

**Estudos em Homenagem
ao Professor Doutor Alberto Xavier**

Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal

Volume II

Organizadores

Eduardo Paz Ferreira

Helena Taveira Torres

Clotilde Celorico Palma


ALMEDINA

**ESTUDOS EM HOMENAGEM
AO PROFESSOR DOUTOR ALBERTO XAVIER**

ECONOMIA, FINANÇAS PÚBLICAS E DIREITO FISCAL

Volume II

ORGANIZADORES

Eduardo Paz Ferreira

Heleno Taveira Torres

Clotilde Celorico Palma

EDITOR

EDIÇÕES ALMEDINA, S.A.

Rua Fernandes Tomás, n^{os} 76-80

3000-167 Coimbra

Tel.: 239 851 904 · Fax: 239 851 901

www.almedina.net · editora@almedina.net

DESIGN

FBA.

PRÉ-IMPRESSÃO

G.C. – GRÁFICA DE COIMBRA, LDA.

IMPRESSÃO E ACABAMENTO

NORPRINT

Fevereiro, 2013

DEPÓSITO LEGAL

355155/13

Toda a reprodução desta obra, por fotocópia ou outro qualquer processo, sem prévia autorização escrita do Editor, é ilícita e passível de procedimento judicial contra o infractor.


ALMEDINA

GRUPOALMEDINA

BIBLIOTECA NACIONAL DE PORTUGAL – CATALOGAÇÃO NA PUBLICAÇÃO
ESTUDOS EM HOMENAGEM A ALBERTO XAVIER

Estudos em homenagem a Alberto Xavier.

3 v. – (Estudos de homenagem). – 2^o v: p.

ISBN 978-972-40-4902-1

CDU 34

Comentarios sobre el cuadro actual de aplicación de normas generales anti-elusión en España*

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Doctor en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad Complutense de Madrid

Prof. de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Católica de Minas Gerais – PUC Minas (Brasil)

I – Introducción

Hace trece años Carlos Palao Taboada publicó un artículo¹ cuyo título era una pregunta: “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”. El título del estudio reflejaba la constatación del autor de que la norma en vigor sobre el fraude a la ley tributaria (art.24 de la Ley 230/1963) era virtualmente inoperante en la jurisprudencia, y sensiblemente desdibujada y restringida por los análisis formalistas cada vez más acusados en la doctrina española. En una publicación posterior², del año 2000, el diagnóstico pesimista del autor sobre el estado de la cuestión quedó patente en el título del artículo – “El atolladero del fraude a la ley tributaria” –, en el cual se analizan y critican los deficientes razonamientos de un fallo judicial sobre la calificación jurídica de una operación de elusión fiscal.

Como es sabido, en el año 2003, con la aprobación de una nueva Ley General Tributaria, la norma sobre el fraude a la ley tributaria se sustituyó por otra, que pasó a referirse a la figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (art.15 de la Ley 58/2003). Pasados casi diez años de este cambio normativo, el

* Investigación desarrollada en la Universidad Autónoma de Madrid en el marco de una beca de estudios posdoctorales concedida al autor (2011-2012) por Fundación Carolina (España) y por el Ministerio de Educación de Brasil.

¹ PALAO TABOADA, Carlos. “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.182 (1998), pp.3-26.

² PALAO TABOADA, Carlos. “El atolladero del fraude a la ley tributaria (Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 de febrero de 2000)”, *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación y Jurisprudencia)*, núm.209-210 (2000), pp. 139-147.

objetivo general del presente estudio es hacer un análisis crítico sobre el estado la cuestión en la jurisprudencia y en la doctrina.

Si comparamos la situación actual con aquella analizada por Carlos Palao Taboada en los años 1998 y 2000, el cambio quizá más notable es el carácter marcadamente anti-formalista con que la jurisprudencia española viene afrontando en los últimos años el tema de la elusión fiscal. En su publicación del año 2000, Carlos Palao Taboada afirmó (p.126) que el contexto ideológico de extremada valorización del libre mercado, de la autonomía de la voluntad y de la seguridad jurídica creaba un ambiente desfavorable a que los tribunales combatieran las operaciones de elusión fiscal, lo que de hecho se confirmaba en el caso de la sentencia – del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja – analizada en su estudio. Con todo, la realidad de los años siguientes vendría a demostrar que el tono permisivo a las operaciones de elusión tributaria identificado en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja sería la excepción, y no la regla en los tribunales españoles³. Por ello uno de los objetivos específicos del presente estudio es analizar el concepto amplio de simulación manejado por la jurisprudencia reciente del Tribunal Supremo, indagando sobre su compatibilidad con el concepto civilista de simulación y con el tratamiento de la elusión fiscal contenido en el ordenamiento tributario.

El segundo de los objetivos específicos del presente estudio se refiere a las críticas doctrinales cada vez más acusadas respecto a la norma que prohíbe la imposición de multas administrativas a las prácticas de fraude a la ley tributaria/conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Analizaremos la procedencia o no de esas críticas doctrinales, y trataremos de proponer un concreto cambio normativo con el cual creemos que el tratamiento de la elusión fiscal quedará más justo y equilibrado.

II – Breve valoración del cuadro actual de combate a la elusión fiscal en España a través de la aplicación de normas generales

La actual Ley General Tributaria – LGT (Ley 58/2003, de 17 diciembre), al entrar en vigor el año 2004, tenía confesadas intenciones de innovar decisivamente en la configuración de los cauces normativos generales para el combate a la elusión fiscal⁴. La LGT hasta entonces en vigor preveía una norma general para “evitar el

³ Las conclusiones del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja sobre el caso han sido desautorizadas por el Tribunal Supremo. En la STS de 20 de septiembre de 2005 (RJ 2005, 8361), una sentencia del TSJ de La Rioja sobre operaciones idénticas a las analizadas en el artículo ha sido casada. Según el TS, “debió considerarse simulado el contrato de venta con precio aplazado que, según el principio de calificación, merecía la consideración de venta con precio al contado” – F.J. 8º.

⁴ Sobre la normativa de la elusión fiscal en la actual LGT, véase PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 147-198; RUIZ

fraude de ley” (art.24 de la Ley 230/1963), pero el texto legal se limitaba a repetir los términos del concepto civilista de fraude a la ley (art.6.4 del Código civil) y a hacer mención al propósito genérico de “eludir el pago del tributo” mediante actos o negocios que produjeran un “resultado equivalente al derivado del hecho imponible”, sin, con todo, avanzar criterios más precisos con arreglo a los cuales se pudiera distinguir un supuesto de elusión (al cual se le aplicaría el referido art.24) de un supuesto de mera economía de opción⁵.

La Exposición de Motivos de la actual LGT presume de una revisión “en profundidad” de la regulación del fraude de ley, que se considera sustituido por una nueva figura (bautizada como “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”), supuestamente libre de los “problemas de aplicación” de la normativa anterior y hecha a medida para luchar contra el fraude “sofisticado”⁶. Lo novedoso del cambio normativo ha sido no la abstrusa denominación con que se ha decidido rebautizar el fraude a la ley tributaria⁷, sino la iniciativa de fijar dos criterios pretendidamente objetivos que pudieran apartar, con más preci-

ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006; RUIZ ALMENDRAL, Violeta & ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en: ZORNOZA PÉREZ (Director), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Judicial núm. 57 (2004), Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, pp.13-84; DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2004; GARCÍA NOVOA, Cesar. *La cláusula antielusión en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons, 2004; SANZ GADEA, Eduardo. *Medidas Antielusión Fiscal*, Documento 8/2009, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009, pp.209-227.

⁵ Sobre el instituto del fraude a la ley tributaria y su encaje en la LGT anterior, véase PALAO TABOADA, Carlos. *op.cit*, pp.21-146; GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005. Desde otra perspectiva crítica, véase FALCÓN Y TELLA, Falcón. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, núm.31 (1995), pp. 55-73.

⁶ Véase la Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, ítem II, último párrafo.

⁷ Ignacio Cruz Padial y Belén Bahía Almansa sostienen que la expresión “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” no sería “extraña”, porque en la figura hay un cierto conflicto entre las normas de cobertura del negocio artificioso y el espíritu del sistema fiscal en su conjunto – Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT, en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.497). Pero como advierte Carlos Palao Taboada, la denominación es “técnicamente tosca, pues los conflictos en la aplicación de las normas tributarias pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión tributaria” (PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, p.167). Juan Manuel Herrero de Egaña también formula atinadas críticas a la nueva denominación de la figura, que al parecer ha tenido la intención de vaciar el fraude a la ley tributaria de cualquier contenido peyorativo, haciéndolo ver como un comportamiento neutral desde el punto de vista ético-jurídico – véase HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. “La conformación artificiosa de

sión que el texto normativo anterior⁸, los casos de elusión de los casos de mera economía de opción. Estos criterios no son otra cosa que dos *topoi* tradicionalmente presentes en el discurso de aplicación de normas generales anti-elusión: el criterio de la artificiosidad de los actos/negocios (art.15.1.a de la LGT), que remite a la idea de abuso de formas y a la norma general alemana, y el criterio de los motivos económicos válidos (art.15.1.b de la LGT), que remite a las normas generales anglosajonas⁹.

