

Naturaleza no intercambiable de las instituciones de calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación tributaria

Las instituciones de calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación tributaria —reguladas en los artículos 13, 15 y 16, respectivamente, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)— no son intercambiables, de modo que ni los presupuestos son los mismos ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes.

ROCÍO ARIAS PLAZA
ADRIÁN BOIX CORTÉS
REMEDIOS GARCÍA GÓMEZ DE ZAMORA

Equipo de Litigación Tributaria de GA_P

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Consejera académica de GA_P

En el mes de julio del año 2020, el Tribunal Supremo dictó tres sentencias —estimatorias de las pretensiones de los contribuyentes— en las que afirmaba con claridad y rotundidad que estas instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino sólo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. En palabras del propio Tribunal Supremo, «no son, en definitiva, *intercambiables*» [Sentencias de 2 de julio del 2020 (recs. núm. 1433/2018 y núm. 1429/2018) y de 22 de julio del 2020 (rec. núm. 1432/2018)].

Este reconocimiento explícito de la naturaleza no intercambiable de estas instituciones, que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos, ha sido recogido con posterioridad en sus sentencias por la Audiencia Nacional, algunos tribunales superiores de Justicia y el propio Tribunal Supremo, y también ha sido alegado por los contribuyentes en los procedimientos en los que la Inspección de los Tributos ha practicado una regularización haciendo uso de alguna de estas instituciones.

La dificultad radica en la delimitación de los contornos precisos de cada una de ellas, delimitación que el Tribunal Supremo, después de reconocer que

las diferencias pueden ser extremadamente sutiles y de sinuosos perfiles, trata de abordar en sus sentencias, al menos a nivel teórico:

- La *calificación* es una operación efectuada por la Administración tributaria en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control de los tributos que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma o denominación dada por las partes.

Se trata, en definitiva, de determinar si el hecho, acto o negocio realmente efectuado encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado.

Por tanto, «es una operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases

estrictamente jurídicas» [Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de junio del 2023 (rec. núm. 4702/2021)].

- La *simulación tributaria* existe cuando el negocio formal llevado a cabo oculta una realidad distinta que no se corresponde con aquél, bien porque lo pretendido es la realización de un negocio distinto (simulación relativa), bien porque el negocio es inexistente (simulación absoluta), siendo el propósito perseguido por las partes al celebrar el negocio evitar o disminuir el pago de impuestos. En definitiva, supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia del acto o del negocio jurídico realizado.

La mayor dificultad se encuentra en la distinción entre la simulación y el conflicto

Para el Tribunal Supremo, «la simulación conlleva la ocultación de la realidad, un engaño que por su propia naturaleza ha de ser intencionado y que merece el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto» [Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo del 2011 (rec. núm. 1061/2007)].

- En el *conflicto* (figura que sustituyó al *fraude de ley*), el negocio es realmente querido, si bien el contrato al que se acude, siendo real, es notoriamente artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido y su utilización busca, en esencia, el ahorro fiscal.

La doctrina del Tribunal Supremo en torno al antiguo fraude de ley parte de la existencia

de actos o negocios jurídicos válidos que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento para desplegar sus efectos jurídicos, si

bien son realizados al amparo de una norma legal dictada con una finalidad distinta (norma de cobertura). Tales negocios pueden producir un resultado equivalente al del hecho o negocio constitutivo del hecho imponible, pero no están directamente gravados o están gravados en menor medida. No obstante, el Tribunal Supremo entiende que no es absolutamente preciso que exista dicha norma de cobertura, siendo también posible que el contribuyente se ampare en la letra de la ley para incumplir su finalidad [Sentencia de 30 de mayo del 2011 (rec. núm. 1061/2007)].

Después de delimitar, desde un plano teórico, las tres instituciones, la mayor dificultad se encuentra en la distinción entre la simulación y el conflicto. En ambas, la operativa es artificiosa o impropia,

pero en la simulación el negocio aparente no es el realmente querido. Para el Tribunal Supremo, un elemento esencial que puede contribuir a diferenciarlas es la presencia de «engaño» u «ocultación» como elemento característico de la simulación, que no existe en el conflicto, en el que el artificio utilizado «salta a la vista». En este mismo sentido se ha pronunciado el propio Tribunal Constitucional, en sus sentencias de 27 de octubre del 2008 (rec. núm. 4615/2005) y de 10 de mayo del 2005 (rec. núm. 5388/2002).

