

ESTUDIOS

DICTAMEN SOBRE EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA Y FIGURAS AFINES EN SU APLICACION A UN CASO CONCRETO

José ARIAS VELASCO

Abogado

Miembro Fundador de la AEDAF

Sumario

- I. ANTECEDENTES
- II. CONSULTA
- III. DICTAMEN
 1. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACION
 - 1.1. El fraude de ley en el derecho privado
 - 1.2. La recepción de la doctrina del fraude de ley en el derecho tributario español: José Larraz
 - 1.3. El fraude de ley en la LGT
 - 1.4. Procedimiento de declaración de fraude de ley. El RD 1919/1979 y su extraña derogación
 - 1.5. El principio de calificación: artículo 25 LGT
 - 1.6. La supuesta identificación entre la figura del fraude de ley y el principio de calificación: postura del profesor Palao
 - 1.7. Análisis del caso que se somete a dictamen a la luz de las consideraciones precedentes
 - 1.8. El fraude de ley y figuras afines en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa
 - 1.9. Consecuencias jurídicas de la derogación del RD 1919/1979
 - 1.10. Resumen de conclusiones parciales
 2. SOBRE LA CALIFICACION DE LOS HECHOS A EFECTOS SANCIONADORES
 3. CONCLUSIONES FINALES

ESTUDIOS

I. ANTECEDENTES

1. En 22 de junio de 1990 se constituyó la sociedad A con un capital social de 925.000 ptas. Las participaciones se emitieron con una prima de emisión de 257.760.720 ptas., siendo suscritas en proporción del 45,958 por 100 por N y O S.A., un 18,983 por 100 por el Sr. N, un 8,128 por 100 por los hijos de éste, un 18,893 por 100 por el Sr. O y un 8,128 por 100 por los hijos de este último.

Las aportaciones se realizaron en la siguiente forma:

- a) Aportación no dineraria de un 67 por 100 de las acciones de B, S.A., de las que correspondía a N y O S.A. el 57 por 100, al Sr. N el 5 por 100 y al Sr. O el 5 por 100. Las acciones fueron valoradas por su valor teórico según el balance cerrado el 31 de diciembre de 1988, último cerrado antes de la operación, resultando una total valoración de 139.722.983 ptas.
- b) Aportación dineraria hasta completar las participaciones de los Sres. N y O y de N y O S.A. —ésta última en mínima cuantía— y por la totalidad de las participaciones de los hijos de los Sres. N y O.

De este modo, el activo de A quedó constituido por 118.963.337 ptas. en Tesorería y 139.722.583 ptas., valor de aportación de las acciones de B S.A.

2. El 23 de julio de 1990 la Junta General de A acordó reducir el capital con separación del socio N y O S.A., a quien se restituiría en efectivo el valor de su aportación de capital más la prima de emisión.

Tras la ejecución de este acuerdo, que se produjo el 24 de octubre de 1990, el activo de A quedaba constituido de manera prácticamente exclusiva por las acciones de B, valoradas como arriba se ha dicho, más gastos amortizables por importe de 2.586.859 ptas. y un pequeño remanente de tesorería.

La proporción de las participaciones era:

Sr. N	34,96 por 100
Sr. O	34,96 por 100
Hijos Sr. N	15,04 por 100
Hijos Sr. O	15,04 por 100

3. En junta general celebrada en 7 de septiembre de 1990, se acordó:

- a) Dotar la reserva legal, por importe de 100.000 ptas., con cargo a la prima de emisión.
- b) Distribuir el resto de la prima de emisión de 139.200.000 ptas.

4. El 22 de junio de 1990 el paquete de acciones de B S.A. que figuraba en el activo de A S.L. fue vendido mediante contrato privado al Grupo C por un precio global de 1.390.110.640 ptas., de las cuales 776.025.490 ptas. se pagaron al contado y 614.085.100 ptas. fueron aplazadas a cinco años con aval bancario.

Esta operación se formalizaría en escritura pública el 13 de septiembre de 1990.

Tras dicha operación, y una vez restituida la prima de emisión a los accionistas, el balance de A quedó constituido en la siguiente forma:

ACTIVO		PASIVO	
TESORERIA	634.316.098	CAPITAL	500.000
EFFECTOS A COBRAR	614.085.100	RESERVA LEGAL	100.000
PLUSVALIA			1.247.801.198
	1.248.401.198		1.248.401.498

5. El 7 de noviembre de 1990 las familias N y O hicieron un préstamo sin interés a A S.L. con vencimiento por quintas partes a cinco años, por importe de 614.085.100 ptas., cantidad exactamente coincidente con los efectos a cobrar que figuraban en el activo.

6. El mismo día la junta general de A S.L. acordó repartir a los socios un dividendo a cuenta de los resultados del ejercicio que se cerraría en 1 de diciembre de 1990, por importe de 1.257.177.592 ptas. Dicho reparto se efectuaría en función de la participación que los socios ostentaban en dicha fecha y que ha quedado detallada en el punto 2.

7. El 15 de noviembre de 1990 A S.L. acordó ampliar su capital en 9.500.000 ptas., que fueron suscritos por D S.L., sociedad no vinculada con A S.L. ni con el grupo familiar. D, S.L., renunciaba el derecho al dividendo del ejercicio 1990 y al cobro de cualquier dividendo a cuenta distribuido hasta la fecha.

Con ello, las participaciones de A S.L. pasaban a tener la siguiente composición:

D, S.L.	95 por 100
Sr. N	1,75 por 100
Sr. O	1,75 por 100
Hijos Sr. N	0,75 por 100
Hijos Sr. O	0,75 por 100

8. En 1 de diciembre de 1990, A S.L. cerró su ejercicio con unos resultados de 1.259.629.761 ptas., que fueron imputados fiscalmente a los socios en la proporción antedicha.

D S.L. contabilizó la parte de imputaciones que le correspondía, por importe de 1.196.218.711 ptas., como mayor coste de su cartera, con abono a la cuenta de resultados.

9. En 13 de diciembre de 1990 D S.L. vendió a A S.L., por un valor nominal de 9,5 millones, las participaciones de esta última que poseía en su cartera. Con ello se produjo en la cuenta de resultados de D, S.L. una minusvalía que compensaba la imputación de beneficios de la sociedad transparente.

El mismo día, A S.L. amortizó las participaciones adquiridas, con lo que su capital volvió a ser de 500.000 ptas.

ESTUDIOS

10. Los partícipes personas físicas de A S.L. incluyeron en sus declaraciones de IRPF la participación que les correspondía en la imputación de beneficios de la sociedad transparente acompañando una nota explicativa sobre el criterio de imputación temporal.

11. Recientemente por la Inspección tributaria se ha iniciado actuación de comprobación en relación con las anteriores operaciones, por entender que, a través de ellas, se eludió la tributación por IRPF de la mayor parte de la plusvalía obtenida en la venta del paquete de acciones de B S.A.

II. CONSULTA

Sobre la base de los antecedentes expuestos, los puntos que se someten a dictamen son los siguientes:

1. Si la actuación administrativa habría de encauzarse por la vía procedimental del expediente especial de declaración de fraude de ley previsto en el artículo 24.2 LGT; o bien si cabe que la actuación de la Inspección se siga por vía procedimental ordinaria con base en el criterio de calificación del hecho imponible según su verdadera naturaleza económica, que predica el artículo 25 LGT.

2. Si los hechos recogidos en los antecedentes son constitutivos de infracción tributaria grave a tenor de los artículos 77 y siguientes de la LGT.

III. DICTAMEN

1. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO DE CALIFICACION

1.1. El fraude de ley en el derecho privado

La figura del fraude de ley¹ surgió ya en el Derecho romano cuando ante la proliferación de conductas que, respetando la letra de la ley, vulneraban su espíritu, los pretores se vieron obligados a negar eficacia a los pactos convenidos en fraude de las leyes, de los plebiscitos, senadoconsultos y edictos.

Según Paulo² «*actúan en fraude de la ley quienes, salvando las palabras de la ley, esquivan su sentido*».

Entre los autores modernos, Federico de Castro³, tras distinguir el fraude de ley de otras

¹ Nota terminológica. Aun cuando la expresión *fraude a la ley* es utilizada por importantes tratadistas, como de Castro en el campo iusprivatista y Palao Taboada en el terreno jurídico tributario, hemos preferido *fraude de ley*, por ser la expresión acogida tanto por la LGT como por el Código civil.

² D. 1, 3, 29.