La idea siempre cautivante de una mayor seguridad jurídica es lo que a nuestro juicio explica esa iniciativa de concretar de manera más clara en la propia legislación los requisitos para la identificación de los casos de elusión. La búsqueda de seguridad jurídica también parece haber informado la nueva regulación de los aspectos procedimentales (previstos en el art. 159 de la LGT y desarrollados en el art. 194 del Real Decreto 1.065/2007) para la aplicación de la figura del conflicto: la competencia para declarar la existencia del conflicto no ha sido repartida entre cada uno de los agentes de la inspección tributaria, sino que reservada exclusivamente a una Comisión de cuatro miembros estrechamente vinculada al órgano responsable de contestar las consultas tributarias escritas. La idea parece muy clara: lograr que el *corpus* de las decisiones por las cuales la Administración declara la existencia o no de los conflictos sea consistente y coherente con el *corpus* de las decisiones por las cuales la misma Administración contesta formalmente las dudas tributarias en general de los administrados.

Respecto a la sanción del fraude a la ley, el Dictamen del Consejo de Estado ha repelido vivamente la iniciativa del Borrador de Anteproyecto de la LGT dirigida a autorizar la imposición de sanciones en el caso de que el abuso/conflicto se produjera “con ánimo defraudatorio”, así que al final se ha mantenido en la actual LGT el criterio ya adoptado en la redacción del precepto del fraude a la ley tras la reforma del año 1995 (Ley 25/1995), bajo el cual la existencia de un fraude a la ley conlleva la aplicación de la normativa eludida, la liquidación del

la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.593, 2003 (BIB 2003\1155).

⁸ Fernando Pérez Royo afirma, en este sentido, que el art.15 de la actual LGT “ha definido los requisitos sustanciales de la figura [del fraude a la ley tributaria/conflicto] en términos menos abstractos o conceptuales que la [LGT] anterior” – PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 21ª ed., Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, 2011, p.253.

⁹ El Dictamen del Consejo de Estado emitido el año 2003 sobre el Borrador del Anteproyecto de la LGT considera que estos dos criterios contenidos en el texto legal constituyen un “salto al vacío”, pues son demasiado amplios y pueden llevar a calificar como “conflicto” (el Anteproyecto le llamaba “abuso”) cualquier economía de opción. Esta opinión del Consejo es una notoria exageración, y no ha sido compartida por la doctrina española, ni por los sectores tradicionalmente formalistas y reacios a un control más rígido del fraude a la ley tributaria.

tributo y de los intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones, siendo digno de registro el hecho de que un considerable sector de la doctrina española considera un error de política legislativa la prohibición de imponer sanciones administrativas a los agentes del conflicto/fraude a la ley tributaria¹⁰.

Ahora bien, pasados más de siete años de la entrada en vigor de la actual LGT, los designios de cambio e innovación del legislador parecen lejos, muy lejos de haber sido alcanzados. De una parte, la norma general que en realidad se aplica por la Administración para contrarrestar los fraudes sofisticados no es la norma del conflicto (art.15 de la LGT), sino que sigue siendo la norma que permite a la Administración desconsiderar los actos simulados y someter a tributación los actos efectivamente realizados por las partes (art.16 de la LGT). La novedad de los últimos años ha sido la toma de postura del Tribunal Supremo decididamente favorable a un concepto amplio de simulación, que rechaza evaluar individual o formalmente a los negocios jurídicos que en general forman parte de las elusiones sofisticadas, y se deja informar por una evaluación global y sustancial de todo el entramado de negocios y sus efectos prácticos (económicos, empresariales) subyacentes¹¹.

En cuanto a los criterios establecidos en el art.15.1 de la actual LGT a fin de deslindar los casos de elusión de los casos de economía de opción (notoria artificiosidad de los negocios practicados, no existencia de efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios), su aplicación práctica permanece un misterio, pues la Administración no ha creado un canal institucional que dé publicidad, aunque sea parcial, a los informes vinculantes de las Comisiones, lo que impide a la comunidad jurídica tener acceso y valorar algunos datos básicos como la cantidad de informes emitidos, la proporción entre el número de informes que declaran la existencia y el de los que declaran la no existencia del "conflicto", y principalmente la claridad metodológica y la racionalidad argumentativa del discurso con el cual las Comisiones vienen interpretando los criterios introducidos en el art.15 de la LGT.

¹⁰ Véase RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria...*, p.130; GARCÍA BERRO, Florián. "Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.145 (2010), pp.93-95; PÉREZ ROYO, Fernando. "La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)", *Quincena Fiscal*, núm.10 (2005), p.28.

¹¹ Ejemplos de sentencias del Tribunal Supremo que adoptan ese concepto amplio de simulación: sentencia de 20 septiembre 2005 (RJ 2005, 8361); sentencia de 18 marzo 2008 (RJ 2008, 2707); sentencia de 27 mayo 2008 (RJ 2008, 2870); sentencia 15 julio 2008 (RJ 2008, 3911); sentencia 28 mayo 2009 (RJ 2009, 4414); sentencia 25 septiembre 2009 (RJ 2009, 5487); sentencia 2 abril 2011 (RJ 2011, 2919), sentencia 29 junio 2011 (RJ 2011, 5608).

En la jurisprudencia reciente de los tribunales contencioso-administrativos, se observa una cierta tendencia de aplicar – aunque no formalmente – los dos criterios del art.15.1 de la actual LGT a los pocos casos de expedientes de fraude a la ley incoados por la Administración antes de la entrada en vigor de la actual LGT. En los casos de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 4 de diciembre de 2006 (JT 2007, 293) y de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de mayo de 2011 (Sentencia núm. 285/2011), los criterios que los magistrados utilizaron para confirmar la existencia de fraude a la ley tributaria fueron fundamentalmente la artificiosidad de los negocios y los objetivos únicamente tributarios de las operaciones (con más énfasis en el segundo que en el primero de los criterios), aunque las operaciones hayan ocurrido cuando estaba en vigor el art.24 de la LGT anterior (art. 24 de la Norma Foral 1/1995), que no establecía criterios precisos para distinguir los fraudes a la ley de las economías de opción.

Por lo que toca al régimen de las sanciones de la figura del fraude/conflicto en la jurisprudencia, la situación actual es la siguiente: si los tribunales califican unos actos o negocios como practicados “en fraude a la ley tributaria”, la imposición de sanciones tanto administrativas como penales (delito de defraudación tributaria) queda prohibida, conforme ha decidido el Tribunal Constitucional (en contra del criterio que había prevalecido en el Tribunal Supremo) en la Sentencia 120/2005, de 10 mayo¹²; pero si los mismos actos o negocios se califican por los tribunales como simulados y engañosos, la imposición de sanciones tanto administrativas como penales (delito de defraudación tributaria) se reputa como válida, aunque dicha calificación se haga a partir de un concepto ampliado de simulación, una vez que el Tribunal Constitucional considera que no puede inmiscuirse en la competencia de los tribunales ordinarios para el “enjuiciamiento penal de unos hechos” (Sentencia 129/2008¹³ de 27 octubre, FJ 5º).

¹² La doctrina ha reaccionado de modo distinto a esta sentencia del Tribunal Constitucional. Apoyándola, véase FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005 (RTC 2005, 210)”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm.12 (2005), BIB 2005\1191 y BACIGALUPO, Silvina. Presupuestos de la tipicidad del delito fiscal y fraude a la ley en el ámbito tributario, en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.529-551. Criticando su razonamiento, véase PALAO TABOADA, Carlos. “Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal”, *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp.125-131 y RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006, pp.134-138.