Desde un punto de vista práctico, existe un consenso generalizado en que la distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación tributaria no aparece tan clara, especialmente en supuestos de operaciones complejas. Como ha reconocido el Tribunal Supremo, «la existencia o no de simulación, es una cuestión, en gran parte, de valoración de la prueba existente en cada caso» [Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre del 2023 (rec. núm. 1876/2022)]. De ahí la exigencia de analizar caso por caso, operación a operación, si concurre o no simulación o conflicto en la aplicación de la norma.

La concurrencia de una u otra figura se hace depender, en cada supuesto concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponda, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los tribunales. Nos situamos, por tanto, en el ámbito de la valoración de la prueba, en la que deben tomarse ciertas limitaciones y consideraciones:

- La carga de la prueba es de la Administración, que debe realizar un análisis global, y no de forma aislada, de las operaciones y negocios realizados.
- No cabe que la Administración concluya que existe simulación de forma negativa alegando la inexistencia de motivos económicos válidos

y lo inusual o artificioso de los negocios realizados, sino que debe identificar la ocultación o el engaño y la finalidad buscada con dichos negocios.

- La dificultad de la prueba inherente a la simulación implica que se admita como suficiente la prueba de presunciones, que se configura en torno a un conjunto de indicios que deben señalar racionalmente en una misma dirección reveladora de la actuación simulatoria.
- Los indicios empleados por la Administración deben ser sólidos, en cuyo caso se invertirá la carga de la prueba y el contribuyente deberá aportar los datos que justifiquen la motivación económica del negocio realizado.
- Es imprescindible que pueda acreditarse por parte del contribuyente esa motivación económica, mediante una explicación razonable de los negocios realizados, de modo que la Administración tributaria no pueda argumentar que la finalidad era exclusivamente fiscal.

Una vez recogido lo anterior, cabe indicar que la delimitación entre estas instituciones no es baladí y que la aplicación de la normativa relativa a la simulación o al conflicto no resulta indiferente, pues, en caso de que deba aplicarse esta última figura, la Administración debe seguir el cauce procedimental adecuado y establecido al efecto (recordemos que, para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva).

Por otra parte, los supuestos de conflicto en aplicación de la norma sólo son sancionables cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y el supuesto

recogido en uno de los informes de la Comisión Consultiva que hubiera sido publicado antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación (a fecha actual, son quince los informes publicados por la citada comisión). Por el contrario, para el Tribunal Supremo, la intencionalidad es inherente a la simulación y, por ende, *a priori* sancionable. Por tanto, la calificación de simulación o de conflicto tampoco es indiferente a efectos sancionadores.

Lo anterior no significa que toda conducta en que concurra simulación deba ser sancionada inexorablemente y no pueda ser impugnado con todas las garantías el acuerdo sancionador en tal caso. Sin embargo, no se podrán hacer valer determinados motivos que el Tribunal Supremo considera incompatibles de suyo con la simulación y con el elemento intelectual del dolo o intención del que resulta inseparable, lo que no significa que no puedan ser aducidos, en el caso de que se trate, otros motivos jurídicos relativos al procedimiento sancionador o

a la legalidad de la sanción misma (prescripción, incompetencia, motivación, proporcionalidad, etc.).

Para finalizar, nos planteamos la pregunta de qué espacio debe quedar para la economía de opción y qué debe ocurrir con aquellos supuestos en que los negocios jurídicos realizados responden a una motivación económica, pero también conllevan una ventaja fiscal. Sería deseable una mayor seguridad jurídica al respecto, si bien, tratándose de una cuestión tan casuística y compleja, deberá analizarse con carácter previo cada caso concreto para evaluar el riesgo de que la Administración tributaria

Nos situamos en el ámbito de la valoración de la prueba

pueda apreciar la existencia de estas instituciones. Y, con posterioridad a los hechos, en caso de

que concurra dicha apreciación, se deberá analizar pormenorizadamente tanto qué institución podría, en su caso, ser aplicable, como los límites a los que debe estar sujeta la actuación de la Administración, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para hacer valer los elementos de defensa correspondientes.