³ Derecho Civil de España, parte general, I, Madrid 1955, pág. 602 y ss.

figuras afines, como el dolo, el fraude a los acreedores, la simulación y el abuso de derecho, configura el concepto en torno a los siguientes requisitos:

«1. Que admitir la validez del acto suponga la violación efectiva de una ley (ley defraudada)

Es preciso que contraría la finalidad práctica de la ley

Es necesario, además, que el acto resultase válido si no se hace jugar el concepto de fraude: no cabe la tacha de fraude cuando el acto sea impugnabile por cualquier otro procedimiento jurídico; por eso se ha podido decir que es un remedio «in extremis».

«2. Que la ley en que se ampare el acto (ley de cobertura) no lo proteja suficientemente.

Si se diera esta protección efectiva, no hay fraude a la ley sino concurrencia o choque de leyes, que habrá que decidir conforme a la jerarquía que entre sí tengan, según los principios generales...

En especial, la protección de la ley de cobertura no funcionará (hay fraude) cuando el acto reúna las siguientes características:

a) No ser aquél al que se refiere la ley como supuesto normal.

b) Que produzca un daño a tercero, un perjuicio al Estado, sea un medio de vulnerar abiertamente otras leyes o contradiga los principios Generales del Derecho.»

Los efectos del fraude de ley, según el ilustre jurista al que seguimos son que:

«La declaración de que un acto se ha realizado en fraude a la ley deshace la apariencia de protección jurídica que le amparaba. El acto queda, por tanto, sometido a los efectos que produzca la violación de la ley de que se trate (medios de reacción de la norma). Además, como acto ilícito, si se ha producido daño a tercero de buena fe, originará una acción de indemnización de daños y perjuicios (art. 1.902 C.c.).»

El concepto de fraude de ley, así doctrinalmente acuñado, ha sido tardíamente recogido —año 1974— en el derecho privado positivo español.

Dispone el artículo 6-4 del Código civil en su redacción de dicho año, actualmente vigente:

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

1.2. La recepción de la doctrina del fraude de ley en el derecho tributario español: **José Larraz**

No en vano se ha escrito que el derecho tributario suele reaccionar con más rapidez y agilidad que el derecho privado frente a las cambiantes exigencias de la realidad social. Ya en el

ESTUDIOS

año 1919 la «*Afgabunordnung*» alemana⁴, disponía en su párrafo 42, bajo la rúbrica «Abuso de las posibilidades de configuración jurídica»:

«La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso, nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.»

En 1952 se publicó la ya clásica monografía de José Larraz «*Metodología aplicativa del derecho tributario*»⁵, que marcó un hito en la evolución del derecho tributario español.

En dicha obra, el autor se propuso salir al paso de la concepción de la ley tributaria como ley odiosa que había de ser aplicada en el sentido estricto que se desprendía de su tenor literal. Frente a este automatismo o literalismo —que había dejado profunda huella en la jurisprudencia española— propugna Larraz un método crítico que abra puertas a una aplicación más atenta al espíritu y finalidad de la ley que a su letra. Y uno de los instrumentos de este método crítico, sería, precisamente, la aplicación de la doctrina del fraude de ley⁶:

«Bajo el imperio del método automático, que firmemente sujeta el dogmatismo de la letra estricta, impidiendo hacer apelaciones al espíritu de la ley, no sólo es improcedente tratar de corregir casuísticamente un «*fraus legis*» sino que, incluso, será discutible tal calificación. Recordemos el párrafo de Esmein arriba citado: «Il n'y a pas place en matière fiscale pour la théorie de la fraude à la loi». Por el contrario, bajo el imperio del criticismo, que el Derecho fiscal alemán adoptó en 1919 es lógico admitir la existencia del «*fraus legis*» y su corrección casuística..... Pero ¿y si al criticismo se ha aceptado con la excepción de ser inaplicable a instancia y beneficio del Fisco, en los casos de letra suficiente del precepto? La conclusión es igualmente clara: *tal excepción se ha reconocido en consideración conjunta a que el precepto es imputable al Estado y a que el contribuyente, procediendo de buena fe, se confió a la suficiencia literal de la norma. Luego, si el contribuyente, de manera maliciosa, jugó con la letra y burló al fisco, la excepción debe ser inoperante.*»

Esta última e importante salvedad había sido ya apuntada páginas más arriba⁷:

«Por tanto, en mi opinión, la restricción del método crítico en la aplicación del derecho tributario debe limitarse a lo siguiente: en los supuestos de suficiencia literal del precepto no se podrán hacer, a instancia y en beneficio del Fisco, y en contra del contribuyente «de buena fé», aplicaciones correctoras del dictado de la letra. Porque, en estos casos, la suficiencia del tenor literal determinan de hecho en el contribuyente, sin duda ni reserva, un plan económico, y en cuanto al tributario «de buena fé» se ajusta a la letra dictada por el legislador, no es razonable imponerle luego, mediante el criticismo, el perjuicio de una corrección, a virtud de errores que le son jurídicamente imputables.»

⁴ Citada por Fernando Pérez Hoyo, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma* (Homenaje a F. Sáenz de Bujanda, Madrid, 1991, vol. I, pág. 389.

⁵ Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1952.

⁶ *Op. cit.*, págs. 60-61. El subrayado es nuestro.

⁷ Pág. 58.

Larraz pone como ejemplo típico⁸ de fraude de ley una práctica que estuvo muy en boga hasta que el legislador, en 1922, salió al paso de ella.

Consistía en eludir el pago del Impuesto de Derechos Reales sobre la compraventa de inmuebles, entonces al tipo del 4 por 100, mediante la constitución de una sociedad a la que quien se proponía vender aportaba un inmueble y quien se proponía comprar aportaba dinero en cuantía equivalente. Acto seguido se disolvía la sociedad, con adjudicación del dinero al primero y del inmueble al segundo, con lo que la tributación quedaba reducida a la mitad.

El autor hace notar⁹ las distintas técnicas con que el derecho civil y el derecho tributario opera frente al fraude de ley:

«En la técnica de derecho civil la corrección del “fraus legis” se logra a través de la nulidad “de juri”. En la técnica del derecho tributario no ha lugar a esta nulidad; la corrección se opera mediante el método crítico, que da una interpretación extensiva a la letra gravatoria, quedando el negocio “in fraudem” fiscalmente parificado con el que se rehuyó, y, burlado, quien del Erario pretendió burlarse. Aunque, ciertamente, pueden darse casos de difícil visibilidad del “fraus legis”, o de visibilidad tardía, por producirse ésta cuando ya prescribió la acción fiscal.»

Se ocupa, a continuación, el autor¹⁰ de distinguir el fraude de la ley de la «economía de opción»:

Importa mucho no confundir el *fraus legis Fisci* con otra figura peculiar del Derecho tributario, la cual, en defecto de denominación ya acuñada, llamaré «economía de opción». La economía de opción tiene de común con el *fraus legis* la concordancia entre lo formalizado y la realidad. De ningún modo se da simulación. También coinciden en no contrariar la letra legal y en procurar un ahorro tributario. Pero, fuera de estos trazos comunes, fraude de la ley y economía de opción divergen. La economía de opción no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que si atenta el *fraus legis*. La opción se ofrece, a veces, explícitamente por la propia ley. Ejemplo: la ley de 31 diciembre 1942 concedió, temporalmente, una opción entre la contribución industrial o la imposición mínima sobre el capital a las Sociedades con capital superior a 500.000 pesetas e inferior a 5.000.000 de pesetas. Pero, aquí nos referimos a opciones tácitas. Varios ejemplos tomados de nuestro Derecho positivo ayudarán a comprender este concepto. El liquidador de una Sociedad sabe que, si adjudica bienes no dinerarios para pago de deudas, el Impuesto de Derechos Reales gravará específicamente la adjudicación, cosa que no sucederá si para el pago del pasivo adjudica dinero del que exista en la masa social. La persona individual que necesita realizar bienes en busca de mayor liquidez sabe que, si vende títulos o inmuebles adquiridos no ha tres años, la plusvalía será gravada por Renta, cosa que no sucederá si vende bienes adquiridos ha más de tres años. Dos Sociedades que han de fusionarse saben que la fusión mediante integración de ambas en una nueva Sociedad, creada al efecto, es tributariamente, por lo general, más cara que la fusión mediante absorción. Ante tales disyuntivas, en las situaciones dichas los interesados toman la línea de mayor economía tributaria, escogiendo para servicio del fin extrafiscal que se han propuesto el medio tributariamente mejor tratado. En estos casos, ni se operan deformaciones anómalas del negocio jurídico, ni se viola el espíritu de la ley, que no llega a tanto como a querer que las adjudicaciones o las rea-

⁸ *Ibid.*, pág. 59.

⁹ *Ibid.*, pág. 61.