¹³ Florián García Berro critica rotundamente esta sentencia, que califica como “un paso decepcionante” en relación con las expectativas creadas por la anterior STC 120/2005 – GARCÍA

Antes de dar por terminada esta breve valoración inicial del cuadro actual de combate a la elusión fiscal en España a través de la aplicación de normas generales, hay que señalar que algún autor sostiene muy minoritariamente la “inexistencia de un precepto general antielusivo” en el derecho español¹⁴. Ahora bien, véase la descripción que el mismo autor hace de la conducta prevista en el art.15 de la LGT: una conducta que “al amparo de unas determinadas normas legales”, busca “la obtención de un resultado determinado (causa) y una ventaja patrimonial (ahorro tributario), resultado que no se pretendía por las normas legales que acogieran dicha conducta, lo que pone de manifiesto el proceder anómalo e irregular de la conducta en el orden tributario”¹⁵. Una norma que remite a esta conducta y determina que se aplique la normativa tributaria que se trató de eludir es universalmente conocida como una norma general anti-elusión. Lo que pasa es que el autor parece creer que una norma general anti-elusión se caracteriza por prohibir toda conducta que persigue el ahorro tributario, de ahí su afirmación de que “el art.15 de la LGT no es un precepto general antielusivo, en el sentido de prohibir toda aquella conducta que persiga un ahorro fiscal”¹⁶. Finalmente, hay que apuntar que el autor incide en flagrante contradicción cuando afirma que el referido art.15 garantiza “el deber general de cumplimiento de la Ley”¹⁷ y a la vez sostiene que las leyes tributarias “no son normas imperativas”, que el derecho tributario “es un derecho descriptivo”, “no es un derecho impositivo”¹⁸.

BERRO, Florián, *op.cit.*, pp.89-91. De la misma opinión es Juan Zornoza, que critica que el Tribunal Constitucional haya asumido “mecánicamente y sin mayores análisis la calificación de simulación, con renuncia al examen de sus elementos” – ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.562-563. Fernando Pérez Royo, analizando en el año 2005 la entonces recién fallada sentencia 120/2005 del Tribunal Constitucional, había vaticinado que el Constitucional probablemente no reprocharía las condenas penales en casos en que la calificación de las instancias ordinarias hubiera sido la de simulación y no la de fraude a la ley – PÉREZ ROYO, Fernando. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”, *Diario La Ley*, núm.6281, Sección Doctrina, 2005, Ref.D-158.

¹⁴ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La simulación en la nueva LGT*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2006, p.43.

¹⁵ *Ibid.*, p.42.

¹⁶ *Ibid.*, p.42.

¹⁷ *Ibid.*, p.41.

¹⁸ *Ibid.*, p.42.

III – La jurisprudencia del Tribunal Supremo y el concepto de simulación

En la doctrina española, es opinión casi unánime entre los autores que la potestad de la Administración de declarar la simulación a efectos tributarios debe ejercitarse según el concepto de simulación oriundo del Código civil¹⁹. En aras de la seguridad jurídica, esa postura a primera vista parece de hecho la más acertada. Con todo, hay que advertir que es la misma doctrina civilista quien reconoce que el Código Civil “no dedica al problema de la simulación, como sería de desear, una disciplina unitaria y armónica, y sólo alude al fenómeno de una manera fragmentaria”²⁰. En efecto, el Código Civil no establece expresamente un concepto de simulación, y la doctrina mayoritaria de que su art.1.276 se refiere a la figura de la simulación es contestada por relevantes autores²¹.

La doctrina causalista de Federico de Castro y Bravo sobre los llamados “negocios anómalos”, por ser innegablemente la más influyente en la jurisprudencia y en la doctrina del Derecho civil, es la más citada por los autores tributarios²² a efectos de buscar concretar una definición de simulación que se pueda distinguir netamente de otras figuras afines, como el fraude a la ley o el negocio fiduciario. Esto supone un gran problema, pues la nota distintiva quizá más marcada en dicha doctrina de Federico de Castro es justamente su rotundo rechazo a definir *disyuntivamente* la simulación, el fraude a la ley y el negocio indirecto o fiduciario²³.

¹⁹ Véase AGUALLO AVILÉS, Angel y PÉREZ ROYO, Fernando. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona: Aranzadi, 1996, pp. 67-78; ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario, en: AAVV, *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, 2000, pp.165-190; ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.553-579. Violeta Ruiz Almendral discrepa de esa corriente doctrinal mayoritaria, al afirmar que supeditar el concepto tributario de simulación al concepto civilista de la figura “es precisamente la principal crítica que merece la interpretación de la simulación en materia tributaria en España” – RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006, p.114.

²⁰ DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Vol.I*, 11ª ed., Madrid: Tecnos, 2005, p.512.

²¹ José Luis Lacruz Berdejo y otros autores civilistas no están de acuerdo en que el art.1.276 regule o se refiera al problema de la simulación. Cfr. LACRUZ BERDEJO, Jose Luis y otros. *Elementos de Derecho Civil – Tomo I – Parte General – Volumen Tercero*, 3ª ed., Madrid: Dykinson, 2005, p.182.

²² Cfr. por ejemplo ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.555-556.

²³ “A diferencia de lo que se piensa respecto a los tipos de negocios (es compraventa o es donación), las dichas anomalías [de los negocios anómalos] no se excluyen entre sí. Por eso es inadecuado, y causa de peligrosas confusiones, el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos (que haya de ser, p.ej., negocio simulado o negocio fiduciario). Lo cierto es que se trata de anomalías

De acuerdo con la legislación tributaria española en vigor hace décadas, son muy dispares los regímenes de las sanciones y de los procedimientos para la declaración de la simulación y del fraude a la ley/conflicto. Así que es natural que los autores tributaristas hayan perseguido y sigan persiguiendo obstinadamente un criterio doctrinal que pueda apartar con la máxima nitidez los casos de simulación de los casos de conflicto/fraude a la ley. Lo curioso y perturbador es que se haya elegido como marco teórico de esta búsqueda una doctrina – la doctrina causalista de la simulación en España – que se construye en torno a una clara premisa: la premisa de que es infructuoso y vano el intento de afrontar *disyuntivamente* los llamados negocios anómalos, que deben someterse a un régimen común de regulación jurídica.

Es ya un tópico en la literatura tributaria española afirmar que las diferencias entre simulación y fraude a la ley son claras en el ámbito teórico, pero borrosas en la práctica. Creemos que se debe replantear esa cuestión, pues si se mira bien, lo borroso está tanto en la práctica como en la teoría. Juan Zornoza Pérez, tras empezar su razonamiento citando y apoyando la doctrina causalista de Federico de Castro según la cual la simulación debe entenderse como un negocio *con causa falsa*, afirma²⁴:

“Ciertamente, frente a la nitidez de la distinción teórica, pueden surgir dificultades en la práctica para determinar cuándo nos encontramos ante una simulación y cuándo ante un supuesto de fraude de ley, porque en cierto sentido –no en el técnico-jurídico, desde luego– quien realiza un negocio en fraude a la ley tributaria no persigue tanto el resultado típico de ese negocio como sus consecuencias económicas.”

Si a la doctrina le parece que se debe mantener la tradicional actitud de concebir la simulación, para fines de aplicación del Derecho tributario, conforme a su conformación en el Derecho civil, hay que revisar eso de la “nitidez de la distinción teórica” entre simulación y fraude a la ley²⁵. Son los mismos civilistas quienes afirman que “los negocios simulados, fiduciarios e indirectos no son

que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, el que por tanto merecerá la correspondiente plural calificación” – DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985 (reedición facsimilar de la edición publicada por el Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971), pp.329-330.

²⁴ ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, p.560.

²⁵ Estamos pues de acuerdo con la afirmación de Violeta Ruiz Almendral según la cual hay una “cercanía conceptual, no sólo práctica, entre el fraude de ley y la simulación” – RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006, p.115.

conceptualmente deslindables de modo nítido, ni su distinción es definible con exactitud”²⁶ (subrayados nuestros). Si hay que ir a la *fuentes* del Derecho civil, como quiere la visión tradicional, hay que reconocer que no se trata solamente de eventuales dificultades prácticas, hay que reconocer que la distinción entre simulación y figuras afines es problemática también en sus aspectos teóricos o definitorios.

Aún respecto a la cita arriba, hay que decir que sí, tiene todo sentido “técnico-jurídico” afirmar que “quien realiza un negocio en fraude a la ley no persigue tanto el resultado típico de ese negocio como sus consecuencias económicas”. La definición misma del fraude a la ley supone que el agente se desvíe del resultado típico que se espera del negocio puesto en práctica. Como afirma Florián García Berro, el negocio en fraude a la ley “persigue alcanzar los resultados naturales de otra modalidad negocial -o ningún resultado relevante-, en lugar de los suyos”²⁷. En el clásico ejemplo de la sociedad que se constituye de manera fugaz para transferir onerosamente un inmueble de un socio a otro, los agentes del fraude a la ley no persiguen el resultado típico del negocio de constitución de sociedad, sino una consecuencia económica distinta (cambiar inmueble por dinero) obtenida por una artificiosa manipulación de los hechos.

