

LAS POTESTADES DE CALIFICACIÓN Y RECALIFICACIÓN COMO MECANISMOS ANTIELUSORIOS EN EL DERECHO ESPAÑOL

César García Novoa*

La elusión tributaria y el fraude a la ley son mecanismos a través de los cuales los contribuyentes buscan obtener, mediante la utilización de figuras jurídicas "inapropiadas" para la consecución de los fines que se proponen, beneficios tributarios indebidos.

En el presente artículo, el autor desarrolla los alcances de las potestades de calificación y recalificación de la Administración Tributaria española a fin de evaluar si esta última puede sancionar las prácticas referidas en el párrafo precedente. Para estos efectos, sobre la base de la legislación española, el autor considera el análisis de la real naturaleza de las operaciones realizadas, especificando qué elementos del negocio jurídico deben ser materia de evaluación.

* Abogado. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Santiago de Compostela, España. Agradecemos a César García Novoa por la cesión del presente artículo inédito para nuestra publicación.

I. CONTENIDO DE LA FUNCIÓN CALIFICADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Podemos entender la "calificación" como el conjunto de operaciones que se realizan por parte de los aplicadores del Derecho con el fin de analizar desde el punto de vista jurídico aquellas circunstancias del mundo real que pueden ser incluidas en los supuestos de hecho de la norma¹. Mucho más gráficamente, Palao Taboada dice que "calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde"². Junto con la interpretación, cuyo objeto son normas y, por tanto, hipótesis abstractas previstas en las mismas, la fijación y calificación de hechos constituye una fase previa e imprescindible del proceso de aplicación del Derecho, la cual se encuentra "en permanente *interacción* con la norma"³.

En el ámbito tributario, la calificación de hechos –a la que también se ha asignado una función de lucha contra la elusión fiscal– plantea problemas que no derivan de la concurrencia de condiciones especiales en la norma tributaria, sino, en primer lugar, del sujeto "calificador": es la Administración Tributaria quien procede a calificar, dotada de especiales facultades que para esta labor le atribuye la ley. Sin embargo, la generalización de las autoliquidaciones lleva a que la calificación como tal se lleve a cabo por los particulares, tanto al realizar las declaraciones –liquidaciones propias– como las declaraciones informativas sobre terceras personas. Esta circunstancia suscita la cuestión, a la que nos referiremos más adelante, de si la función tradicional de la Administración para "calificar" se convierte en una función "recalificadora", en la medida en que la primera "calificación" corresponde al contribuyente.

En segundo lugar, las especificidades de la calificación fiscal radican en los hechos a calificar. Con carácter general, se entiende por hechos a calificar las circunstancias del mundo real de carácter objetivo o personal, aunque en el caso más común, el objeto de la calificación será el hecho imponible, y por tanto, un elemento fáctico indicativo de riqueza, con un sustrato económico, aunque aparezca en el mundo jurídico

revestido de una determinada forma.

Desde este punto de vista, la calificación por parte de la Administración formará parte de su función aplicadora del Derecho, tal y como la define la ley. A la Administración Tributaria corresponde lo que podemos denominar "aplicación del tributo", para lo que dispone de una serie de potestades exorbitantes⁴. Y así, las funciones de aplicación del tributo se delimitan atendiendo a una de las manifestaciones del privilegio de autotutela: la Administración acreedora está facultada para determinar la existencia y cuantía de su crédito y eso se hace a través del "procedimiento de gestión", entendido en su sentido más amplio.

Para el desarrollo del referido procedimiento, resulta imprescindible no sólo la "calificación" sino lo que Casado Ollero denomina una "actividad cognoscitiva" o de obtención del "conocimiento" de hechos, actos o elementos fiscalmente relevantes para, acto seguido, calificarlos. Ese conocimiento tendrá lugar, siguiendo la formulación tradicional del procedimiento de gestión en el que la Administración interviene de modo necesario, bien a través de los datos declarados, que llevan a la liquidación provisional o la comprobación con la consiguiente liquidación definitiva, bien a través del suministro o captación de esos hechos o datos, lo que dará lugar a la iniciación de oficio. Aunque esta gestión engloba actuaciones y procedimientos de muy diverso contenido y finalidad, se pueda hablar, en el plano intelectual, de un carácter unitario⁵. A partir de esta "unicidad teórica", cabe afirmar que la gestión gira en torno a una "función comprobadora de la existencia del hecho imponible y de sus circunstancias", resultando integrada además por una función inspectora dirigida a averiguar todos los elementos relevantes en cada caso para la correcta fijación de la deuda tributaria⁶, lo que ha supuesto, como también señala Casado Ollero, que la actividad cognoscitiva y calificador de la Administración se ha venido concibiendo implícitamente, como "actividades funcionalmente vinculadas y dependientes del procedimiento de comprobación"⁷. El referido autor critica dicha afirmación, en tanto que "la actividad calificador de la Administración ni se circunscribe o

¹ PRIETO SANCHIS, Luis. "Ideología e interpretación jurídica". Madrid: Tecnos. 1987. p. 88.

² PALAO TABOADA, Carlos. "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria"; SÁINZ DE BUJANDA, Fernando. "Las nuevas medidas frente al fraude de ley tributaria". Madrid. 2001 (Artículo inédito ubicado en los archivos del autor).

³ Sobre la conexión entre interpretación y aplicación: RECASENS SICHES, Luis. "Nueva Filosofía de la interpretación del Derecho". Tercera edición. México: Porrúa. 1983. p. 216.

⁴ Como señala CASADO OLLERO, Gabriel. "Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español". En: "Legalidad tributaria y función calificador de la Administración Fiscal". Boletín 16 del ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Septiembre. 2000. p. 41. La Administración tiene encomendada la aplicación (efectiva y eficaz, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho) de un sistema tributario que demanda el cabal conocimiento de unos hechos que, en su mayor parte, ignora.

⁵ CALVO ORTEGA, Rafael. "Derecho Tributario, Parte General". Cuarta edición. Madrid: Civitas. 2000. p. 255.

⁶ LOZANO SERRANO, Carmen; MARTIN QUERALT, Juan; CASADO OLLERO, Gabriel y José María TEJERIZO LOPEZ. "Curso de Derecho Financiero y Tributario". Décima edición. Madrid: Tecnos. 2000. p. 343.

⁷ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 42.

agota en la función de comprobación tributaria (con la que normalmente se identifica) ni resulta funcionalmente dependiente de ella”⁸.