¹⁰ *Ibid.*, pág. 61.

ESTUDIOS

lizaciones se hagan con los bienes tributariamente «caros», o que toda fusión de Sociedad observe el procedimiento de nueva fundación, sino, solamente, que, en el caso de que se proceda así, se practiquen las exacciones específicas correspondientes. En su virtud, no ha lugar a plantear cuestión alguna de corrección casuística de la economía de opción.

Ejemplo de economía de opción expresa, en el derecho actualmente vigente, sería la que se concede a los empresarios que pueden optar entre tributar en régimen de estimación directa o en régimen de estimación objetiva.

Ejemplo de economía de opción tácita sería la que se ofrece a la persona física que se propone realizar una plusvalía o incremento patrimonial, que puede optar legítimamente por reducir o incluso anular la tributación difiriendo en el tiempo la enajenación.

1.3. El fraude de ley en la LGT

Artículo 24 LGT:

«1. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones o bonificaciones.

2. Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado».

El número 2 del precepto transcrito no figuraba en el proyecto de la LGT y fue incorporado a ella a través del informe de la Ponencia. Se diría que su redacción fue directamente inspirada por la obra de Larraz. El método crítico que este autor propugna tiene como límite el de que en los casos de suficiencia literal del precepto no pueden hacerse aplicaciones correctoras del tenor literal de la norma en favor del Fisco y en contra del contribuyente de buena fe.

De aquí que no baste que objetivamente se haya producido el resultado de elusión del impuesto, sino que ha de quedar acreditada la mala fe, el «*propósito probado*» de elusión. Procedimentalmente, ello se traduce en la necesidad de que el fraude de ley sea declarado a través de un expediente especial con audiencia del interesado, expediente que constituye la garantía de que no serán lesionados los intereses de quien de buena fe y confiando en que el tenor literal de la norma le brindaba una economía de opción se acogió a ésta.

Los relativamente indefinidos contornos de la figura del fraude de ley en el artículo 24.2 LGT, objeto de una descripción más que de una definición, han hecho que sea un deporte clásico entre los glosadores del precepto el de trazar las fronteras entre el fraude de ley y otras figuras limítrofes¹¹.

Ya hemos visto como José Larraz distinguía el fraude de ley de la economía de opción. A la misma distinción se refiere Pérez Royo, quien dice que en la economía de opción «el

¹¹ Véase, por ejemplo, Fernando Pérez Royo, *op. cit.*, págs. 386-387.

agente no lleva a cabo ninguna maniobra de elusión, sino que simplemente elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra. Y pone como ejemplo de ello la adquisición de activos empresariales a través del contrato de «leasing», con preferencia a la compraventa, a fin de obtener un mejor tratamiento fiscal.

En el extremo opuesto de la figura del fraude de ley hemos de trazar la frontera frente a la simulación. Consiste ésta en la creación de una apariencia jurídica que no responde a la realidad. La simulación puede ser absoluta, cuando se finge un negocio inexistente, lo que difícilmente puede darse en el campo tributario. En la simulación relativa el negocio aparente encubre otro de trato fiscal más desfavorable. Un ejemplo clásico es el de la donación encubierta bajo la forma jurídica de un contrato de compraventa en el que ni el transmitente pretende exigir el precio ni el adquirente se propone pagarlo.

Como observa Pérez Royo, la simulación constituye un vicio de la causa del contrato. En el ejemplo propuesto, bajo la apariencia de un negocio de causa onerosa, no querido realmente por los contratantes, se encubre otro negocio igualmente traslativo de la propiedad pero cuya causa es lucrativa, la liberalidad del transmitente. El móvil de este enmascaramiento de la realidad es tributario: se trata de que la transmisión se beneficie del trato fiscal más ventajoso que la compraventa tiene frente a la donación.

En el fraude de ley no hay simulación alguna: el negocio o negocios que se utilizan y sus efectos jurídicos típicos son realmente queridos por las partes. La elusión del impuesto se produce en el terreno de los resultados. Como dice Pérez Royo *«las operaciones en fraude de ley suponen por parte de quien las concibe un esfuerzo de ingenio o imaginación»*.

El mismo autor añade:

«A efectos fiscales, el tratamiento de la simulación hay que buscarlo no en el artículo 24-2, sino en el 25, relativo a la calificación.»

1.4. Procedimiento de declaración de fraude de ley. El RD 1919/1979 y su extraña derogación

Hasta el año 1979 no se produjo el desarrollo reglamentario que el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria reclamaba, con la promulgación del RD 1919/1979, de 29 de junio, cuya paternidad no sólo política, sino técnica, corresponde al profesor García Añoveros, entonces Ministro de Hacienda.

La competencia para la resolución del expediente se atribuía al Director General del ramo o, en el caso de que la materia afectase a varias direcciones generales, al Subsecretario de Hacienda.

El procedimiento se dividía en cuatro fases:

- a) Iniciación, que podía tener lugar a través de acta de la Inspección o mediante moción de la Oficina liquidadora. El Reglamento General de Inspección de 25 de abril de 1986 dispuso, en su artículo 47.1.c), que, en el caso de iniciación mediante actuación inspectora, ésta se documentaría en diligencia.

ESTUDIOS

- b) Instrucción, por parte del órgano competente, que habría de solicitar la información, actuaciones de comprobación y pruebas necesarias para resolver, poniéndolo todo ello de manifiesto para alegaciones a los interesados.
- c) Resolución, por el órgano competente, mediante acuerdo motivado, previo informe de la asesoría jurídica. Dicho acuerdo que, en su caso, declararía la existencia de fraude de ley, sería reclamable en reposición o directamente en vía económico-administrativa ante el TEAC.
- d) Ejecución. Una vez firme en vía administrativa el acuerdo de declaración de fraude de ley, se comunicaría a la Delegación de Hacienda para que por los órganos de gestión tributaria, se practicara la liquidación que correspondiese por aplicación de la norma que se pretendió eludir, anulando las que se hubieran practicado como consecuencia del fraude de ley. En las liquidaciones de ejecución se aplicarían intereses de demora, pero no se impondrían sanciones.

En el resumen que precede hemos empleado el cauteloso modo condicional porque, sorprendentemente, la disposición derogatoria única del RD 803/1993, de 28 de mayo, de modificación de determinados procedimientos tributarios, declara derogado el RD 1919/1979 sin sustituir por ningún otro el procedimiento que en él se regulaba, con lo que se crea un aparente vacío reglamentario. Más adelante trataremos de las hipotéticas causas y las posibles consecuencias de esta extraña derogación, de esta evaporación súbita y misteriosa.

1.5. El principio de calificación: artículo 25 LGT

Dispone el precepto citado:

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

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

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

No es difícil rastrear los orígenes del principio de calificación, que fue acuñado a través de la normativa de los impuestos que recaían sobre el tráfico jurídico. Se trataba de evitar que pudiera eludirse la tributación correspondiente a un acto o contrato mediante el simple expediente de darle una denominación distinta de la que le era propia o a través del más sofisticado recurso a la simulación.

Así, el artículo 27 del Reglamento del Impuesto del Timbre de 25 de junio de 1956 disponía:

«Principio de calificación. 1. Para la tributación que corresponda en cada caso, se atenderá a la verdadera naturaleza del acto o contrato, prescindiendo de la forma o denominación que le hayan dado los interesados.

2. La calificación, a efectos de reintegro, de los documentos u objetos imponible de que se trate, se ajustará a la naturaleza jurídica que les corresponda por aplicación de los preceptos civiles, notariales, mercantiles, administrativos, procesales o de otra índole, en los que se contenga su fundamental regulación, salvo que en la Ley del Timbre o en este Reglamento existan reglas básicas sobre la materia, en cuyo caso serían éstas últimas las aplicables a efectos de reintegro.»

En términos muy análogos se pronunciaba el artículo 41 del Reglamento del Impuesto de Derechos Reales, de 15 de enero de 1959:

«El Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del acto o contrato liquidable, cualquiera que sea la denominación que las partes le hayan dado y prescindiendo de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que pueda afectar a su validez o eficacia, sin perjuicio del derecho a la devolución que proceda, con arreglo a las disposiciones de este reglamento.»

Así pues, a la vista de estos antecedentes se evidencia que lo que hace en 1963 el artículo 25 LGT —y ello no podrá olvidarse a la hora de interpretar y aplicar este precepto— es generalizar a todos los tributos integrantes del sistema español este llamado principio de calificación inicialmente acuñado en el seno de la normativa de los impuestos que recaían sobre el tráfico jurídico.