De todas maneras, la razón que Zornoza Pérez aduce para explicar la dificultad de una distinción práctica entre las figuras también vale para explicar la dificultad de la distinción teórica entre las dos figuras. Sobre ese supuesto sencillo de constitución de una sociedad fugaz para escapar al impuesto sobre la compraventa del inmueble, Ferreiro Lapatza lo considera un supuesto de simulación relativa²⁸, mientras que la mayoría de los autores tributaristas lo ven como un ejemplo *de libro* de fraude a la ley tributaria²⁹. Esta falta de acuerdo sobre como

²⁶ VALLET DE GOYTISOLO, Juan. “Negocios en fraude de ley, simulados, fiduciarios e indirectos”, *Revista Jurídica del Notariado*, núm.14 (1995), pp.231.

²⁷ GARCÍA BERRO, Florián. “Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.145 (2010), p.81.

²⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. “Economía de opción, fraude de Ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm.8, abril de 2001, p.17. Ferreiro Lapatza es tal vez el único autor que ha hecho – precisamente en el estudio citado – vivas críticas a la teoría causalista de los negocios jurídicos anómalos de Federico de Castro. Lo curioso es que su posición muy minoritaria de que en el referido supuesto de la sociedad fugaz no hay fraude de ley, sino simulación, se defiende con un argumento claramente causalista: el de que, si la causa típica no existe en un caso concreto, “tampoco existe el negocio, con lo que sólo se podrá hablar de simulación”.

²⁹ Véase, por ejemplo, MARTÍN QUERALT, Juan y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18ª ed., Madrid: Tecnos, 2007, pp.196-197. Es interesante notar que los autores, aunque no vean en el supuesto una simulación, lo describen de una manera muy familiar a las descripciones clásicas de los casos de simulación: “En realidad lo que se ha operado ha sido una compraventa(...)” – subrayados

calificar un ejemplo tan sencillo naturalmente no tiene que ver con problemas prácticos, ni por supuesto con errores elementales de parte de los autores, sino con distintos conceptos teóricos sobre la figura de la simulación.

Los estudios más recientes sobre el fenómeno de la elusión fiscal en España cargan duramente contra la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, por considerar que adopta un concepto *erróneo* de simulación, un concepto excesivamente laxo claramente apartado del *verdadero* concepto de simulación que emana del Derecho civil³⁰. Ahora bien, intentaremos demostrar en este apartado que el concepto de simulación aplicado por dicha jurisprudencia es completamente compatible con el concepto de simulación presente en la doctrina del Derecho civil español, por lo menos es compatible con el concepto de simulación que emana del marco teórico de los “negocios anómalos”, doctrina que no se tiene noticia de que haya sido rechazada por los autores civilistas.

La síntesis de la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo que ha venido tomando forma en los últimos años es la siguiente: hay simulación si el obligado tributario quiere obtener un resultado práctico propio de un negocio jurídico típico y usual (por ejemplo, la compra-venta de acciones de una sociedad) pero, en vez de practicar directamente aquel negocio típico y usual (y por ende atraer las consecuencias tributarias previstas en la normativa que el obligado quiere evitar), instrumentaliza un complejo y artificioso entramado de actos y negocios jurídicos, cuyos sucesivos pasos – en general ejecutados conforme a un plan preconcebido y a lo largo de un cortísimo intervalo de tiempo – conducen a un resultado final que es, desde un punto de vista práctico, el mismo resultado que se obtendría de celebrarse directamente el negocio típico. En este sentido, la STS de 25 septiembre 2009 (RJ 2009, 5487, F.J. 8º) identifica la “existencia de una motivación diferente a la

nuestros. Otro ejemplo de descripción del fraude a la ley con elementos típicamente presentes en las definiciones de simulación es el siguiente: en el fraude a la ley “no se quiere en realidad el acto formalmente realizado, que sólo es instrumento de ocultación de la intención fraudulenta” – DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Vol.I*, 11ª ed., Madrid: Tecnos, 2005, p.193.

³⁰ En esta línea crítica ahondan los siguientes estudios: GARCÍA BERRO, Florián. *op.cit.*, pp.41-95; ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.553-579; PÉREZ ROYO, Fernando. “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena Fiscal*, núm.10 (2005), pp.1-28. En el caso del estudio de Abelardo Delgado Pacheco, aunque se critique la jurisprudencia por razones de inseguridad jurídica, no se la acusa de desviarse del *verdadero* concepto civilista de simulación – DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2004, pp.27-35.

causa típica o inmediata de las distintas operaciones tomadas en consideración individualmente”. En la misma senda argumentativa, la STS de 28 de mayo 2009 (RJ 2009, 4414, F.J. 11º) confirma el razonamiento de la sentencia impugnada, según el cual “las diversas operaciones individuales realizadas únicamente tienen sentido apreciadas en su conjunto, aunque jurídicamente aparezcan con sustantividad fiscal autónoma”.

Florián García Berro afirma que esta línea jurisprudencial lo que hace es apelar “a la verdadera intención de las partes, deducida del resultado conjunto de los negocios celebrados, precisamente como forma de probar que una parte de éstos constituye mera apariencia simulada”³¹. Hasta aquí estamos de acuerdo con el autor, pues la forma de razonar de dicha jurisprudencia es exactamente ésta. Lo que no estamos de acuerdo es que esa forma de entender y aplicar la simulación se considere *errónea* o *extraña* a la doctrina civilista dominante, o que esa forma de razonar se considere un “contrasentido lógico”, como afirma el autor.

Según propone García Berro, hay dos juicios o dos exámenes que no pueden confundirse³². El primer juicio tiene por objeto fijar el verdadero negocio puesto en práctica; es decir, en este primer juicio el aplicador debe preguntarse si “el negocio declarado por las partes responde a la realidad”. Si responde a la realidad, no hay simulación. Sólo después se podría pasar al segundo juicio, que tiene por objeto evaluar si los efectos prácticos producidos son coherentes con el molde negocial empleado. García Berro considera que es un error técnico-jurídico – el error que se le imputa a la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo – incluir en el primer juicio, destinado a concluir si hay o no simulación, consideraciones sobre si los resultados de los negocios puestos en práctica “se corresponden con los que el ordenamiento normalmente les asocia”. Ahora bien, considerar que eso es un error es lo mismo que afirmar que es un error concebir la simulación como un problema en la *causa negocial*, entendida la causa como “el propósito de alcanzar un determinado resultado empírico con el negocio”³³.

No es que ese marco teórico – la falsedad de la causa – sea el único con el cual se pueda afrontar el tema de la simulación. Hay otros puntos de vista, como enmarcar la simulación en el contexto de la divergencia entre declaración y voluntad, de la contradicción entre la declaración externa y la interna. ¿Qué

³¹ GARCÍA BERRO, Florián. *op.cit.*, p.82.

³² *Ibid.*, p.82-83.

³³ Díez-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Vol.I*, 11ª ed., Madrid: Tecnos, 2005, p.497. La causa también suele definirse como “la función social y económica del negocio” – DE LOS MOZOS, Jose Luis. *El negocio jurídico (Estudios de Derecho civil)*, Madrid: Montecorvo, 1987, 545.

ha hecho Federico de Castro y su doctrina que al parecer sigue dominante en España? Ha sometido esos otros posibles marcos teóricos a duras críticas, proponiendo que la simulación se la conciba y se la aplique como un vicio de la causa, no como un vicio de la voluntad: “La naturaleza específica de la simulación se encuentra entonces, no en una declaración vacía de voluntad, sino en una declaración en desacuerdo con el resultado propuesto, o, lo que es lo mismo, una declaración con causa falsa”³⁴ (subrayado nuestro). Y la legislación (art.1.276 del Código Civil) y la doctrina civilista española son decididamente favorables a considerar la simulación como un negocio con causa falsa³⁵.

Es decir: tanto el modelo propuesto por García Berro como el modelo de Federico de Castro son lógicos y racionales. Pero mientras que en el primero los resultados prácticos de los negocios se consideran ajenos al juicio sobre la existencia o no de simulación, en el razonamiento del segundo – que al parecer se ha incorporado a la legislación y goza de clara hegemonía en la doctrina civilista³⁶ – los resultados prácticos buscados con los negocios – su causa, en suma – son el corazón mismo del concepto de simulación.

¿Y por qué los autores tributaristas en general consideran que el concepto de simulación es perfectamente claro y discernible en términos teóricos de conceptos afines como fraude a la ley y negocio fiduciario³⁷? Nos aventuramos a dar la siguiente explicación. Es que en el discurso sobre la simulación, las nociones

³⁴ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*, p.336.

³⁵ “La doctrina más antigua situó el problema de la simulación bajo la rúbrica de los vicios de la declaración de voluntad. (...) Otro importante sector de la doctrina y de la jurisprudencia ha tratado de llevar la teoría de la simulación al marco de la causa del negocio. (...) Desde el punto de vista de la norma positiva, las cuestiones relativas a la simulación están contempladas en el Código Civil bajo el prisma de la causa” – DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio, *op.cit.*, p.513.