Para el ejercicio de esta función calificadora en el marco de la función genérica de aplicación del tributo, la Ley General Tributaria española (LGT) 58/2003, de 17 de diciembre, atribuye a la Administración en su artículo 13, mencionando expresamente que se trata de un facultad calificadora, la posibilidad de exigir dicho tributo “con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado”.

Como antecedente de este precepto, la derogada LGT de 1963 se refería a la posibilidad de exigir el tributo “con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por al Ley (...)”⁹. La redacción de este precepto procedía, como tantos otros que venimos citando, de la reforma operada por Ley 25/1995, de 20 de julio. Como una de las novedades más relevantes respecto al mismo, ya no se habla de calificación y, además, se trata de un precepto que se incluye, como segundo apartado, en el artículo dedicado al hecho imponible, aunque el mismo no deja de ser una reedición, con ciertas variaciones, del derogado artículo 25 inciso 2 de la LGT de 1963. Recordemos que este precepto distinguía entre hechos imposables consistentes en un acto o negocio jurídico, de aquellos que delimitan conceptos económicos, los cuales podían ser calificados atendiendo a las “situaciones y relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados” –precepto que, como vimos, amparó el nefando recurso a la “interpretación económica–. El artículo 28 inciso 2 de la LGT de 1963, posterior a la reforma de 1995, parece querer conservar la referencia a los hechos imposables de naturaleza jurídica, aunque hay que entender, como

ya apuntamos, que la verdadera voluntad del legislador reformador de 1995 fue establecer la regla de que el tributo “siempre ha de exigirse acorde con la naturaleza jurídica del presupuesto fáctico”¹⁰.

En cualquier caso, en el artículo 13 de la vigente LGT de 2003 se está recogiendo la potestad de calificación. La calificación no se define, aunque de ella también se habla al perfilar las cuestiones que pueden ser objeto de consulta vinculante. Así, el artículo 88 inciso 1 se refiere a que los obligados podrán formular a la Administración Tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o calificación tributaria que en cada caso les corresponda. La inclusión de la “calificación” como objeto de las consultas supone, en palabras de Villaverde Gómez, la intención del legislador de “extender el ámbito de las consultas tributarias a cuestiones referidas a hechos, disipando las dudas de su limitación a cuestiones normativas”¹¹, de manera que la consulta, que ordinariamente no tendrá carácter vinculante, es uno de los actos administrativos a través de los que la Administración “califica”¹².

II. FUNCIÓN DE CALIFICACIÓN Y FUNCIÓN DE RECALIFICACIÓN

La calificación es, por tanto, una actividad que tiene por objeto todos los elementos de hecho, y que en un sentido amplísimo podría abarcar los elementos cuantitativos del tributo¹³, incluyendo la comprobación de valores¹⁴. Sin embargo, el estudio de la calificación dentro de los mecanismos para combatir la elusión impone centrarse en la que tiene como objeto el hecho imponible, ya que aquella, en su versión más genuina, consiste en evitar la realización del hecho imponible, lo que puede tener lugar a través de la manipulación de figuras negociales. Así, son muchos los autores que

⁸ Ibid. p. 44.

⁹ A pesar de la polémica que el verdadero ámbito de aplicación de este precepto suscita, sobre todo por arrastrar el estigma de ser considerado un remedio para excluir la “interpretación económica”, sugerimos revisar: PALAO TABOADA, Carlos. “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). Interpretación y aplicación de las normas tributarias”. En: Revista de Contabilidad y Tributación. 15. 1996. p. 15. Sobre la inserción de las potestades de calificación dentro de los procedimientos de gestión e inspección, véase: BUEYO DIEZ-JALON, María. “La simulación contractual y su tratamiento en los procedimientos tributarios”. En: Fiscal Mes a Mes 51. 2000. p. 43.

¹⁰ PONT MESTRES, Magin y Joan Francesc PONT CLEMENTE. “Análisis de la Ley 25/1995, de Modificación de la Ley General Tributaria”. Madrid: Civitas. 1995. p. 37. También podrá revisarse FENELLOS PUIGCERVER, Vicente. “Los negocios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: calificación fiscal y límites”. Madrid: Tecnos. 1998. p. 10.

¹¹ VILLAVERDE GÓMEZ, María Begoña. “Las Consultas a la Administración Tributaria”. En: Tesis Doctoral 2000. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Santiago de Compostela. Santiago de Compostela. 2000. p. 253. Dicha referencia se mantiene en la Exposición de Motivos del Real Decreto 404/1997, de 21 de marzo, donde se afirma que el objeto de las consultas puede ser “la calificación jurídica de los hechos imposables”, lo que supone eliminar las incertidumbres que pudieran surgir en torno a la admisión de consultas sobre cuestiones de hecho. Véase ZORNOZA PEREZ, Juan. “Interpretación administrativa y consulta tributaria”. Madrid: Civitas-REDF. 1985. p. 4.

¹² La sentencia del Tribunal Supremo de 10 de febrero de 2001 niega que la respuesta a una consulta vinculante “pueda merecer la conceptualización de acto administrativo (...)”. En: Tribuna Fiscal 132. 2001. p. 52.

¹³ El artículo 109 de la LGT de 1963 se refería en su párrafo primero, a la comprobación de “hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible”, mientras que el apartado 2 de este mismo precepto incide en las “valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias”.

¹⁴ La diferencia entre comprobación de hechos y comprobación de valores aparece perfilada por FERNÁNDEZ LOPEZ, Roberto. “La comprobación de hechos por la Inspección de los tributos”. Madrid, Barcelona: Marcial Pons. 1998. p. 117. Véase FENELLOS PUIGCERVER, Vicente. Op. Cit. pp. 11-12, quien señala “el principio de calificación opera no sólo en la vertiente del negocio constitutivo del hecho imponible, sino en otros elementos del impuesto, tales como los bienes, la denominación que las partes dan a las condiciones a las que subordinan la eficacia negocial o el ámbito de las numerosas exenciones incluidas en el texto normativo (...)”.

entienden que el objeto de la calificación es, en exclusiva, el hecho imponible¹⁵, en tanto las disposiciones relativas a la calificación pueden tener como finalidad, como señala Ruiz Toledano, “ que las maniobras dirigidas a eludir el tributo tratando de manipular las formas o negocios jurídicos para que no se incluyan en el hecho imponible sean estériles, ya que la Administración atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del presupuesto de hecho con independencia de la forma o denominación utilizada por las partes o los defectos que puedan afectar a su validez”¹⁶. No obstante, también es cierto que una comprensión demasiado estricta de esta regla supondría olvidar que la elusión puede consistir también en evitar la realización del presupuesto de hecho de otras obligaciones y, sobre todo, la evitación del presupuesto de hecho de las retenciones o ingresos a cuenta, por lo que la referencia al hecho imponible no puede suponer que la calificación deba referirse exclusivamente al presupuesto de hecho de la obligación principal.