Como indica Eusebio González García¹² el principio de calificación con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica implica dos reglas fundamentales:

- a) El principio de gravamen conforme a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio.
- b) El principio de prescindencia de los defectos de fondo o de forma que afecten a la validez del mismo.

El alcance y límites de esta segunda regla ha suscitado un amplio debate doctrinal, pero no entraremos en él, porque no afecta a la cuestión objeto del presente dictamen.

En cuanto a la calificación con arreglo a la verdadera naturaleza del hecho imponible, Rafael Navas Vázquez¹³ señala que *«la calificación en nuestro ordenamiento tributario es una fase o elemento de la interpretación, que a su vez está incardinada en la aplicación de las normas»*.

¹² En *Comentarios a las leyes financieras y tributarias*, EDESA, Madrid, 1982, tomo I, págs. 204-205.

¹³ «Interpretación y calificación en derecho tributario» en *Comentarios a la Ley General Tributaria*, cit. págs. 393 y ss.

ESTUDIOS

Escribe más adelante el autor citado:

No es este el momento de replantear toda esta problemática, pero sí consideramos útil haberla puesto de manifiesto como medio de resaltar la importancia de los hechos en la aplicación del derecho y su influencia en la propia selección de las normas que sobre ellos van a desplegar efectos. (Quizá uno de los sentidos de la expresión usual «saber derecho» consista justamente en el conocimiento de un número suficiente de hipótesis normativas en las que encajar los hechos del modo más completo y matizado posible.) Ello supone la existencia de una especialísima relación entre los hechos y las normas que ha sido descrita con precisión, a nuestro juicio, como «el permanente efecto recíproco» y la «ida y vuelta de la mirada».

A esa «vuelta de la mirada», una vez seleccionada la norma o normas que han de ser aplicadas se refiere ordinariamente la doctrina cuando utiliza el término calificación. Se quiere expresar con él la descripción de los hechos utilizando las expresiones que se emplean por la norma para definir la hipótesis abstracta. Si no fuera porque nos hemos hecho eco de las críticas a la utilización de la lógica formal en el trámite de interpretación, diríamos que a la calificación corresponde el papel de la conclusión en el silogismo; es decir: expresados los hechos en términos normativos, predicar a su respecto los efectos previstos en la norma. El que nos expresemos de este modo no quiere decir que pensemos que la normalmente llamada subsunción, ha perdido totalmente su papel en la aplicación del derecho. Pero dicho papel no es el que tradicionalmente se le venía atribuyendo. No puede, a nuestro juicio, seguir considerándose el ordenamiento como un conjunto cerrado, donde cada hecho tiene su previsión normativa que vierta sus efectos sobre él de un modo que consideraríamos automático. Nos parece, en cambio, que cada hecho puede ser subsumido en distintas hipótesis normativas. Esta afirmación tiene varias consecuencias, a nuestro modo de ver. De ellas nos importa destacar estas dos: la primera, que la selección de la norma depende también de la interpretación de los hechos. Y, la segunda, que unos mismos hechos pueden ser diversamente calificados por distintas normas jurídicas. Esta última consecuencia puede considerarse poco conforme con el principio de unidad del ordenamiento y su configuración sistemática pero, en nuestra opinión, sirve mejor para la construcción de la Ciencia del Derecho tal como el Derecho es y no basándonos en una formalización irreal del derecho que se pretende (habría que aclarar además quién es el titular de esa pretensión).

No es preciso insistir mucho en la idea de que todos los presupuestos normativos sirven para la calificación de los hechos. Sucede, sin embargo, que existen grupos o normas, o sectores normativos enteros, donde la calificación tiene un campo de menor libertad para el intérprete, porque el ordenamiento delimita más los términos utilizados por las normas, dando lugar a un proceso constante de definición de los mismos. En tales sectores se dice que despliega una eficacia especial el principio de tipicidad que es, a nuestro juicio, una forma de eludir al hecho de que las normas contienen sistemáticamente definiciones de los términos que utilizan. Ejemplo eminente de un sector del tipo del que hablamos es el Derecho Penal, pero no es, salvadas las distancias, muy distinto el caso del ordenamiento tributario.

La novedad que introduce el artículo 25 LGT en relación con sus antecedentes normativos es que el principio de calificación se extiende —apartado 3— a aquellos tributos en que *«el hecho imponible se delimita atendiendo a conceptos económicos»*.

La distinción entre hechos imponibles de naturaleza jurídica y de naturaleza económica, que también aparece en el artículo 28 LGT ha producido notable incomodidad y suscitado unánimes críticas de la doctrina.

Todo concepto incorporado a una norma jurídica deviene automáticamente concepto jurídico, cualquiera que sea su campo de procedencia. Por lo tanto, todos los hechos imponibles, en cuanto tipificados como tales, son de naturaleza jurídica.

A este respecto escribe el profesor Guillermo G. Núñez Pérez ¹⁴:

Desde un punto de vista jurídico, la referida distinción carece de todo fundamento en tanto sea entendida como dualidad de naturalezas alternativas. A partir del momento en que un supuesto de la realidad extranormativa es configurado por la ley tributaria como «presupuesto de hecho» o «hecho imponible» de un determinado tributo, la naturaleza previa e intrínseca del mismo pasa aun segundo plano y se transforma en un hecho jurídico-tributario. Este cambio cualitativo de naturaleza es obvio en relación a aquellos supuestos de la realidad que con carácter previo a su juridicación o normativización ostenta naturaleza económica, pero puede estar igualmente presente en todos aquellos otros supuestos que formando parte de la realidad jurídica son acogidos por la ley tributaria para configurarlos como «presupuestos de hecho» de un determinado tributo. En este segundo caso, siendo incuestionable la naturaleza jurídica previa —civil, mercantil, administrativa, etc.— del supuesto fáctico, puede acontecer, sin embargo, que su calificación jurídico-tributaria a través de la formulación del respectivo «hecho imponible» lo configure con notas específicas y propias que lo diferencien de su primigenia conformación jurídica en otros sectores o ramas del ordenamiento.

Eusebio González García ¹⁵ indica, sin embargo, que aunque la expresión utilizada por la ley es técnicamente incorrecta, es perfectamente comprensible:

Quiere con ello decirse que aunque todo supuesto fáctico susceptible de ser transformado en un hecho imponible ha de ser revelador de capacidad contributiva, y, por tanto, y en este sentido, puede predicarse de él su naturaleza o contenido económico, también es posible diferenciar dentro de esos supuestos fácticos entre aquellos en que la naturaleza o contenido económico del objeto sometido a consideración se manifiesta de un modo directo o inmediato (la percepción de una renta, la explotación de un negocio, el reparto de beneficios, la realización de un gasto, etc.), y oculto bajo el ropaje de una forma jurídica previa (civil, mercantil, administrativa, laboral, etc.). Piénsese, por ejemplo, en los casos en que el Derecho Tributario contempla como supuestos fácticos susceptibles de imposición todo el ancho campo del negocio jurídico. Pues bien, a estos supuestos fácticos juridificados en otras ramas del ordenamiento y asumidos por el Derecho Tributario como hechos imponibles, son a los que alude el artículo 28 con la expresión «presupuestos de naturaleza jurídica».

El mismo autor se plantea ¹⁶ —y hemos de volver sobre ello al tratar de la posición del profesor Palao sobre el tema— si el principio de calificación con arreglo a la verdadera naturaleza del hecho imponible puede ser utilizado como mecanismo de reacción frente al fraude de ley.

A este respecto, el profesor González García indaga la posible relación entre el fraude de ley, por una parte, y, por otra, el negocio indirecto y el negocio simulado. En el punto 1.3. del presente dictamen ya nos hemos referido a la simulación que, para Pérez Royo, cuyo pare-

¹⁴ «Hecho imponible. No sujeción y exención», en *Comentarios a la Ley General Tributaria...*, cit., pág. 462.

¹⁵ *Op. cit.*, pág. 242.

¹⁶ *Op. cit.*, págs. 206 y ss.

ESTUDIOS

cer compartimos, no constituye fraude de ley, sino que se encuadra dentro del campo de aplicación del principio de calificación, del que aquí tratamos.

El negocio indirecto tiene de común con la simulación que «*se produce una divergencia, deliberadamente buscada, entre la intención económica concreta perseguida por las partes que realicen el negocio jurídico y la causa típica de este último*».

Pero mientras en la simulación el negocio que se utiliza encubre otro distinto —el ejemplo típico de la donación disfrazada de compraventa— en el negocio indirecto —ejemplo de la transmisión de la propiedad mediante aportación en especie a sociedad y subsiguiente disolución de ésta— el negocio y sus efectos jurídicos son realmente queridos por las partes, no hay simulación alguna. Lo que ocurre es que la finalidad que las partes persiguen es distinta de la causa típica del negocio utilizado.