³⁶ Florián García Berro da a entender, remitiendo al libro *La causa del contrato* (CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis H. Bolonia: Real Colegio de España, 1998), que esta obra apoyaría su modelo según el cual los resultados prácticos de los negocios se consideran ajenos al juicio sobre la existencia o no de simulación. Pero la propia cita de la pág. 226 de aquella obra pone de manifiesto que ahí se adopta un concepto causalista y amplio de simulación, admitiéndose expresamente – como es lo común en la doctrina civilista – que la calificación de simulado y fraudulento puede coincidir en casos concretos.

³⁷ En estudios de los años 1996 y 2000, Carlos Palao mantiene la visión tradicional según la cual “en el plano abstracto el negocio simulado se distingue con claridad del negocio en fraude a la ley”, y afirma que “mientras la simulación plantea una cuestión fundamentalmente de hecho y, por tanto de prueba”, el fraude a la ley es una “cuestión de calificación, es decir, de interpretación” – PALAO, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nueva, 2009, pp. 54-55; 138. Creemos que en su estudio del año 2006 esas posiciones tradicionales son notablemente matizadas, y el autor admite implícitamente que incluso en el plano teórico es muy problemática la distinción entre el concepto civilista de simulación y el concepto de fraude a la ley. De ahí su conclusión de que “la distinción entre elusión y simulación es demasiado confusa para hacer depender de ella las graves consecuencias que lleva aparejadas” – PALAO TABOADA, *op.cit.*, p.188.

de *engaño, disfraz, mentira, apariencia, engaño* brillan con una luz tan fuerte como para dejar la impresión de que estos términos tienen un solo sentido, cuando de hecho necesitan aclaraciones para ser mejor entendidos. Nadie va a contestar juicios corrientes como el de que “la simulación relativa es un disfraz”³⁸, o como el de que el objetivo de la sanción de la simulación es que “frente a la intencional creación de una apariencia engañosa pueda triunfar y aparecer la situación jurídica real”³⁹. Pero la contundencia y claridad de estos juicios son un tanto ilusorias. Cuando se dice que en la simulación las partes *mienten* o *engañan*, hay que aclarar: ¿mienten respecto a hechos concretos – como la existencia del contrato, el pago del precio, la realización efectiva de servicios – o mienten respecto a los propósitos empíricos buscados con el negocio?

En un complejo entramado negocial de las típicas ingenierías financieras, en que sociedades son creadas para luego ser disueltas, en que ampliaciones y reducciones de capital son manejadas sin ninguna racionalidad económica, no se puede decir que hay mentira u ocultación de datos o hechos concretos. Pero se puede perfectamente decir que hay mentira u ocultación respecto a los objetivos y resultados prácticos buscados con cada uno de los negocios, que en muchos casos de hecho acaban anulándose unos a otros. El modelo propuesto por Florián García Berro, comentado más arriba, afirma implícitamente que la simulación tiene que ver con mentiras o falsedades respecto a datos o hechos concretos declarados o no declarados por las partes en un negocio jurídico individualmente considerado. Ya en el modelo de Federico de Castro, la simulación tiene que ver con mentiras sobre la causa de los negocios, sobre los objetivos empíricos buscados con los negocios, de ahí la su clásica afirmación de que la importancia de la simulación varía “según sea el sistema jurídico adoptado, formalista, de negocios abstractos o causalista, de mayor o menor indiferencia respecto a las *finalidades que se buscan conseguir con cada negocio*”⁴⁰ (subrayados nuestros).

En la crítica de García Berro a la jurisprudencia del Tribunal Supremo, se afirma que no cabe valorar, para fines del juicio sobre la existencia o no de simulación, el sentido global del entramado negocial. Nos parece que esa afirmación está en claro desacuerdo con la teoría de Federico de Castro. Respecto, por ejemplo, a la distinción entre interposición ficticia y real de personas, el análisis aislado de cada negocio lleva a afirmar que en la interposición real de personas, no hay simulación, ya que ocurre realmente una transmisión patrimonial al intermediario, aunque éste reciba la cosa para fines de transmitirla enseguida

³⁸ DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Vol.I*, 11ª ed., Madrid: Tecnos, 2005, p.512.

³⁹ *Ibid.*, p.513.

⁴⁰ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*, p.334.

al destinatario final. Ahora bien, Federico de Castro rechaza la distinción entre interposición ficticia y real de personas, afirmando que esa visión adolece del “prejuicio doctrinal” que cree “en la posibilidad de una transmisión con efectos reales, aun careciendo de causa que la justifique”⁴¹. Es decir: la propuesta de Federico de Castro es exactamente la de analizar la posible existencia de simulación *mirando a lo que ocurre antes, durante y después de cada negocio*, tal y cual como procede la jurisprudencia del Tribunal Supremo.

Esa característica sustancialista o espiritualista de la doctrina de Federico de Castro queda muy clara en el análisis crítico a que somete las figuras del negocio indirecto y del negocio fiduciario. En efecto, los conceptos de negocio indirecto y negocio fiduciario son respaldados por los que defienden un concepto de simulación como vicio de la voluntad, y despreciados por los causalistas, que al fin y al cabo los reducen a negocios simulados, en cuanto viciados en su causa⁴².

El negocio indirecto, una construcción del pandectismo alemán notablemente desarrollada en Italia en el inicio del siglo XX⁴³, tiene como idea clave que las partes pueden alcanzar un resultado práctico que va más allá del resultado típico de la forma negocial elegida. La especie más conspicua del negocio indirecto es el negocio fiduciario⁴⁴, basado en la confianza – *fiducia* – entre las dos partes de un negocio de atribución patrimonial. El ejemplo más estudiado de los negocios fiduciarios es la llamada venta en garantía, situación donde hay una clara desproporción entre los resultados deseados por las partes y los instrumentos jurídicos empleados: se realiza una atribución patrimonial (compraventa) cuando el propósito perseguido por las partes es una simple garantía de un préstamo.

Federico de Castro ha sometido a una crítica demoledora tanto el negocio indirecto como el negocio fiduciario. Sobre el negocio indirecto, afirma que está “en patente y directa contradicción con un sistema jurídico, como el nuestro, basado en el control de las causas – típicas y atípicas – para determinar la validez del negocio y, según la naturaleza de la causa, la diferenciada eficacia de cada negocio”⁴⁵. Sobre el negocio fiduciario de la venta en garantía, De Castro llega a la conclusión de que el contrato de compraventa es simulado, y el negocio de garantía es el negocio disimulado o verdadero, todo eso con base en su planteamiento causalista: “La transmisión de la propiedad requiere un título o causa

⁴¹ *Ibid*, p. 343.

⁴² Véase DE CASTRO Y BRAVO, *op.cit.*, pp. 405-409. Defendiendo el carácter simulado de los negocios fiduciarios, véase también O'CALLAGHAN, Xavier. *Compendio de Derecho Civil, Tomo I – Parte General*, 5ª ed., Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2004, pp. 483-488.

⁴³ Cfr. MORELLO, Umberto. *Frode alla legge*, Milán: Giuffrè, 1969, pp.208-224.

⁴⁴ Véase DE CASTRO Y BRAVO. *op.cit.*, p.443.

⁴⁵ DE CASTRO Y BRAVO, *op.cit.*, p. 450.

adecuada. El garantizar un cobro o el cumplir un encargo no son títulos que puedan justificar, respectivamente, una pérdida y una adquisición de propiedad, de modo pleno y definitivo”⁴⁶.

En el presente apartado no hemos tenido el propósito de argumentar que el concepto causalista de simulación aplicado actualmente por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo es el más correcto o el más adecuado a la luz del Derecho tributario español en vigor. Lo que intentamos demostrar es que no proceden las recientes críticas doctrinales de que la jurisprudencia del Tribunal Supremo aplica un concepto de simulación equivocado, ilógico o excesivamente laxo desde el punto de vista del Derecho civil⁴⁷.

IV – La necesidad – no teórica, sino positiva – de una distinción lo más clara posible entre la simulación y los supuestos de fraude a la ley/conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La pregunta objeto del apartado anterior ha sido la siguiente: ¿El concepto amplio de simulación manejado en la actual jurisprudencia del contencioso-administrativo es coherente y compatible con las construcciones dominantes en la doctrina del Derecho civil español sobre la teoría de la simulación? La respuesta ha sido que sí.