La potestad de calificación se atribuye a la Administración Tributaria en el artículo 28 inciso 2 de la LGT de 1963, en redacción posterior a la reforma por ley 25/1995, de 20 de julio, al determinar que “ el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley”¹⁷. Se trata de un precepto que faculta a la Hacienda Pública a “ calificar” hechos imponibles¹⁸ en el marco de su actividad aplicadora del tributo –habría que plantearse si también a “ recalificar” –¹⁹. En su función calificadora, la Administración tendrá que caracterizar hechos –y el negocio jurídico lo es si tenemos en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible–²⁰.

Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo

en términos jurídicos, partiendo de la que resulte procedente con arreglo al Derecho Privado, constatando si la norma fiscal le da a ese concepto de Derecho Privado un sentido diferente y, en suma, intentando reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa. También parece que la Administración, a la hora de aplicar el tributo, tendrá que atender a las vicisitudes que afectan a la existencia del negocio. Entre ellas, la falsedad de la causa, que puede llevar a su declaración de nulidad, y por tanto, a la inexistencia del hecho gravado.

Sin embargo, el artículo 13 de la LGT de 2003, al momento de regular la forma de llevar a cabo la calificación, impone a la Administración prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio²¹. Este precepto sería, según afirma Navas Vázquez, el exponente de lo que podemos llamar “ autonomía calificadora” de la Administración Tributaria²². Esa autonomía vendría a significar, entre otras cosas, que la Administración no podría extender su potestad de calificación a la verificación de la validez de los negocios gravados, puesto que, si lo hiciese, tendría que examinar no sólo la veracidad de la causa sino también la regularidad del consentimiento, o la licitud del objeto, arrogándose una función que corresponde a los tribunales civiles. Ello supone que actos o negocios puedan tributar, incluso cuando resulten ineficaces para otros sectores del ordenamiento y en la medida en que los órganos jurisdiccionales competentes no declaren tal ineficacia.

En suma, la Administración que se encuentra ante un “ hecho” consistente en un acto o negocio jurídico no debe enjuiciar su validez, en la medida en que no tiene que examinar la veracidad de la causa, la regularidad del consentimiento, o la licitud del objeto a los efectos

¹⁵ Véase al respecto NAVAS VAZQUEZ, Rafael. “ Interpretación y calificación en Derecho Tributario”. En: Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma. Homenaje a Sáinz de Bujanda. Volumen I. Madrid: IEF. 1991. pp. 396- 397.

¹⁶ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. “ El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal”. Valencia: CISS. 1998. pp. 102-103. La independencia de la calificación respecto al nombre que las partes atribuyan al acto, negocio o contrato es una muestra del principio “ los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son”, consagrada por el Tribunal Supremo en sentencia de 8 de marzo de 1957.

¹⁷ A pesar de la polémica que el verdadero ámbito de aplicación de este precepto suscita, sobre todo por arrastrar el estigma de ser considerado un remedio para excluir la “ interpretación económica”, sugerimos revisar: PALAO TABOADA, Carlos. Op. Cit. p. 15.

¹⁸ NAVAS VAZQUEZ, Rafael. Op. Cit. pp. 396-397.

¹⁹ Véase al respecto RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Op. Cit. pp. 114-120. En la página 106 sostiene que las posibilidades de recalificación siguen subsistiendo con posterioridad a la reforma por Ley 25/1995, incluso más allá de limitarse a la corrección de las denominaciones utilizadas por las partes. Sobre la inserción de las potestades de calificación dentro de los procedimientos de gestión e inspección, véase BUEYO DIEZ-JALO, Mario. Op. Cit. p. 43.

²⁰ Recuérdese que la finalidad de la actividad calificadora es “ constatar la realidad de los hechos acaecidos”. CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 54.

²¹ El antecedente de este precepto se encuentra en la redacción del artículo 25 inciso 2 de la LGT de 1963 anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, y según el cual en la calificación se prescindirá “ de los defectos intrínsecos o de forma”.

²² NAVAS VAZQUEZ, Rafael. Op. Cit. p. 401; PALAO TABOADA, Carlos. Op. Cit. p. 19. Para FALCON y TELLA, Rafael. “ Negocios fiduciarios: régimen tributario” En: Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal. Boletín 16 del ilustre Colegio de Abogados de Madrid. Septiembre. 2000. p. 202. La ley tributaria no permite nunca extender esa eventual remisión de las categorías privadas a las anomalías que puedan existir en el negocio. DIEZ-PICAZO, Luis. “ Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial”. Volumen I. Tecnos. 1983. p. 181. Cuando se suscite la nulidad en los tribunales ordinarios, operarán las reglas de distribución de la prueba. En relación con esta cuestión, a la Administración le corresponderá probar únicamente la falsedad, mientras que será al contribuyente a quien interesará demostrar que los efectos económicos pretendidos se pueden lograr a través de ese negocio no gravado.

de apreciar si el negocio es válido, porque eso le corresponde a los jueces y tribunales civiles y porque, a diferencia de lo que ocurre en el plano estrictamente civil, en el ámbito fiscal la tributación no dependerá de la regularidad del hecho o negocio gravado. En otras palabras, cuando el artículo 13 de la LGT dispone que se prescindirá de los defectos que afecten a la validez del negocio, está afirmando que la calificación tributaria es autónoma y limitada a los efectos tributarios, y "no puede detenerse a averiguar si existe algún obstáculo para la apreciación de dicha realidad, pues la Administración no es competente para decidir sobre tales extremos"²³.

No obstante, una cosa es que la autonomía calificadora impida a la Administración determinar la invalidez de un negocio y otra muy distinta, que a la Administración en cuanto intérprete tributario no se le puedan imponer o exigir determinadas calificaciones²⁴. Entender que el artículo 13 LGT impide estimar la inexistencia de cualquier clase de invalidez o ineficacia del acto o negocio, incluso la ausencia de causa, supone limitar la apreciación de uno de los elementos que permiten determinar su verdadera naturaleza. Precisamente porque las circunstancias de la existencia y validez del acto o negocio gravado son relevantes a ciertos efectos fiscales, es por lo que el artículo 57 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, ordena la devolución del impuesto cuando se declare judicial o administrativamente haber tenido lugar la "nulidad, rescisión o resolución" del acto o contrato. En el mismo sentido, imponer a la Administración desconocer aquellas circunstancias que pueden determinar la inexistencia del hecho, acto o negocio gravado, sería una exégesis contraria a la verdadera finalidad del propio artículo 13 de la LGT, que impone calificar "de acuerdo con la naturaleza jurídica".