El profesor González García sienta como premisas las de que:

«1.º no es posible afirmar que siempre que nos encontramos ante una simulación o un negocio indirecto existe también la figura del fraude a la ley; 2.º el negocio indirecto y la simulación son instrumentos habituales del fraude a la ley tributaria, pero no son fraudulentos en sí mismos».

Todo ello para llegar, con Narciso Amorós,¹⁷ a la poco satisfactoria conclusión de que «*en la técnica del Derecho Tributario es imposible la separación aséptica que hace la doctrina entre el fraude a la ley y la simulación*».

1.6. La supuesta identificación entre la figura del fraude de ley y el principio de calificación: postura del profesor Palao

Como hemos visto, los profesores García González y Amorós manifiestan ciertas dudas sobre la posibilidad en la práctica de trazar nítidamente la frontera entre el fraude de ley y la simulación.

Más radical es el profesor Palao, quien en uno de los primeros trabajos que se dedicaron al tema¹⁸ llega a identificar el principio de calificación, desarrollado en el artículo 25 LGT, con la figura del fraude de ley delimitado en el artículo 24.2. Tras transcribir el artículo 25, escribe:

«En efecto, en este precepto se autoriza al intérprete para prescindir de las formas jurídicas adoptadas por las partes; por formas jurídicas ha de entenderse en el contexto de esta norma y de conformidad con sus precedentes en nuestro Derecho, el tipo de acto o negocio empleado. Basta, por tanto, que el órgano encargado de la aplicación de la ley tributaria estime que la «verdadera naturaleza» de un acto o negocio no es la que pretenden las partes sino otra distinta para que se aplique el tributo que a ésta y no a aquella corresponda.

¹⁷ *La infracción fiscal: concepto y naturaleza*, RAEDF, 1966, págs. 341 y 408-409.

¹⁸ Carlos Palao Taboada, *El Fraude a la ley en derecho tributario* RDF y HP, núm. 63, mayo-junio 1966, págs. 680 y ss.

Todos los posibles casos de fraude a la ley quedan comprendidos en este precepto. A su amparo podrá, por consiguiente, la Administración perseguir el fraude a la ley tributaria, con la ventaja para ella de que no necesitará sujetarse a los requisitos materiales y formales que exige el párrafo segundo del artículo 24, que queda así prácticamente condenado a la inaplicación».

Desde el profundo respeto nacido de la sincera admiración y de una añeja y cordial amistad, el autor del presente dictamen se permite discrepar rotundamente de este fruto del fecundo árbol doctrinal del ilustre maestro. Fruto desprendido prematuramente —1966 «aetatis suae anno XXVII»— y, por ello, condenado a la putrefacción.

Basamos nuestra discrepancia en los siguientes argumentos:

1) Las normas han de interpretarse, como postula el artículo 3.1 del Código civil, —cuya redacción vigente es posterior al trabajo del profesor Palao— *«en relación con el contexto»*. Esta expresión reclama una interpretación sistemática que armonice el conjunto de los preceptos de un cuerpo legal. Carece totalmente de sentido que el legislador regule la figura del fraude de ley, sometiendo su aplicación a la apertura de un expediente especial en que se pruebe el propósito de eludir el impuesto y, acto seguido, en el precepto contiguo, condene a la inaplicación la norma que el mismo legislador acaba de dictar. Si así se entendiese, sería la propia Administración quien incurriría en fraude de ley.

2) El mismo artículo 3.1 del Código civil exige que la interpretación se atenga a *«los antecedentes históricos y legislativos»*. A lo largo de la exposición precedente ha quedado sobradamente demostrado que la figura del fraude de ley tiene unos antecedentes históricos —que se remontan al Derecho romano— en el terreno de la doctrina, de la legislación comparada y del Derecho positivo, distintos y distinguibles de los antecedentes históricos del principio de calificación.

3) Predica también el repetido artículo 3-1 una interpretación de las normas adecuada *«a la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas»*. De la realidad social actual forma parte un marco constitucional que garantiza —artículo 9.3 C.E.— la seguridad jurídica de los ciudadanos. En este marco no es admisible una interpretación que condene a la inaplicación una cautela que protege la seguridad jurídica. Y esta cautela es perfectamente compatible con el deber, también constitucionalmente consagrado —artículo 31 C.E.— de contribuir equitativamente a las cargas públicas. Lo que se excluye es que este deber sea exigido abusivamente en términos que produzcan indefensión.

4) Por último, postula el artículo 3.1 una interpretación que atienda *«fundamentalmente al espíritu y finalidad»* de la norma. Después de lo dicho huelgan mayores consideraciones sobre el espíritu y finalidad del artículo 24.2 LGT que si, por una parte, tiende a hacer prevalecer, precisamente, el espíritu y finalidad de las normas tributarias sobre su estricta aplicación literal, se cuida mucho de ofrecer, en contrapartida, una garantía procedimental para que la interpretación finalista no degenera en interpretación arbitraria o abusiva.

5) Ciertamente, la delimitación de qué supuestos sean subsumibles bajo la figura del fraude de ley y cuáles entran en el campo de aplicación del principio de calificación, exige un esfuerzo hermenéutico no exento de dificultades. Pero este esfuerzo no puede ser legítima-

ESTUDIOS

mente eludido por el jurista por la cómoda vía de ignorar la distinción. El propio Palao, incurriendo en flagrante contradicción con su conclusión final, escribe ¹⁹:

«Es cierto que el empleo indiscriminado de la fórmula del fraude a la ley produciría una restricción inadmisible de la libertad y una «panfiscalización» abusiva..... *La forma más eficaz de limitar este riesgo es la rigurosa delimitación y la perfecta configuración técnica del fraude a la ley tributaria, que impida su utilización fuera de los casos en que realmente exista.* Hay que tener en cuenta, por otra parte, que mientras en el Derecho común la sanción del fraude a la ley corresponde a los órganos jurisdiccionales, esencialmente independientes, y cuya única misión es la aplicación de las leyes, en el orden tributario dicha sanción incumbe a los órganos administrativos de gestión de los tributos, representantes del interés tributario de la Administración por lo que sería más fácil en este campo la desorbitación de la figura del fraude de ley. Esto exige extremar el rigor en el señalamiento de los límites en que el fraude a la ley tributaria ha de actuar.»

6) Por otra parte, el espiguelo doctrinal que hemos recogido en los apartados precedentes, ofrece elementos de juicio suficientes para determinar cuándo nos hallamos ante una u otra figura. La Administración podrá legítimamente ampararse en el principio de calificación cuando el contribuyente haya acudido al tosco arbitrio de dar al negocio o acto que utiliza denominación distinta de la que le es propia. Y también, cuando haya recurrido al más sofisticado sistema de la simulación, revistiendo un negocio jurídico bajo la apariencia de otro cuyos efectos jurídicos y económicos no se quieren realmente: caso típico de la compraventa que encubre una donación, porque no hay intención de pagar el precio por parte del supuesto comprador ni ésta es la causa del contrato para el supuesto vendedor.

Por el contrario, nos encontraremos ante el fraude de ley —o su figura fronteriza, la economía de opción— cuando tanto los negocios jurídicos que se utilizan como los efectos económicos que de ellos se siguen son reales y verdaderamente queridos por los contratantes: ejemplo también típico de la aportación en especie a una sociedad, seguida de disolución y adjudicación en especie a socio distinto del que efectuó la aportación. Lo que ocurre en casos como éste es que la finalidad perseguida por los contratantes no es la normal del contrato de sociedad —puesta de bienes en común con ánimo de lucro— sino la de transmisión de la propiedad, que caracteriza el contrato de compraventa. Lo cual no obsta a que el negocio sea real, no simulado, y perfectamente válido en el terreno jurídico privado. Se quiere el contrato y su causa abstracta o genérica, lo que diverge es la causa o finalidad concreta.

1.7. Análisis del caso que se somete a dictamen a la luz de las consideraciones precedentes

Si ahora examinamos las distintas operaciones que se detallan en los antecedentes, podemos constatar que en ningún momento hay alteración de la denominación que es pro-

¹⁹ P. cit., pág. 686.

pia a cada uno de los negocios jurídicos que se utilizan ni simulación, que pudiera corregirse a través del recurso al principio de calificación. Los negocios y sus efectos jurídicos son realmente queridos por los contratantes y los flujos económicos correspondientes a estos efectos jurídicos se producen en la realidad.