La pregunta del presente apartado es otra: ¿La manera por la cual la jurisprudencia actual del contencioso-administrativo concibe y aplica la simulación está de acuerdo con el Derecho tributario en vigor? La respuesta ahora es negativa, y nos parece que será necesario mucho menos esfuerzo argumentativo

⁴⁶ *Ibid.*, p.409. Teniendo en cuenta esa construcción clásica de Federico de Castro, compartida por muchos otros civilistas españoles como Miguel Albaladejo (*Derecho Civil I – Introducción y Parte General*, 15ª ed., Barcelona: Bosch, 2002, pp.702-707), nos parece equivocada la afirmación de Ramón Falcón y Tella de que “el negocio fiduciario no puede confundirse con el simulado, y en ello existe acuerdo unánime de la doctrina civil. En este último se aparenta o finge algo que no existe, o que existe de modo distinto al que se hace aparecer al exterior. El negocio fiduciario, en cambio, existe, es válido y se quiere como tal, si bien resulta desproporcionado para la finalidad práctica perseguida” – FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Negocios fiduciarios: régimen tributario*, en: AAVV, *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, 2000, p.204.

⁴⁷ Fernando Pérez Royo afirma que la jurisprudencia (que él reputa equivocada) de la Sala Tercera del Tribunal Supremo sobre el concepto de simulación no estaría de acuerdo con la jurisprudencia (que él reputa correcta) establecida por la Sala Primera (de lo Civil), del Tribunal Supremo – PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 21ª ed., Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, 2011, p.258. Con todo, el autor no desarrolla un estudio comparativo entre la jurisprudencia de las Salas Primera y Tercera del TS sobre el concepto de simulación. Nosotros tampoco hemos hecho tal labor comparativa en el presente estudio, en que solamente tratamos de argumentar que la jurisprudencia de la Sala Tercera es compatible con la doctrina civilista sobre la simulación.

para demostrarlo. Es que es palmario que la adopción de un concepto causalista amplio de simulación tiene el efecto de desterrar – por inútil – la figura del fraude a la ley tributaria, o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria previstos en la LGT.

En ordenamientos tributarios que no contienen una norma general anti-elusión de origen legislativo como la del art.24 de la LGT anterior, o como la del art.15 de la LGT actual, los llamados “fraudes sofisticados” – utilizando la expresión de la Exposición de Motivos de la actual LGT – se combaten por la Administración y por los tribunales con un concepto ampliado de simulación⁴⁸. En estos ordenamientos, puede decirse que el concepto de simulación es él mismo la norma general anti-elusión, en el sentido de que los razonamientos que se utilizan por los tribunales para llegar a la conclusión de que hubo simulación son los mismos que latan en los *topoi* de las clásicas normas generales anti-elusión, como el abuso de formas, la artificiosidad o los motivos económicos válidos.

De hecho, el claro déficit argumentativo de las sentencias del Tribunal Supremo antes comentadas no está en la exposición (que sí, la hay) de las razones por las cuales se aprecia una simulación, sino en la exposición (siempre ausente) de los motivos por los cuales *no se aprecia* un fraude a la ley tributaria o un conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La STS de 28 mayo 2009 (RJ 2009, 4414), tras demorarse en consideraciones sobre el porqué del carácter simulado de las operaciones, desecha la calificación de fraude a la ley sin cualquier explicación. Lo que se hace (F.J. 11º) es una simple paráfrasis de los textos legales de los arts. 24 LGT y 6.4 CC, para a renglón seguido afirmarse: “En consecuencia, es aplicable al caso el art.25 de la Ley General Tributaria de 1963 según el cual “en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación...”. Del mismo defecto adolece la STS de 29 junio 2011 (RJ 2011, 5608), que tras reconocer que la operación fue un simple “artificio legal” cuya “única finalidad” era evitar la incidencia de la norma tributaria relativa al gravamen de las ganancias patrimoniales de la persona física, descarta (F.J. 7º) la calificación de fraude a la ley tributaria sin cualquier justificación. Por ello tiene toda razón Fernando Pérez Royo cuando advierte que “aún estamos a la espera de que el Tribunal Supremo nos aclare cuáles son las condiciones en que corresponde a proceder a la declaración de fraude de ley en materia tributaria”⁴⁹.

Si el Derecho tributario español no contuviera la norma del fraude a la ley tributaria/conflicto como algo distinto (en sus notas definitorias y principalmente

⁴⁸ Véase ZIMMER, Frederik. “Ponencia General”, IFA, *Form and Substance in tax law*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol.LXXXVIIa, La Haya: Kluwer, 2002, pp.30-31.

⁴⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena Fiscal*, núm.10 (2005), p.28.

en sus consecuencias jurídico-tributarias) de la figura de la simulación, nada podría objetarse a una jurisprudencia de claro tenor no-formalista⁵⁰ como la que ha prevalecido en el Tribunal Supremo, pues el concepto causalista de simulación que emana del Derecho privado es por naturaleza expansivo y consiente que se lo utilice como norma general anti-elusión. Pero el legislador español hace casi cincuenta años tomó la decisión, y la viene confirmando con el pasar de las décadas, de someter a consecuencias muy distintas – quizá *demasiado* distintas – el fraude a la ley tributaria (désele el nombre que se quiera) y la simulación. Bajo esas circunstancias, sólo cabe criticar la línea jurisprudencial que absorbe por completo la figura del fraude a la ley tributaria en el concepto causalista de simulación, y la tradición doctrinal – que sigue dominante – según la cual el concepto de simulación a efectos tributarios debe derivarse del Derecho civil.

Así que es el Derecho tributario positivo – y no la teoría general del negocio jurídico ni mucho menos la teoría causalista de los negocios anómalos – el que impone que el concepto de simulación a efectos de la aplicación de las normas tributarias tenga como eje fundamental el criterio de la ocultación o del engaño respecto a datos o hechos concretos, y no respecto a los resultados prácticos o a la causa de los negocios vistos de manera unitaria y global.

Los ejemplos de actos simulados puestos por los autores tributaristas – españoles y brasileños – nunca se refieren a la ocultación de los resultados económicos que en la práctica se buscan con un complejo entramado negocial, sino que siempre se refieren a la ocultación de *datos o hechos concretos* vistos como elementos de un negocio jurídico *aisladamente considerado*: facturas que se refieren a entregas de bienes o prestaciones de servicios no existentes, compraventa en que se declara el pago de un precio que no se ha pagado etc⁵¹. Por eso es ya un tópico en la doctrina tributarista la afirmación de que la simulación en Derecho tributario es una cuestión de comprobar materia fáctica, es una cuestión de prueba⁵².

Respecto al modelo aplicativo del concepto de simulación propuesto por Florián García Berro, en el apartado anterior afirmamos que sus conclusiones no están de acuerdo con la tradición causalista de la legislación y de la doctrina

⁵⁰ Carlos Palao Taboada advierte, en un texto del año 2009, del carácter no-formalista de la actual jurisprudencia de los Tribunales sobre la elusión tributaria – Prólogo a la obra *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, de Andrés Báez Moreno, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters, 2009, p.20.

⁵¹ Véase PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 21ª ed., Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, p.256; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001, p.57.

⁵² Véase TORRES, Ricardo Lobo. *Elisão abusiva e simulação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes*, en: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*, São Paulo: Lex, 2007, p.345. En el mismo sentido, PÉREZ ROYO, *op.cit.*, p.256.

civilista de España. Ahora bien, a la luz del Derecho tributario positivo y su previsión de una norma general anti-elusión (fraude a la ley/conflicto) claramente distinta de la figura de la simulación, nos parece que el modelo tiene todo sentido. Añadiríamos a tal modelo solamente la precisión de que, en el primero de los juicios, sobre la existencia o no de simulación (absoluta o relativa), al aplicador cabe confrontar las declaraciones de las partes con la realidad de *datos o hechos concretos* relativamente a cada negocio jurídico aisladamente considerado. Así las cosas, el segundo juicio – el que tiene por objeto evaluar si los efectos prácticos producidos son coherentes con el molde comercial empleado – tendría que ver con una posible configuración del fraude a la ley/conflicto, y no con la configuración de la simulación.

Como se percibe, el efecto de este concepto *tributario* de simulación es el de calificar como un posible fraude a la ley/conflicto muchas conductas que según la concepción causalista del Derecho civil podrían considerarse *también* – puesto que la visión disyuntiva es expresamente rechazada por esa doctrina – como simulación. Es decir: este concepto *tributario* de simulación, basado en el elemento de ocultación y engaño respecto a datos o hechos concretos, implica que los casos de elusión sofisticada o de ingenierías financieras serían en principio calificados como fraudes a la ley/conflictos en la aplicación de la norma tributaria, y no como casos de simulación previstos en el art.16 de la LGT.