Una interpretación de este tipo del artículo 13 de la LGT, como dice Ferreiro Lapatza, "llevaría a la Administración a calificar los negocios jurídicos realizados por los administrados de acuerdo con los elementos del "hecho-negocio jurídico" declarado,

aunque éstos no se correspondiesen en absoluto con la realidad"²⁵. Expresión literal y contenido efectivo pueden no coincidir, y la función calificadora, en tanto apreciación de hechos desde una perspectiva jurídica, supondrá poder llegar a la conclusión de que la naturaleza jurídica de un contrato no es la que las partes le atribuyen. En eso consiste el calificar el negocio en cuanto "hecho", sin convertir la calificación en una operación puramente formalista²⁶.

La estimación de la verdadera naturaleza del contrato puede suponer tener que tomar en cuenta la inexistencia de la causa típica del negocio que las partes dicen estar concertando²⁷. Así lo viene haciendo la Administración, y así lo viene ratificando la jurisprudencia. Valga como ejemplo el supuesto contenido en la sentencia de la AN de 3 de mayo de 2000, en la que se admite rechazar la calificación de donación para una transmisión gratuita de acciones de una sociedad, las cuales se encuentran pignoradas en garantía de un préstamo otorgado previamente por esa sociedad al socio donante, como consecuencia del cual el donatario se subroga en su posición²⁸. A esta conclusión se llega atendiendo a las exigencias de causa que deben existir en la donación, a partir del ánimo de liberalidad y de enriquecer al donatario (artículo 1274 del Código Civil). Esta actividad de la Administración, orientada a desentrañar la verdadera causa concurrente en los negocios, forma parte de la función calificadora y se deberá llevar a cabo desde la definición tributaria de los hechos gravados. Esto supone tener en cuenta el significado peculiar que le puede dar el legislador tributario a un determinado negocio jurídico. Si la ley fiscal no le atribuye ese significado especial, la calificación habrá de hacerse respetando la caracterización del negocio jurídico en el Derecho Privado²⁹.

En este sentido, la calificación "autónoma" que supuestamente se desprende del artículo 13 de la LGT, a partir de la exigencia que impone no tomar en consideración los "defectos de validez" del acto o negocio que se califica, supone, por un lado, que la

²³ Véase sobre el tema, NAVAS VAZQUEZ, Rafael. Op. Cit. p. 401; CARRASQUER CLARI, María Luisa. "El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario". Valencia: Tirant Monografías. 2002. p. 310. También puede consultarse la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 1994.

²⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". 52. 2001. p. 44. En la referida obra, el autor hace referencia a la distinción entre defectos que afecten a la validez y los que afecten a la existencia, estos últimos entre lo que se encontraría la causa.

²⁵ Ibidem

²⁶ PALAO TABOADA, Carlos. "¿Existe el fraude a la ley tributaria?". En: Revista de Contabilidad y Tributación. 1998. pp. 7- 9.

²⁷ Negar esto sería contradictorio con el dato de que el Tribunal Supremo ha permitido, en ocasiones, incluso que la Administración aplique el artículo 6 inciso 4 del Código Civil para detectar la existencia de fraude de ley. Este es el caso de las sentencias de 6 de mayo de 1988 (Aranzadi, 3771) y 22 de marzo de 1996 (Aranzadi, 2684).

²⁸ Dichas acciones son posteriormente donadas a su cónyuge, quien se subroga en el crédito y procede a venderlas a una sociedad holandesa. La sentencia llega a la conclusión de que la finalidad de esta operación "no era precisamente la colectiva y universal voluntad de todos los accionistas de provocar un enriquecimiento en los destinatarios de su ánimo de liberalidad, sino más bien instrumentalizar una serie de negocios jurídicos que desde la perspectiva civil constituyen una donación aparente, para provocar un tratamiento más beneficioso para las plusvalías generadas por sus acciones". RTT 56. 2002. p. 189.

²⁹ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 57.

Administración no puede invadir competencias reservadas a los jueces, aun a sabiendas de que se trata de una excepción al carácter *ipso iure* de la nulidad de los negocios jurídicos³⁰ y por otro lado, implica que la calificación efectuada limita sus efectos al ámbito tributario, y no prejuzga la naturaleza del negocio desde la perspectiva civil³¹. Así, por ejemplo, si el hecho imponible es la adquisición por medio de compraventa, y concurre, al menos en su apariencia, una compraventa, la Administración debe entender que se ha producido el hecho tipificado si realmente estima que está ante una compraventa y no ante un negocio distinto. La Administración no tendrá que analizar si en la compraventa concurren los requisitos de validez del artículo 1261 del Código Civil u otros específicos que pudiera imponer el ordenamiento, ya que ello supondría invadir el ámbito de los tribunales ordinarios.

La cuestión es si a esta conclusión de que concurre "un negocio distinto" se puede llegar por la vía de la calificación-recalificación (artículo 13 LGT), es decir, a través de la técnica de apreciar la naturaleza de los hechos o negocios jurídicos como consecuencia de considerar la "verdadera causa" de los mismos. Lo dicho, en otras palabras, significa saber si es posible determinar la existencia de simulación a partir de un artículo como el 13 de la LGT en lugar de acudir a la cláusula de simulación relativa prevista en el artículo 16 de la LGT de 2003, y proceder a gravar mediante la "recalificación" el negocio realmente realizado. De igual manera que, cuando nos encontremos ante un acto o negocio que pudiera ser calificado, en el plano estrictamente civil, como "en fraude de ley civil", conviene saber si podría apreciarse la eventual nulidad del mismo por ausencia de causa, es decir, mediante un mecanismo de "recalificación" que tuviese en cuenta el sustrato del artículo 6 inciso 4 del Código Civil³², en lugar de una cláusula de "fraude a la ley tributaria", como podía ser el artículo 24 de la LGT de 1963³³, sustituido por el artículo 15 de la LGT de 2003, que se refiere a la "cláusula de conflicto".