Las ampliaciones o reducciones de capital son verdaderas ampliaciones o reducciones de capital, que originan aportaciones y restituciones reales. Las compraventas son verdaderas compraventas, cuyo precio se paga. Los dividendos son verdaderos dividendos, que corresponden a beneficios efectivamente obtenidos y que se pagan efectivamente a los socios.

Lo que ocurre es que a través de este conjunto de negocios reales y no simulados se obtiene una tributación más reducida que la que correspondería a otros negocios conducentes a la misma finalidad. Es decir, se obtiene «*un resultado equivalente al derivado del hecho imponible*», como dice el artículo 24.2 LGT, con una menor tributación.

A través de las operaciones descritas en los puntos 1, 2 y 3 de los antecedentes, el paquete de acciones de B, S.A. que estaba en poder de N y O S.A. y de los Sres. N y O ha pasado a ser propiedad de una sociedad transparente. El mecanismo utilizado —aportación en especie, seguida de reducción de capital, con restitución de dinero a quien aportó las acciones— es sensiblemente análogo al que D. José Larraz, padre de la criatura doctrinal, pone como ejemplo arquetípico del fraude de ley tributaria. La única diferencia consiste en que la disolución de la sociedad ha sido sustituida por la reducción de capital²⁰. En nuestro caso se ha utilizado como norma de cobertura el artículo 15.7.c) de la LIS, concordante con el artículo 20.8.d) de la Ley 44/78, que permite valorar las aportaciones no dinerarias a sociedades según los criterios del Impuesto sobre el Patrimonio. Con ello se ha eludido una posible valoración con criterio de mercado, si la operación se hubiese formalizado mediante compraventa.

El resto de la operativa consistió en desviar la plusvalía obtenida en la venta de las acciones de B, S.A., que normalmente hubiera debido imputarse a los socios iniciales de la sociedad transparente, hacia una tercera sociedad, que pudo compensar la plusvalía con la minusvalía que se produjo en la venta de las acciones de la misma sociedad transparente. En este punto, no se ha hecho sino utilizar como normas de cobertura las que establecen determinadas peculiaridades tributarias de las sociedades transparentes, y, en particular:

- Art. 19.3, párrafo 3. LIS, según el cual los dividendos que corresponden a socios residentes no tributarán.

²⁰ Curiosamente, el propio profesor Palao (*op.cit.* / pág. 684) utiliza el mismo ejemplo que D. José Larraz:

«Ejemplifiquemos el razonamiento en *un supuesto típico de fraude a la ley tributaria*: para eludir el impuesto sobre transmisiones patrimoniales se constituye una sociedad a la que se aportan los bienes objeto de la transmisión, sociedad que acto seguido se disuelve, adjudicándose en la división del patrimonio social los bienes «in natura» a los primitivos destinatarios de la transmisión. Mediante esta serie de actos se ha conseguido el objetivo de la transferencia de los bienes de uno a otro sujeto aunque entre ellos no haya habido una transmisión patrimonial, la cual ha tenido lugar solamente en la sociedad. Ahora bien, es evidente que la constitución de una sociedad no tiene como finalidad típica (causa del negocio) operar transmisiones de bienes. Hay pues una discordancia entre el fin objetivo de negocio y el perseguido por las partes. Nos encontramos, por tanto, con un negocio en fraude a la ley».

ESTUDIOS

- Art. 34.1 del RIRDF, según el cual los resultados de las sociedades transparentes se imputarán a los socios en la proporción en que lo fuesen en la fecha de cierre del ejercicio.

En conclusión, en ningún momento ha habido simulación. Cada una de las operaciones realizadas eran realmente queridas por las partes en cuanto a sus efectos jurídicos y económicos y no pueden tener otra calificación que la que les es propia. Lo que se ha producido es un resultado equivalente al que se hubiera derivado de otra posible instrumentación jurídica, obteniendo una tributación más reducida, al amparo de determinadas normas de cobertura. Nos encontramos, pues, en el terreno del fraude de ley —si se probase el propósito de elusión— o en el de la economía de opción. Y en modo alguno en el terreno del principio de calificación.

1.8. El fraude de ley y figuras afines en la jurisprudencia y en la doctrina administrativa

El profesor Pérez Royo²¹ cierra su comentario al artículo 24.2 LGT señalando su escasa aplicación práctica:

«Sea como sea, ni antes de 1979 (con el pretexto de la laguna en la regulación procedimental) ni con posterioridad a dicha fecha (una vez solucionado dicho problema) ha tenido una gran aplicación práctica el precepto. Los contados casos en que la Administración ha pretendido hacer uso del mismo no han resistido la impugnación ante los Tribunales».

*La resolución del TEAC de 4 de junio de 1986*²² resolvió un supuesto fronterizo entre el fraude de ley y la economía de opción. Se trataba de una sociedad que se proponía vender un paquete de acciones en el que obtendría un incremento patrimonial. Previamente, vendió el paquete a determinadas sociedades de inversión mobiliaria filiales suyas, las cuales lo enajenaron de inmediato al comprador final, beneficiándose de este modo de la exención por Impuesto sobre Sociedades la plusvalía obtenida. El Tribunal entendió que en este caso no se producía fraude de ley sino economía de opción.

Bajo la normativa actualmente vigente²³ no hubiera sido posible esta economía de opción, porque habrían entrado en juego las normas sobre operaciones vinculadas.

*La sentencia de la Audiencia provincial de La Rioja de 24 de marzo de 1988*²⁴ contempla un supuesto en que dos sociedades vinculadas maquinaron la alteración de precios de venta entre ellas de vinos sujetos al Impuesto sobre el lujo, con el fin de reducir la base imponible de dicho impuesto. La Audiencia resolvió que en este caso no había economía de opción ni fraude de ley, sino un delito contra la Hacienda pública.

²¹ *Op. cit.*, pág. 291.

²² *Revista Impuestos*, tomo II/1986, pág. 534.

²³ El supuesto se produjo bajo la LIS de 1964.

²⁴ *Revista Carta Tributaria*, núm. 72, rep. 1603.

Aunque el Tribunal no haga referencia expresa a ello, el supuesto es subsumible bajo el artículo 25.3 LGT, ya que se producía una simulación: la del precio de venta que se hubiera pactado entre partes independientes. Por otra parte, este supuesto era corregible sin acudir al recurso «*in extremis*» del fraude de ley, ya que, con arreglo a la normativa del Impuesto sobre el Lujo entonces vigente, los distribuidores exclusivos o quienes, de cualquier forma, se interpusieron entre el productor de origen y el libre comercio, tenían la consideración de sujetos pasivos del impuesto y, por lo tanto, el precio de venta por éstos sería la base imponible final.

La resolución del TEAC de 26 de abril de 1989²⁵ fue consecuencia de la impugnación de un expediente de fraude de ley promovido por la Generalitat de Catalunya.

Se trataba de una sociedad propietaria de un inmueble que otra sociedad deseaba adquirir. Previamente, la sociedad titular de la totalidad de las acciones de la primera había pactado con la compradora que aquélla entraría en liquidación, quedando su activo integrado exclusivamente por el inmueble y una cantidad en cuentas bancarias por importe superior al valor del inmueble. Una vez que así se hizo, la operación se formalizó mediante la venta de la totalidad de las acciones de la sociedad propietaria del inmueble, operación sujeta a IVA y, por lo tanto, no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

El Tribunal resolvió que no existía fraude de ley, porque para que éste se diese era preciso que el supuesto no estuviese específicamente contemplado por la ley, como ocurría en este caso, en el que el artículo 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, con el ánimo de evitar la elusión fiscal mediante sociedades, dispuso que «*la transmisión onerosa de las acciones o participaciones representativas del capital de sociedades cuyo activo esté integrado en más del 80 por 100 por bienes de naturaleza rústica o urbana, siempre que dichas acciones o participaciones excedan del 80 por 100 del capital social, se gravará por el número 1 de la tarifa del ITP y AJD como transmisión onerosa de bienes inmuebles*».

La sentencia del TS de 27 de diciembre de 1990²⁶ aplica el principio de calificación en un caso en que el propietario de un automóvil había otorgado una escritura de apoderamiento en favor de otra persona, a la que autorizaba no sólo para conducir el vehículo por sí mismo o por terceros, sino para venderlo, traspasarlo, hipotecarlo o enajenarlo incluso al propio apoderado. El Tribunal considera que bajo la figura del apoderamiento se encubre una verdadera transmisión sujeta al Impuesto sobre el Lujo.

La aplicación del principio de calificación en este supuesto es claramente procedente, ya que bajo la apariencia del apoderamiento se transmiten todas las facultades de la propiedad.