Este concepto *tributario* de simulación, más restrictivo y menos borroso que el concepto civilista, nos parece que trae más seguridad jurídica en la aplicación del Derecho tributario, y sobre todo cumple más fielmente con el claro designio del legislador español de definir disyuntivamente y establecer regímenes jurídicos distintos a la simulación y al fraude a la ley/conflicto. Ahora bien, creemos que se debe avanzar el análisis y poner en tela de juicio la *justicia* del trato legislativo actual del fraude a la ley tributaria/conflicto, cuya única sanción es la aplicación de la norma eludida, no autorizándose la aplicación de sanciones pecuniarias administrativas. Es lo que intentaremos hacer en el apartado siguiente, en el que además proponemos una concreta reforma en la normativa en vigor.

V – Una propuesta de cambio normativo para hacer más justo y razonable el régimen jurídico del fraude a la ley tributaria/conflicto

Algunos estudios recientes critican la norma en vigor que prohíbe la imposición de sanciones pecuniarias al fraude a la ley tributaria/conflicto. Fernando Pérez Royo afirma que “no es de sentido común” que el intento de ahorrar impuestos a través de un fraude a la ley/conflicto le “salga gratis” al obligado tributario⁵³.

⁵³ PÉREZ ROYO, Fernando. “La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)”, *Quincena Fiscal*, núm.10 (2005), p.27.

Violeta Ruiz Almendral considera que uno de los buenos argumentos para imponer sanciones a las conductas en fraude a la ley tributaria es el de “incrementar el coste de estas conductas, modificando así el sistema de incentivos, pues en ausencia de sanciones, no hay ningún riesgo real para el contribuyente”⁵⁴.

Los argumentos que defienden la imposibilidad de sancionar el fraude a la ley tributaria son básicamente dos: 1) la corrección del fraude a la ley/conflicto supone alguna forma de aplicación analógica de la ley tributaria, o bien recurre a conceptos jurídicos vagos e indeterminados, con lo cual el imponerle sanciones violaría la garantía de tipicidad y la noción constitucional de *lex certa*; 2) en el fraude a la ley tributaria no hay ninguna ocultación o engaño por parte del obligado tributario, así que la conducta no merece ninguna reprobación sancionatoria típica.

Es un tema muy complejo y difícil el de la relación entre la corrección del fraude a la ley y la analogía⁵⁵. Nosotros seguimos pensando que la corrección del fraude a la ley sí tiene *algo* de razonamiento analógico⁵⁶. Nos parece rigurosamente correcta la posición de Carlos Palao Taboada según la cual la sanción del fraude de ley es a la calificación lo que la analogía es a la interpretación⁵⁷, no obstante la analogía empleada en la sanción del fraude de ley sea distinta de la analogía mediante la cual se cubre una laguna normativa⁵⁸. También estamos de acuerdo con la posición de Pedro Herrera Molina, según la cual en el fraude a la ley el contribuyente intenta acceder a lagunas mediante mecanismos artificiosos y torcidos, por eso no le protege el principio de seguridad jurídica y por ende se permite un cierto razonamiento analógico⁵⁹.

⁵⁴ RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006, p.138.

⁵⁵ Cfr. PALAO TABOADA, Carlos. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.155 (1996), pp.3-20; PALAO TABOADA, Carlos. “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm.1, 1997, pp.219-243; PALAO TABOADA, Carlos. “Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal”, *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp.111-131. Estos y otros estudios del autor están reunidos en la obra *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009.

⁵⁶ GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp.216-220.

⁵⁷ PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, pp.134-135.

⁵⁸ *Ibid.*, p.100.

⁵⁹ HERRERA MOLINA, Pedro M. El fraude a la ley tributaria en el Derecho español, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y SOLER ROCH, María Teresa (Directores). *Las medidas antiabuso en la normativa*

Últimamente se han producido estudios⁶⁰ que defienden que la aplicación del Derecho en la corrección del fraude a la ley tributaria no tiene un componente analógico. Pero aunque no se refieran propiamente a la analogía, esos estudios continúan utilizando conceptos muy similares para describir la reacción del ordenamiento a los casos de fraudes a la ley tributaria. Violeta Ruiz Almendral, por ejemplo, concede que la interpretación teleológica tiene sus límites, que la técnica del fraude a la ley está pensada para llegar *más allá* de donde podría llegar la calificación informada por la interpretación teleológica. Por ello se admite que la técnica del fraude a la ley conlleva “una potestad *adicional* para la Administración”⁶¹. Esa postura teórica, que, en nuestra opinión, no es sustancialmente distinta de las posiciones de Carlos Palao Taboada respecto a la existencia de *un cierto* componente analógico en el fraude a la ley, la utiliza la autora para afirmar que algunas operaciones de elusión⁶² se pueden regularizar con la calificación “normal”, basada en la interpretación teleológica, pero otras operaciones negociales más complejas⁶³ requieren “ir más allá de la (re) calificación del hecho realizado por las partes”⁶⁴.

Para Florián García Berro, “nada impediría diseñar un tipo infractor específico contra la utilización torcida o abusiva de las formas jurídicas cuando el resultado de ello sea una rebaja de la tributación”⁶⁵. Creemos que la solución no es ésta. Como afirma Carlos Palao, no sería correcto “castigar el fraude a la ley en cuanto tal, por ser fraude a la ley”⁶⁶. Por otro lado, analizando la no tan clara STC 120/2005, la impresión que se tiene es que el Tribunal no consideraría válida una norma que sometiera el fraude a la ley tributaria a sanciones administrati-

interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp.19-57.

⁶⁰ Véase BÁEZ MORENO, Angel y LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, *Revista del Centro de Estudios Financieros – Contabilidad y Tributación*, núm.251 (2004), pp. 119-137 y RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006, p.123-138.

⁶¹ RUIZ ALMENDRAL, *op.cit.*, p.99.

⁶² RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg. “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Revista de Estudios Financieros*, núm.257-258, 2004, pp.25-26.

⁶³ RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg. *op.cit.*, pp.27-28.

⁶⁴ *Ibid.*, p.26

⁶⁵ GARCÍA BERRO, Florián. *op.cit.*, p.95. Para Violeta Ruiz, “la imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino sólo de oportunidad política, por lo que debería ser objeto de reconsideración” – RUIZ ALMENDRAL, *op.cit.*, p.138.

⁶⁶ PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, p.173.

vas. Ahora bien, a nosotros nos parece que es posible hacer el sistema más justo y equilibrado sin crear una norma que considere como infracción tributaria el mero hecho de practicarse una conducta de fraude a la ley tributaria/conflicto.

El cambio legislativo que proponemos consiste en imponer extensas obligaciones de información a los obligados tributarios que practicasen operaciones de planificación fiscal cuyos ahorros tributarios superaran determinada cuantía. En caso de que el obligado tributario practicara operaciones de planificación tributaria que supusieran un ahorro fiscal superior a, por ejemplo, 100 mil euros, el obligado tendría que enviar a la Administración tributaria, en el mismo período impositivo en que se hubiera practicado la planificación, detalladas informaciones sobre todos los actos mercantiles y societarios involucrados en la planificación. En caso de que el obligado no cumpliera con tales extensos deberes de información, se le aplicarían sanciones administrativas, con independencia de que su conducta se calificase como fraude a la ley/conflicto, economía de opción o simulación.

Estos deberes de información detallada respecto a planificaciones fiscales ya existen en la legislación de otros países del entorno de España, como explica un reciente Informe del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁶⁷. La introducción de un tal deber de información en la legislación española traería una gran contribución para la justicia del régimen de las elusiones fiscales, pues estarían libres de sanciones administrativas solamente los fraudes a ley/conflictos en los cuales el obligado tributario promoviera de hecho una total y completa transparencia respecto a su conducta de planificación.

Hoy por hoy, hay que tomar con mucha reserva la afirmación de que, en las ingenierías financieras que podrían caracterizar un fraude a la ley tributaria/conflicto, la Administración “sin necesidad de investigar ni de descubrir nada, conoce los hechos”⁶⁸. Esto no es exacto. Entre no ocultar/distorsionar hechos o cifras en la contabilidad o en las declaraciones de renta y “poner los hechos o conocimiento de la Administración” va una considerable distancia. En el sistema actual, los obligados tributarios que ponen en práctica sofisticadas operaciones de elusión – muchas veces involucrando operaciones con el exterior – juegan con la alta probabilidad de que la inspección tributaria no llegue a comprender y evaluar en toda su extensión, y a tiempo de liquidar el impuesto, las opera-

⁶⁷ OCDE, *Tackling Aggressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*, OCDE, 2011.

⁶⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”, *Diario La Ley*, núm.6281, Sección Doctrina, 2005, Ref.D-158, p.4.

ciones desplegadas. Con el cambio normativo propuesto, aquella probabilidad sería mucho menor.