La cuestión no debe plantearse tanto en términos de si las facultades de recalificación son aceptables o no, en la medida en que excluirían el recurso a la simulación o al fraude de ley, sino valorando las verdaderas

posibilidades de la calificación tributaria³⁴. Y a nuestro modo de ver, la cuestión de la posible existencia de una función recalificadora en manos de la Administración ha de tomar como punto de partida una primera evidencia y es la profunda transformación operada en las relaciones entre el sujeto pasivo y la Administración a partir del fenómeno de la masificación. En tanto se confía a los particulares tanto la aplicación de la ley como la cuantificación y cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias, queda en manos de la Administración una función de integrar la actuación de los particulares para regularizarla o sancionarla. No olvidemos que esta calificación tributaria que la ley obliga a efectuar al particular tiene como presupuesto las facultades de configuración de sus relaciones económicas a partir de la libertad negocial y de la autonomía de la voluntad, lo que puede generar desacuerdos de la Administración con la calificación efectuada por el particular.

De salida, la actividad recalificadora de la Administración sería consecuencia de sus posibilidades de "regularizar" la situación tributaria declarada y calificada por el contribuyente. Así, la Administración podrá "recalificar" la calificación fiscal efectuada por los particulares de los hechos o datos comunicados; por ejemplo, cabe recalificar una renta, sin que ello suponga variar la calificación civil o mercantil del instituto –acto, negocio o contrato– del que la renta procede. Esta aptitud asignada a la Administración aparece integrada dentro de sus facultades de comprobación, incluso dentro de las posibilidades de "comprobación limitada" recogidas en los artículos 136 a 140 de la LGT de 2003, las cuales, a pesar de sus dificultades de delimitación positiva y negativa, son medios de comprobación que legitiman la regularización. Así, es evidente que la potestad para dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las liquidaciones tributarias, empleando antecedentes obrantes en poder de la Administración o datos derivados de la documentación requerida, implica "recalificar" esos datos. Como señala Casado Ollero, las potestades de comprobación que se reconocen a la Administración Tributaria en el artículo 136 inciso 1 de la LGT, a saber "la Administración comprobará e investigará los

³⁰ DE CASTRO, Federico. "El negocio jurídico". Madrid: Civitas. 1985. p. 475. El referido autor señala que son características de la condición *ipso iure* de la nulidad de los negocios jurídicos, el que la misma no precisa la intervención del juez para ser declarada –que sólo será necesaria para borrar la apariencia de validez que genera el negocio– y que "los funcionarios, en general, han de tener en cuenta dicho carácter de la nulidad, pues habrán de negar su colaboración a cualquier título jurídico que sea visiblemente nulo".

³¹ ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, Arturo. "Simulación y "levantamiento del velo" en el ámbito tributario". En: Tribuna Fiscal. 85. 1997. p. 72. El referido autor señala que "la potestad tributaria de calificación se circunscribe a la simulación que incide sobre el nacimiento del crédito tributario, a los solos efectos de éste, sin considerar –al menos de manera inmediata– sus consecuencias en la relación *inter partes*".

³² FALCON Y TELLA, Rafael. "El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción". En: Quincena Fiscal. 17. 1995. p. 8. El referido autor señala que el fraude de ley tributaria "debe distinguirse con claridad del fraude a la ley a que se refiere con carácter general el artículo 6 inciso 4 del Código Civil".

³³ Posibilidad absolutamente descartada por CARRASQUER CLARI, María Luisa. Op. Cit. p. 336.

³⁴ Véase al respecto RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Op. Cit. pp. 114-120.

hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria" incluyen implícitamente unas potestades de calificación para exigir el tributo en los términos que ordena el artículo 13 de la LGT³⁵.

Pero también se puede recalificar el acto o negocio civil o mercantil del que la renta procede, teniendo en cuenta que el cambio de "calificación" efectuado por la Administración va a influir en el régimen fiscal de todas las consecuencias económicas derivadas del mismo. Esta recalificación es la que plantea mayores problemas, en tanto pudiera verse enfrentada con la autonomía del particular de poder escoger la solución jurídica y tributaria que haga posible ordenar la propia actividad económica del modo fiscalmente menos oneroso³⁶. Pero la misma, se encuentra plenamente justificada desde el punto de vista teórico, si entendemos que la Administración, a partir del carácter puramente fáctico del hecho imponible, debe atender a la "realidad de los hechos", y en lo concerniente a hechos imposables que consistan en actos o negocios jurídicos, a lo que el negocio "es" de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica, al margen de la denominación que las partes le hubieran atribuido³⁷.

III. EL RECURSO A LA RECALIFICACIÓN TRIBUTARIA EN LOS SUPUESTOS DE ABUSO DE LAS POSIBILIDADES DE CONFIGURACIÓN DE UN ACTO O NEGOCIO

En relación con esta recalificación se suscitan importantes dudas en la doctrina. Desde quienes como Palao Taboada niegan que se pueda recalificar, entendiendo por ello "atribuir al negocio la naturaleza que le corresponde de acuerdo con la realidad económica"³⁸, si ello supone extender la ley más allá de sus límites, hasta quienes circunscriben esas posibilidades de recalificación a lo que Ruiz Toledano denomina "recalificación en sentido estricto, tales como los términos utilizados por las partes, que no afecten

al tipo de negocio pero que pueden hacer pensar, en una primera aproximación, que se trata de otro negocio"³⁹. Es el caso de Herrera Molina, quien señala "entendiendo que debe rechazarse cualquier tipo de recalificación, distinta de la puramente nominal, por la vía del artículo 13 LGT"⁴⁰. Esta supuesta "recalificación nominal" como la única que podría realizar la Administración, tendría su justificación en la necesidad de evitar, como dice el Tribunal Supremo en sentencia de 30 de abril de 1994, que las partes empleen términos, palabras o expresiones que traten de desnaturalizar el negocio realmente celebrado, en aras de conseguir una tributación más favorable⁴¹. Ello consistirá, simplemente, en superar a través de la calificación, la denominación atribuida por las partes al acto o negocio, pero no se trata de una cuestión exclusivamente "terminológica" o "semántica", sino que, como añade la sentencia citada, el liquidador, ante el documento presentado, deberá descubrir, "lo que el mismo contiene desde la óptica jurídica"⁴². Lo que supondrá, por ejemplo, tomar en consideración si el negocio carece de causa o tiene una causa falsa⁴³.