La resolución del TEAC de 29 de mayo de 1991²⁷, dictada en un caso de reciente notoriedad, resolvió un supuesto en el que, a través de la combinación de tres contratos de seguro —uno de venta temporal, uno de capital diferido y uno de seguro temporal— se conseguía un resultado económico análogo al derivado de una imposición a plazo fijo, eludiendo la práctica de las retenciones fiscales que de ésta se derivarían.

²⁵ Revista *Impuestos*, tomo II/89, pág. 744.

²⁶ Revista *Impuestos*, tomo II/91, pág. 820.

²⁷ Revista *Carta Tributaria*, núm. 170, ref. 4.038.

ESTUDIOS

El Tribunal entendió que se trataba de un negocio indirecto, en el que bajo la capa de determinados contratos típicos, regulados por el ordenamiento jurídico, se obtenía en la práctica un resultado distinto del que resultaba peculiar y propio de aquellos contratos típicos.

El Tribunal rechazó sucesivamente que se tratase de un negocio en fraude de ley, ya que no tenía la intencionalidad de ir contra el espíritu de la ley, sino que existía tan sólo un juego recíproco y contradictorio de sus partes, y que se tratase de una simulación ya que nada se fingía ni ocultaba.

Tras estos razonamientos, el Tribunal consideró que el supuesto era subsumible bajo el principio de calificación según la verdadera naturaleza económica, del artículo 25.3 LGT.

La resolución que glosamos es relevante a efectos de nuestro estudio porque extiende la frontera del principio de calificación, que nosotros situamos en la simulación, al negocio indirecto. Valga decir, sin embargo, que en el caso objeto del presente dictamen, la operativa básica —consistente en desviar la imputación de la plusvalía a un sujeto distinto, a través de la distribución de un dividendo a cuenta y la posterior entrada en la sociedad transparente de otro socio que lo es en la fecha del cierre del ejercicio— no cabe hablar tampoco de negocio indirecto. Se trataría —en la hipótesis, que no prejuzgamos, de que se probase el propósito de eludir el impuesto— de un fraude de ley arquetípico: aprovechamiento de la letra de la ley para eludir su espíritu, mediante negocios reales.

Hay que decir, por otra parte, que la doctrina del TEAC ha quedado entre paréntesis, como consecuencia de *la sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 1993*, que ha revocado la resolución que comentamos. La Audiencia Nacional ha entendido que el hecho de que la entidad crediticia hubiese planteado previamente una consulta a la Administración y se atuviese a los términos de la respuesta que recibió hace irrelevante el debate posterior. La Administración tributaria hubiera debido ceñirse a la contestación emitida, y, al no hacerlo así, se produjo «una infracción del ordenamiento jurídico».

No cerraremos nuestro comentario sin subrayar que, en la resolución que glosamos, no se impuso sanción, sino que tan sólo se disponía la liquidación de intereses de demora. Ello es sumamente relevante a efectos de la indagación que emprenderemos en el punto 2 del presente dictamen, ya que indica que, según el criterio del Tribunal administrativo, no ya sólo el fraude de ley, sino la utilización de negocios indirectos, no constituye conducta punible.

*La resolución del TEAC de 26 de septiembre de 1991*²⁸ se pronunció sobre un expediente de fraude de ley promovido por la Generalitat de Catalunya. Se trataba de una sociedad, que poseía crecidas reservas, que amplió su capital, renunciando los accionistas mayoritarios a su derecho de suscripción preferente. Las nuevas acciones fueron suscritas por una segunda sociedad, de cuyas acciones eran titulares los hijos de los accionistas mayoritarios de la primera. De esta manera, se produjo un trasvase patrimonial que no había tributado por Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El Tribunal resolvió que la renuncia traslativa convenida tácitamente y realizada como acto de liberalidad constituía una verdadera donación. Por ello, y estando aún abierta la

²⁸ Revista *Carta Tributaria*, núm. 165, ref. 3931. También en *Gaceta Fiscal*, núm. 103, págs. 48 y 63.

posibilidad de gravar directamente como donación la transmisión de los derechos de suscripción y no habiendo elusión, no procedía haber incoado el expediente de fraude de ley.

Entendemos que la doctrina del TEAC en esta resolución, que juzgamos correcta, no es contradictoria con las tesis que hemos sustentado en los puntos anteriores.

En efecto, en el caso examinado no era preciso acudir al remedio «*in extremis*» que constituye la declaración de fraude de ley, ya que podía operar el principio de calificación según la verdadera naturaleza jurídica. Se daban todos los requisitos que configuran la donación a tenor del artículo 618 del Código civil; disposición gratuita de una cosa, a través de la renuncia traslativa; la liberalidad como causa; y aceptación tácita manifestada en el acto de suscripción de las acciones. No obsta a lo anterior el que el aceptante fuese una sociedad mercantil, ya que el supuesto fue anterior a la entrada en vigor de la ley 39/87, cuando las sociedades mercantiles podían ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Podemos pues sentar como conclusión parcial de este punto que, en la doctrina jurisprudencial y administrativa nada contradice nuestras argumentaciones anteriores, salvo en la resolución de 29 de mayo de 1991 que ha sido revocada por la Audiencia Nacional.

1.9. Consecuencias jurídicas de la derogación del RD 1919/1979

Retomando ahora el hilo de la argumentación que dejamos interrumpida en 1.4., hemos de volver sobre las consecuencias jurídicas de la derogación, a través de la disposición derogatoria única del RD 803/1993, de 28 de mayo, del RD 1919/1979, que regulaba el procedimiento de declaración de fraude de ley.

No es difícil imaginar que el móvil de esta extraña derogación, en el ánimo de la Administración que la promovió, ha sido el propósito de borrar de una plumazo la figura del fraude de ley del artículo 24-2 LGT, reconduciendo todos los supuestos de fraude de ley y figuras fronterizas al principio de calificación del artículo 25.

Lo cual no hace sino poner una vez más de relieve el torpe voluntarismo característico de una etapa en la que las normas tributarias son inspiradas por expertos en tecnología industrial, aeronáutica y disciplinas afines, mientras que los juristas que a ello se prestan quedan reducidos al triste papel de docilísimos amanuenses.

Para quien posea unos mínimos rudimentos de Derecho, es evidente que la derogación de un reglamento procedimental no puede tener como efecto la abolición de la norma sustantiva —el artículo 24.2 LGT— a la que el reglamento servía de cauce formal.

La norma legal reclamaba y sigue reclamando un procedimiento al que habrá de sujetarse el expediente especial inexcusable cuando se produzca la hipótesis del fraude de ley. Los cuerpos normativos pueden contener lagunas pero no así el ordenamiento jurídico en su conjunto. Tras la derogación del RD 1919/1979 entra en juego la disposición adicional 5.ª de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de régimen jurídico de las Administraciones Públicas, que atribuye a las normas de dicha ley carácter subsidiario en relación con los procedimientos administrativos en materia tributaria.

ESTUDIOS

Por lo tanto, el procedimiento de aplicación para la declaración del fraude de ley, será el procedimiento administrativo común regulado en el título VI de la ley citada. Procedimiento que, por cierto, guarda un acusado paralelismo con el del RD 1919/1979, ya que, al igual que éste, se divide en cuatro fases: a) Iniciación; b) instrucción; c) resolución; y d) ejecución.

Ahora bien, como consecuencia de la derogación del reglamento procedimental, queda sin efecto la norma de éste que atribuía la competencia para resolver los expedientes de declaración de fraude de ley al director general del ramo. Con ello, entra en juego la regla supletoria de competencia funcional del artículo 93 LGT:

«Por regla general, la competencia en la gestión tributaria se entenderá atribuida al órgano provincial, de no tenerla expresamente atribuida el órgano provincial o el inferior.»

Así pues, la competencia, en su caso, para declarar el fraude de ley correspondería al Delegado provincial de la AEAT.

1.10. Resumen de conclusiones parciales

1) El fraude de ley —artículo 24-2 LGT— y el principio de calificación —artículo 25— son figuras tendentes ambas a evitar la elusión tributaria, pero son diversos sus orígenes históricos, doctrinales y legislativos, así como su configuración en el derecho positivo vigente.

2) La pretendida identificación entre una y otra figura es insostenible en buena interpretación sistemática, histórica y finalista.

3) El principio de calificación entra en juego cuando se da al negocio jurídico utilizado denominación distinta de la que le corresponde; o bien cuando se emplea la simulación, encubriendo negocios reales bajo la apariencia de otros cuyos efectos jurídicos y económicos no son queridos por los intervinientes.