La obligación de enviar a la Administración, en el mismo período impositivo de la puesta en práctica de la planificación, detalladas informaciones sobre todos los actos mercantiles y societarios involucrados en las operaciones, no estaría relacionada con la calificación de las operaciones como economía de opción o como fraude a la ley/conflicto. Cabría perfectamente la posibilidad de que, tras el envío de las informaciones, la Administración llegara a la conclusión de que se trataba de una economía de opción y por lo tanto no era el caso de liquidar impuesto alguno.

Por otra parte, el sólo envío de las informaciones sobre los actos mercantiles y societarios de una planificación (que podría exigirse solamente del obligado tributario o también de los asesores fiscales que le hubiesen vendido el producto financiero) no excluiría la posibilidad de que la investigación de los hechos llevase a la conclusión de que ocurriera en verdad una simulación (entendida en el *sentido tributario* de simulación propuesto en el apartado anterior). Es decir, el sólo cumplimiento del deber de informar la planificación fiscal no supondría una protección contra una posible calificación de simulación.

En sus estudios, Carlos Palao Taboada defiende que la sola calificación de una conducta como fraude a la ley tributaria no debe predeterminar sus consecuencias sancionadoras⁶⁹. O sea, decimos nosotros en tono orteguiano, hay que mirar no sólo al fraude, sino *al fraude y sus circunstancias*. Creemos que el cambio legislativo que proponemos les da a esas circunstancias la debida importancia.

VI - Conclusión

La mejor manera de concluir este estudio es tratar de contestar a la siguiente pregunta: ¿Existe el conflicto en la aplicación de la norma tributaria? De consolidarse definitivamente la jurisprudencia del contencioso-administrativo que combate las elusiones sofisticadas a través de un concepto amplio y causalista de simulación, la respuesta es no. La doctrina sobre la simulación ganaría carta de naturaleza como norma general anti-elusión, y la figura del conflicto, absorbida completamente por la figura de la simulación, no tendría cualquier relevancia práctica. La situación no sería distinta de la que ocurre en muchos países en los cuales los fraudes sofisticados se combaten con la doctrina de la simulación, pero éste no nos parece que haya sido el modo de combatir la elusión fiscal establecido por el legislador español.

⁶⁹ PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009, 188-198.

Por lo que toca a las cada vez más acusadas reservas doctrinales sobre la vigente prohibición de sancionar administrativamente el fraude a la ley/conflicto, nos parece que la solución no está en castigar con multas el acto de practicar un fraude a la ley/conflicto, sino en imponer extensos deberes (sancionados con multas, en caso de su incumplimiento) de informar a la Administración sobre todos los negocios y actos mercantiles y societarios involucrados en las operaciones de planificación fiscal. Al contrario de una norma que sancionara el fraude a la ley en cuanto tal, estos deberes de información no despertarían cualquier atisbo de contradicción con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional y su doctrina sobre el carácter analógico de la técnica del fraude a la ley (STC 120/2005), y a la vez traerían más justicia al régimen de combate a las elusiones fiscales, una vez que exigiría de la figura del fraude a la ley/conflicto no sancionable una total transparencia, buena fe y cooperación con las actividades de inspección tributaria.

REFERENCIAS

- AGUALLO AVILÉS, Angel y PÉREZ ROYO, Fernando. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona: Aranzadi, 1996, pp. 67-78.
- ALBALADEJO, Miguel. *Derecho Civil I – Introducción y Parte General*, 15ª ed., Barcelona: Bosch, 2002.
- BACIGALUPO, Silvina. Presupuestos de la tipicidad del delito fiscal y fraude a la ley en el ámbito tributario, en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.529-551.
- BÁEZ MORENO, Andrés. *Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson Reuters, 2009.
- BÁEZ MORENO, Angel y LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, *Revista del Centro de Estudios Financieros – Contabilidad y Tributación*, núm.251 (2004), pp. 119-137.
- CLAVERÍA GOSÁLBEZ, Luis H. *La causa del contrato*, Bolonia: Real Colegio de España, 1998.
- CRUZ PADIAL, Ignacio y BAHÍA ALMANSA, Belén. “Cláusulas antielusivas generales versus cláusulas particulares. El artículo 15 de la LGT”, en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.487-506.
- DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985 (reedición facsimilar de la edición publicada por el Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971).
- DE LOS MOZOS, Jose Luis. *El negocio jurídico (Estudios de Derecho civil)*, Madrid: Montecorvo, 1987.
- DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las Normas Antielusión en la Jurisprudencia Tributaria Española*, Cizur Menor: Thomson Aranzadi, 2004.
- DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio. *Sistema de Derecho Civil. Vol.I*, 11ª ed., Madrid: Tecnos, 2005.
- FALCÓN Y TELLA, Falcón. “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción”, *Revista Técnica Tributaria*, núm.31 (1995), pp. 55-73.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. “El fraude de ley o ‘conflicto en la aplicación de la norma’ y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005 (RTC 2005, 210)”, *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm.12 (2005), BIB 2005\1191.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. Negocios fiduciarios: régimen tributario, en: AAVV, *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, 2000.

- FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Economía de opción, fraude de Ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, núm.8, abril de 2001.
- GARCÍA BERRO, Florián. "Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación", *Revista Española de Derecho Financiero*, núm.145 (2010), pp.41-95.
- GARCÍA NOVOA, Cesar. *La cláusula antielusión en la nueva LGT*, Madrid: Marcial Pons, 2004.
- GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. El fraude a la ley tributaria en el Derecho español, en: SERRANO ANTÓN, Fernando y SOLER ROCH, María Teresa (Directores). *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp.19-57.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. "La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm.593, 2003 (BIB 2003\1155).
- IFA, *Form and Substance in tax law*, Cahiers de Droit Fiscal International, vol.LXXXVIIa, La Haya: Kluwer, 2002.
- LACRUZ BERDEJO, Jose Luis y otros. *Elementos de Derecho Civil – Tomo I – Parte General – Volumen Tercero*, 3ª ed., Madrid: Dykinson, 2005.
- MARTÍN QUERALT, Juan y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 18ª ed., Madrid: Tecnos, 2007.
- MORELLO, Umberto. *Frode alla legge*, Milán: Giuffrè, 1969.
- O'CALLAGHAN, Xavier. *Compendio de Derecho Civil, Tomo I – Parte General*, 5ª ed., Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 2004.
- OCDE. *Tackling Agressive Tax Planning Through Improved Transparency and Disclosure*, OCDE, 2011.
- PALAO TABOADA, Carlos. "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.155 (1996), pp.3-20.
- PALAO TABOADA, Carlos. "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)", *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm.1, 1997, pp.219-243.
- PALAO TABOADA, Carlos. "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm.182 (1998), pp.3-26.
- PALAO TABOADA, Carlos. "El atolladero del fraude a la ley tributaria (Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 de febrero de 2000)", *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación y Jurisprudencia)*, núm.209-210 (2000), pp. 139-147.

- PALAO TABOADA, Carlos. "Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal", *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp.111-131.
- PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid: Lex Nova, 2009.
- PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 21ª ed., Cizur Menor: Civitas-Thomson Reuters, 2011.
- PÉREZ ROYO, Fernando. "La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)", *Quincena Fiscal*, núm.10 (2005), p.1-28.
- PÉREZ ROYO, Fernando. "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)", *Diario La Ley*, núm.6281, Sección Doctrina, 2005, Ref.D-158.
- PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La simulación en la nueva LGT*, Madrid-Barcelona: Marcial Pons, 2006.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen*, Cizur Menor: Thomson-Aranzadi, 2006.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, G. "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", *Revista de Estudios Financieros*, núm.257-258, 2004.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta & ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en: ZORNOZA PÉREZ (Director), *La reforma de la Ley General Tributaria*, Estudios de Derecho Judicial núm. 57 (2004), Madrid: Consejo General del Poder Judicial, 2005, pp.13-84.
- SANZ GADEA, Eduardo. *Medidas Antielusión Fiscal*, Documento 8/2009, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- TORRES, Ricardo Lobo. Elisão abusiva e simulação na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes, en: YAMASHITA, Douglas (coord.). *Planejamento tributário à luz da jurisprudência*, São Paulo: Lex, 2007, pp.320-345.
- VALLET DE GOYTISOLO, Juan. "Negocios en fraude de ley, simulados, fiduciarios e indirectos", *Revista Jurídica del Notariado*, núm.14 (1995), pp.199-231.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*, São Paulo: Dialética, 2001.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. en: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y otros (Directores). *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi-Thomson, 2010, pp.553-579.
- ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario, In: AAVV, *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, 2000, pp.165-190.