Esta función calificadora o "recalificadora" que puede llevar a cabo la Administración Tributaria se encuentra con límites importantes. El no haber valorado suficientemente estos límites es, desde nuestro punto de vista, una de las razones que justifican el rechazo generalizado a la utilización de la "recalificación" como mecanismo antielusorio. Por el contrario, la doctrina que rehúsa aceptar el instrumento de la calificación en manos de la Administración valora, sobre todo, la práctica administrativa espuria consistente en "adulterar" su sentido, "para calificar directamente los actos fraudulentos de acuerdo con la norma defraudada". Por tanto, sólo el reconocimiento de ciertos límites puede dar a la calificación un marchamo de "respetabilidad"⁴⁴.

Hay que tener en cuenta el límite que suponen las exigencias de tipicidad que, como dijimos, deben

³⁵ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 63.

³⁶ Los recelos contra esta posibilidad de "recalificar" ya se habían manifestado por ESEVERRI MARTINEZ, Ernesto. "Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales: la amenaza del principio de calificación". HPE 60. 1979. Véase al respecto, LUPI, Rafaello. "L'elusione come strumentalizzazione delle regole fiscali". En: Rassegna Tributaria. 1994. p. 225.

³⁷ Se trata del conocido principio de que "los negocios son lo que son y no lo que las partes intervinientes digan que son", consagrado en el artículo 13 de la LGT, y que permitiría, desde la ya vieja resolución del TEAC de 26 de abril de 1955, exigir el gravamen prescindiendo de los vocablos empleados por las partes y mediante el examen jurídico fiscal de las estipulaciones contenidas en el documento". Para mayor información, véase FENELLOS PUIGCERVER, Vicente. Op. Cit. p. 10.

³⁸ PALAO TABOADA, Carlos. Op. Cit. p. 6.

³⁹ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Op. Cit. p. 105.

⁴⁰ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria". En: Quincena Fiscal 12. 1999. p. 12.

⁴¹ Sentencia Aranzadi 3061.

⁴² FENELLOS PUIGCERVER, Vicente. Op. Cit. p. 10.

⁴³ A diferencia de lo que ocurriría en otros ordenamientos, como el alemán, de corte abstracto. KIRCHHOF, Paul. "Steuerumgehung und Auslegungsmethoden". En: Steuer und Wirtschaft 2. 1983. p. 180. El autor señala al respecto que en el ordenamiento civil alemán, de carácter causalista, el derecho a la planificación fiscal se enmarca en la libertad de pactos que caracteriza su ordenamiento privado, llegando este autor a criticar incluso el límite que supone la cláusula del parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria, relativa al "abuso de las formas jurídicas".

⁴⁴ GOMEZ CABRERA, Cecilio. "El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación". RDFHP 246. 1997. p. 850.

informar el Derecho Tributario. La calificación ha de hacerse "desde la ley" y con los límites que la ley impone. Así, teniendo en cuenta la significación puramente fáctica del hecho imponible⁴⁵, cuando el mismo consista en un acto o negocio jurídico, la calificación habrá de llevarse a cabo en términos jurídicos, partiendo de la que proceda con arreglo al Derecho Privado, lo que supondrá intentar reconducir el acto o negocio realizado a alguna de las características tipificadas en la hipótesis normativa. Pero si la norma tributaria incluye una definición de la realidad o de algunos de sus aspectos –que no tienen por qué coincidir con la que ofrecen otros sectores del ordenamiento–, la calificación habrá de ajustarse inexorablemente a esta tipificación de la realidad.

Por tanto, si la ley tributaria acoge como imponible un determinado negocio jurídico tipificado en algún sector del ordenamiento privado, será dicho negocio jurídico el que habrá de gravarse, y no la posible relación subyacente⁴⁶. Por el contrario, si la calificación "desde" la norma tributaria difiere de la que procede de haberse efectuado desde una norma de Derecho Privado, ocurrirá como dice Navas Vazquez, que lo que las partes han celebrado como un contrato de un determinado tipo, tenga que ser calificado tributariamente como un contrato de otro tipo⁴⁷, aunque ello será a los exclusivos efectos tributarios, y como consecuencia de la ya citada "interacción" entre unos hechos y una norma fiscal que, a la hora de emplear un concepto procedente del Derecho Común, opta por dotarlo de un significado específico⁴⁸.

Así pues, si el acto, negocio u operación se encuentran "suficientemente tipificados", deben liquidarse aplicando el régimen jurídico querido por la norma tributaria que específicamente los contemple, lo cual supone excluir cualquier clase de calificación "libre", incompatible con

el mencionado derecho del contribuyente a ordenar su actividad económica en el modo fiscalmente menos oneroso y, desde luego, cualquiera que sean los resultados económicos producidos, nunca será posible la aplicación por analogía de un régimen tributario distinto⁴⁹. Esto creemos que debe disipar el peligro de que a través de la recalificación se acabe yendo más allá del límite que impone el recurso a estos criterios jurídicos. Una cosa es que, como señala la resolución del TEAC de 28 de febrero de 1996⁵⁰, "puede ocurrir que en esa búsqueda el contribuyente acabe situándose en un presupuesto de hecho reconducible al hecho imponible a través de la calificación", lo que habrá de determinar la Administración "caso por caso" y siempre desde la perspectiva del sistema tributario⁵¹, y otra bien distinta es que las facultades de calificación acaben funcionando como una potestad discrecional para recalificar a partir de un resultado económico⁵², o supongan la aplicación de un régimen diferente al tipificado.

Lo que resulta de todo punto inadmisibles es forzar el ámbito natural de la actividad calificadora de la Administración, con la excusa de reaccionar contra el fraude de ley, para sustituir la voluntad del legislador por el régimen tributario que la Administración estime deseable⁵³. El hecho de que la función calificadora se haya venido utilizando, como recuerda Palao Taboada, para equiparar el negocio jurídicamente realizado al tipo negocial que corresponde a su realidad económica⁵⁴, o que, como dice Herrera Molina, la recalificación en la práctica haya venido produciendo los mismos efectos que la interpretación económica⁵⁵, a nuestro modo de ver, no es excusa para negar esta facultad de recalificación, que parece inherente a todo proceso aplicativo del tributo.

Tampoco se pueden descartar las facultades de recalificación de la Administración, invocando una

⁴⁵ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 54. Recuérdese que la finalidad de la actividad calificadora es "constatar la realidad de los hechos acaecidos".

⁴⁶ CONDE CONDE, M. "El principio de calificación: análisis global del hecho imponible y de las técnicas para su calificación". En: Impuesto sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Volumen II. Madrid: IEF. 1977. pp. 290-296; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César. "La interpretación económica de las leyes tributarias". Op. Cit. p. 1399.