Existe fraude de ley cuando, con propósito de elusión impositiva, se utilizan negocios reales, no simulados, cuyos efectos jurídicos y los flujos económicos que de ellos se deriven son realmente queridos por las partes, consiguiéndose un resultado económico análogo al que se derivaría del hecho imponible tipificado en la ley tributaria.

4) En los antecedentes que se someten a dictamen no se ha producido simulación ni utilización de denominaciones jurídicas inadecuadas. Todos los negocios jurídicos utilizados eran realmente queridos por las partes, así como sus efectos jurídicos. Los flujos económicos que de ellos se derivaban se produjeron en la realidad.

Por lo tanto, se trataría de un supuesto de fraude de ley —si se probase el propósito de eludir el impuesto— o de economía de opción, en otro caso.

5) Para declarar el fraude de ley es inexcusable, por imperativo legal, la incoación de un expediente especial. Al haber sido derogado el RD 1919/1979 que regulaba el procedimien-

to, éste habrá de seguirse por los cauces formales del título VI de la ley 30/1992. La competencia corresponde al delegado provincial de la AEAT

6) En la no abundante jurisprudencia y doctrina administrativa sobre el fraude de ley y figuras afines no existe nada que contradiga las conclusiones precedentes, con una sola salvedad: la de la resolución del TEAC de 29 de mayo de 1991, que extiende al ámbito de aplicación del principio de calificación a los negocios indirectos. La muy discutible doctrina de esta resolución está actualmente entre paréntesis, al haber sido revocada aquélla por sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de mayo de 1993.

2. SOBRE LA CALIFICACION DE LOS HECHOS A EFECTOS SANCIONADORES

La doctrina, tanto jurídico privada como jurídico tributaria, es unánime en entender que el fraude de ley constituye una conducta ilícita. Pero, en tanto en cuanto los medios utilizados no sean subsumibles bajo un supuesto legalmente tipificado como infracción administrativa o penal, se trata de una ilicitud, por así decirlo, civil, que sólo puede fundamentar la restitución de la situación jurídica querida por la ley eludida —en nuestro caso la exigencia de las cuotas correspondientes— y una acción de indemnización de daños y perjuicios —en nuestro caso la exigencia de intereses de demora.

Ya hemos visto como al profesor de Castro fundamenta esta acción indemnizatoria, en el terreno jurídico-privado, en el artículo 1902 del Código civil.

Si nos es permitida la autocita, el autor del presente dictamen ha escrito en otro lugar²⁹:

«El fraude de ley debe ser distinguido de otras figuras afines:

a) De la defraudación. Aquí la afinidad es meramente terminológica, ya que se trata de dos figuras que nada tienen en común. *El fraude de ley es una actuación, si se quiere, ilícita, pero no punible.*»

El profesor Palao, nada sospechoso de ser contrario a los intereses de la Administración en este tema, escribe³⁰:

«El fraude a la ley tributaria tampoco lleva aparejadas sanciones penales, a diferencia de la simulación, que puede constituir una infracción tributaria de omisión o defraudación, precisamente porque en el fraude a la ley la situación jurídica se crea abiertamente y no se intenta ocultar a la Administración. Puede suceder que el particular intente ocultar a la Administración el fraude a la ley, al acto fraudulento, en cuyo caso incurrirá en una infracción penalmente sancionada.»

Es evidente que, en nuestro caso, no se ha producido este último presupuesto de intento de ocultación.

²⁹ *Procedimientos Tributarios*, 5.ª edición, Madrid, 1991, pág. 248. El mismo párrafo figuraba ya en la edición de 1984.

³⁰ *Op. cit.*, pág. 695.

ESTUDIOS

El RD 1919/1979, en su artículo 6.3 se pronunciaba de manera expresa e indubitada por la no punibilidad del fraude de ley:

«No se impondrán sanciones como consecuencia de las nuevas liquidaciones derivadas de la resolución del expediente de fraude de ley. No obstante, podrán exigirse por infracciones comprobadas con ocasión de la tramitación de dicho expediente.»

Resta por salvar una última objeción. La no punibilidad del fraude de ley era clara bajo la vigencia de la LGT en su redacción originaria de 1963, en la que el principio de culpabilidad aparecía expresamente recogido y las infracciones de omisión y defraudación se tipificaban en torno al incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación de declarar. Pero las cosas pudieran ser distintas bajo la nueva redacción establecida por Ley 10/1985, en la que la culpabilidad es objeto de una simple alusión marginal y la infracción tributaria grave se tipifica en torno al incumplimiento de la obligación de ingreso.

Artículo 77.1:

«Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.»

Artículo 79:

«Constituyen infracciones graves las siguientes conductas:

- a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener.

Si se elimina el inciso final del artículo 77.1 —fruto de una enmienda introducida a última hora a propuesta del profesor y entonces diputado Fernando Pérez Royo— aparecería claro el propósito del legislador de configurar la infracción tributaria grave como una infracción objetiva, que se comete por la producción del resultado de falta de ingreso, al margen de que concurra o no culpabilidad en la conducta.

Pero la sentencia del Tribunal Constitucional del 26 de abril de 1990 volvió a dejar las cosas en su sitio.

Del f.j. 4.º - A) de la sentencia:

«No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias *ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985*. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo artículo 77.1, sigue rigiendo el requisito de culpabilidad (por dolo, culpa y negligencia grave o negligencia leve o simple negligencia) principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado, y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.»

Huelga abrumar al lector con la cita detallada de las reiteradas declaraciones del Tribunal Supremo, antes y después de la Ley 10/1985, en el sentido de que no existe infracción tribu-

taria sin culpabilidad y de que la razonable discrepancia en derecho excluye aquélla. Valga por todas la cita de la magistral sentencia de 22 de septiembre de 1989 (ponente Sr. Mendizábal):

«Por tanto, cuando el declarante, como en este caso, expone todos los datos y factores que, a su juicio, han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base imponible y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de infracción alguna. *La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica.* Como hemos dicho en ocasiones, una diferencia de criterio razonable respecto de la interpretación de las normas tributarias puede ser causa de exclusión de la culpabilidad en el ámbito de la potestad sancionadora de la Hacienda pública.»

En el caso que se somete a dictamen, la actuación de los sujetos pasivos frente a la Hacienda pública ha sido totalmente transparente, ya que:

- a) Los negocios jurídicos utilizados se instrumentaron a través de fedatarios públicos.
- b) Los negocios susceptibles de inscripción en el Registro Mercantil se inscribieron debidamente.
- c) Los sujetos pasivos personas físicas incluyeron en su declaración de IRPF la imputación que les hizo la sociedad transparente, expresando los criterios de imputación temporal.
- d) La sociedad transparente contabilizó debidamente sus operaciones y presentó su balance fiscal, expresando la composición de su capital en la fecha de cierre del ejercicio y la imputación consiguiente.

Se dan, pues, los requisitos de complitud y veracidad, que excluyen la malicia según la doctrina del Tribunal Supremo. La Administración dispuso de todos los elementos de juicio necesarios para cuantificar la deuda tributaria. Los criterios en que los sujetos pasivos fundamentaron sus autoliquidaciones eran razonablemente sustentables en Derecho, ya que estaban amparados por normas de cobertura de cuyo tenor literal se desprendía la solución adoptada.

Digamos, por último, que aún en la hipótesis —que queda negada— de que se entendiese que los hechos era subsumibles bajo el principio de calificación, por constituir negocios indirectos, tampoco serían sancionables. Así lo entendió el TEAC en su resolución de 29 de mayo de 1991.

3. CONCLUSIONES FINALES

1. Según se desarrolla más ampliamente en 1.10, los hechos detallados en los antecedentes pueden ser constitutivos de fraude de ley —si se probase el propósito de eludir el tributo— o de economía de opción en otro caso.

La pretensión de la Administración ha de pasar inexcusablemente por el cauce del procedimiento especial previsto en el artículo 24.2 LGT. De seguirse el procedimiento ordinario,

ESTUDIOS

por aplicación del principio de calificación del artículo 25 LGT, se produciría una infracción procedimental causante de indefensión, con contravención del principio de seguridad jurídica.

2. En la actuación de los sujetos pasivos frente a la Administración concurren los requisitos de complitud y veracidad, que excluyen la malicia según la doctrina del Tribunal Supremo. Las autoliquidaciones formuladas por los sujetos pasivos se ajustaron a criterios razonablemente sustentables en Derecho, al estar amparadas por normas de cobertura, por lo que, con independencia de la vía procedimental que se siga, no existió infracción sancionable.

Este es el parecer del letrado que suscribe, quien gustosamente lo somete a cualquier otro mejor fundado en Derecho.

Barcelona, 9 de julio de 1993