⁴⁷ NAVAS VAZQUEZ, Rafael. Op. Cit. pp. 18-19. Para este autor "lo importante a efectos de preservar la unidad del ordenamiento no es que aquel resultado pueda producirse y un mismo presupuesto de hecho merezca calificaciones distintas por las normas jurídicas, sino el hecho de que esta conclusión se obtenga mediante un proceso de interpretación y aplicación de dichas normas que responda a exigencias y límites puramente jurídicos en el que se ponga de manifiesto con toda claridad, tanto la existencia del conflicto de calificaciones posibles, como los fines que se pretenden con cada una de ellas".

⁴⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. "Sistema de Derecho Financiero". Volumen I. Madrid. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. 1985. p. 186. El autor critica este postulado por considerarlo deudor de un presumible "funcionalismo terminológico". Por el contrario, el propio Ezio Vanoni afirmaba que no cabría dar a los términos de Derecho Privado un sentido diferente al que se deducía del Derecho Civil, salvo que la norma tributaria se pronunciase sobre el alcance de dichos términos. VANONI, Ezio. "Naturaleza e Interpretación de las Leyes Tributarias". Madrid: IEF. 1974. p. 55. Traducción realizada por Martín Queralt.

⁴⁹ GARCIA AÑOEROS, Jaime. "La interpretación de las leyes tributarias y los organismos autónomos ante el impuesto". RDFH 39 1960. p. 708. En: Quincena Fiscal 9 1996.

⁵¹ FALCON y TELLA, Rafael. "Calificación del hecho imponible y simulación". En: Quincena Fiscal 11. 1996. p. 5.

⁵² Algo que llegó a permitir el Tribunal Supremo en alguna sentencia como la de 5 de marzo de 1988 (Aranzadi, 1469).

⁵³ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 56

⁵⁴ PALAO TABOADA, Carlos. Op. Cit. p. 6

⁵⁵ HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. Op. Cit. p. 12

suerte de "unilateralismo" o "automatismo" en la actividad calificadora, frente a la vía del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" o la simulación. Si bien en el caso del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" el artículo 15 inciso 2 de la LGT exige el "previo informe favorable de la Comisión consultiva" prevista en el artículo 159 y, por tanto, no se aplica la recalificación, para la simulación no se contempla ninguna garantía procedimental especial⁵⁶, por lo que a efectos de "garantías procedimentales" las mismas no son necesariamente mayores en la simulación.

Por el contrario, esas garantías, respecto a la actividad recalificadora de la Administración, radicarán, en primer lugar, en el artículo 34 inciso 1 literal m) de la LGT de 2003, que reconoce a todo obligado tributario, el derecho a ser oído en el trámite de audiencia en los términos previstos en esta ley, que no son otros que los contenidos en el artículo 99 inciso 8. Los contribuyentes pueden en todo procedimiento de gestión tributaria reclamar su derecho a ser oídos y en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos y otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución⁵⁷.

Si la "regularización administrativa" de la situación tributaria del contribuyente puede consistir en la "recalificación" de los hechos representados y calificados por el propio contribuyente, en los procedimientos de comprobación por los órganos de gestión como en los de comprobación inspectora, los contribuyentes tendrán este derecho a formular alegaciones y trámite de audiencia en el seno de tales procedimientos. Sin embargo, como afirma Casado Ollero, si se quiere profundizar en las garantías del contribuyente ante la actividad "recalificadora" de la Administración, "bastaría con que el acto administrativo que procediera a "recalificar" tributariamente los hechos (situaciones, actos o negocios) representados (calificados) por el

contribuyente en su declaración-liquidación, fuera un acto independiente del procedimiento de liquidación y por lo mismo, susceptible de impugnación autónoma"⁵⁸ e incluso de que, como apuntan las sentencias de la AN de 11 de junio de 1996 y 7 de octubre de 1997⁵⁹, en relación con los actos administrativos por los que se aprueban las comprobaciones de valor, aunque son consideraciones que podrían extenderse a los de recalificación de hechos, se abra una fase contradictoria que permita fijar con exactitud la "calificación de los hechos". A lo expuesto habría que unir la extensión de las consultas con carácter vinculante para plantear la calificación de actos, negocios u operaciones, a la que más adelante nos referiremos.

Por otro lado, el artículo 13 de la LGT impone a la Administración, al momento de llevar a cabo la calificación, prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio⁶⁰. Este precepto sería, según afirma Navas Vazquez, el exponente de lo que podemos llamar "autonomía calificadora" de la Administración Tributaria⁶¹, que llevaría a que la Administración no pudiese extender su potestad de calificación al examen de validez de los negocios gravados, y, por tanto, que no pueda examinar la veracidad de la causa, la regularidad del consentimiento o la licitud del objeto, arrogándose una función que corresponde a los tribunales de lo civil.

En realidad, a esta cláusula incluida en el artículo 13 de la LGT de 2003, habría que darle un alcance más limitado. La misma tendría exclusivamente como finalidad, como ya dijimos páginas atrás, reflejar la autonomía de la Administración frente a los demás órganos aplicadores del ordenamiento y, sobre todo, frente a los jueces y tribunales de lo civil. Es decir, la redacción del artículo 13 pretende que la Administración Tributaria, o en su caso los tribunales de la jurisdicción contencioso-administrativa, no decidan sobre la validez de los negocios jurídicos, lo que corresponderá en exclusiva a los tribunales civiles. A la hora de calificar, la Administración que se

⁵⁶ A juicio de PALAO TABOADA, Carlos, esta posibilidad de declarar la simulación podría considerarse superflua, en la medida en que hubiera bastado con las normas civiles para negar toda eficacia tributaria a los actos o negocios simulados. Op. Cit. p. 9.

⁵⁷ En lo relativo a la formulación de alegaciones a que se refiere el artículo 21 de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, este precepto ha venido a introducir la regla de la necesidad de permitir formular alegaciones respecto a todo procedimiento de gestión tributaria, mientras que respecto al régimen de audiencia al interesado, lo que se introduce con el Estatuto del Contribuyente es una regla cuya finalidad básica es evitar la indefensión del contribuyente al que el procedimiento afecta. Véase DEL PASO BENGIOA, Jesús y Carlos JIMENEZ JIMENEZ. "Derechos y Garantías del Contribuyente. Comentarios a la Ley 1/1998". Valencia: CISS. 1998. pp. 202 y 209; BADAS CEREZO, Jesús, LAMOCA PEREZ, Carlos y José Antonio MARCO SAN JUÁN. "Aplicación de la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes". Valladolid: Lex Nova. 1998. pp. 153-164.

⁵⁸ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 64.

⁵⁹ Jurisprudencia Tributaria 669/1996 y 1206/1997, respectivamente.

⁶⁰ El antecedente de este precepto se encuentra en la redacción del artículo 25 inciso 2 de la LGT, anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio, según el cual en la calificación se prescindirá "de los defectos intrínsecos o de forma".

⁶¹ NAVAS VAZQUEZ, Rafael. Op. Cit. p. 19; PALAO TABOADA, Carlos. "Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II). Interpretación y aplicación de las normas tributarias". En: Revista de Contabilidad y Tributación. CEF 155. 1996. p. 19. Para FALCON y TELLA, Rafael, "la Ley tributaria no permite nunca extender esa eventual remisión de las categorías privadas a las anomalías que puedan existir en el negocio". Op. Cit. p. 202. Cuando se suscite la nulidad en los tribunales ordinarios, operarán las reglas de distribución de la prueba, siendo a la Administración a quien corresponda probar la falsedad. DIEZ-PICAZO, Luis. Op. Cit. p. 181.

encuentre ante un "hecho" consistente en un acto o negocio jurídico no debe enjuiciar su validez, en la medida en que no tiene que examinar la regularidad del consentimiento o la licitud del objeto a los efectos de apreciar si el negocio es válido, porque eso le corresponde a los jueces y tribunales civiles. Esto último es lo único que, a nuestro juicio, pretende decir el artículo 13 LGT cuando dispone que se calificará prescindiendo de los defectos que puedan afectar a la validez del negocio.

En esta línea, señala Ruiz Toledano que "el mandato de prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez resulta equivalente al que existía en el derogado artículo 25 de la LGT de 1963, anterior a la reforma por Ley 25/1995 y, por tanto, debe entenderse que sólo pretende evitar que la obligación tributaria sea evitada mediante el sencillo método de realizar un acto o contrato jurídico con algún defecto que pudiera conllevar su anulación, aunque ello no se produzca al no ejercitarse la correspondiente acción en el ámbito privado", para añadir que "en definitiva, la Administración Tributaria y los Tribunales de lo Contencioso-Administrativo deben de prescindir de los defectos de validez mientras los Tribunales Civiles no resuelvan sobre los mismos"⁶².

Como también dijimos, entender que este artículo 13 de la LGT impide estimar la inexistencia de causa en el negocio jurídico, supondría limitar la apreciación de uno de los elementos que permiten determinar su verdadera naturaleza y, por lo tanto, cercenar un aspecto importante de las facultades calificadoras de la Administración Tributaria. Sería una interpretación contraria a la verdadera finalidad del propio artículo 13 de la LGT que impone calificar "de acuerdo con la naturaleza jurídica". Una interpretación de este tipo del referido artículo, como dice Ferreiro Lapatza, "llevaría a la Administración a calificar los negocios jurídicos realizados por los administrados de acuerdo con los elementos del "hecho-negocio jurídico" declarado, aunque éstos no se correspondiesen en absoluto con la realidad"⁶³.

Por tanto, si como vimos, la calificación o recalificación, supone estimar la verdadera naturaleza del contrato,

ello puede suponer tener que tomar en cuenta la inexistencia de la causa típica del negocio que las partes dicen estar concertando⁶⁴. Esto forma parte de la función calificadoradora y ha de hacerse desde la definición tributaria de los hechos gravados, lo que supone que habrá que tener en cuenta el significado peculiar que le puede dar el legislador tributario a un determinado negocio jurídico. Si la ley fiscal no le atribuye ese significado especial, la calificación habrá de hacerse respetando la caracterización del negocio jurídico en el Derecho Privado⁶⁵.

Por tanto, la calificación "autónoma" que supuestamente se desprende del artículo 13 de la LGT de 2003, a partir de la exigencia que impone no tomar en consideración los "defectos de validez" del acto o negocio que se califica significa, por un lado, que la Administración no puede invadir competencias reservadas a los jueces –aún a sabiendas de que ello es una excepción al carácter *ipso iure* de la nulidad de los negocios jurídicos–⁶⁶ y, por otro, que la calificación efectuada limita sus efectos al ámbito tributario y no prejuzga la naturaleza del negocio desde la perspectiva civil⁶⁷.

IV. CONCLUSIONES

Resumiendo lo señalado respecto de la calificación tributaria como instrumento de combate del fraude y la elusión, a partir del artículo 13 de la LGT, la Administración podrá recalificar la figura jurídico-tributaria utilizada por las partes, siempre que la norma tributaria lo permita⁶⁸. Esta función calificadoradora también se incardina en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, cuyo objeto es constatar la realidad de los hechos acaecidos sobre la base de los datos declarados por el contribuyente y de aquellos que por otras vías tenga constancia la Administración, de lo que podrá derivarse la "regularización" que se estime procedente, "regularización" que, como el propio Casado Ollero recuerda, abarca la "recalificación" de los hechos representados o reflejados por el propio contribuyente en su declaración-liquidación⁶⁹.

Parece claro que la "regularización" tendrá como consecuencia enervar una actuación elusiva del

⁶² RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Op. Cit. p. 106

⁶³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Op. Cit. p. 44

⁶⁴ Negar esto sería contradictorio con el dato de que el Tribunal Supremo ha permitido, en ocasiones, incluso que la Administración aplicase el artículo 6 inciso 4 del Código Civil para detectar la existencia de fraude de ley: es el caso de las sentencias de 6 de mayo de 1988 (Aranzadi 3771) y 22 de marzo de 1996 (Aranzadi 2684).

⁶⁵ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 57.

⁶⁶ DE CASTRO, Federico. Op. Cit. p. 475. Ver nota al pie 30.

⁶⁷ Dice al respecto ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, Arturo, que "la potestad tributaria de calificación se circunscribe a la simulación que incide sobre el nacimiento del crédito tributario, a los solos efectos de éste, sin considerar –al menos de manera inmediata– sus consecuencias en la relación *inter partes*. Op. Cit. p. 72.

⁶⁸ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Op. Cit. 106 y CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 46.

⁶⁹ CASADO OLLERO, Gabriel. Op. Cit. p. 54.

particular, de modo que este efecto antielusorio será una consecuencia más de la labor comprobadora de la Administración. En este sentido, la actividad calificadora no es en sí misma un instrumento de evitación de la elusión, aunque el uso normal de las potestades aplicativas del tributo pueda llevar a este efecto. Sólo podemos hablar, por tanto, de verdadera actuación administrativa frente a la elusión cuando el ordenamiento habilite una potestad específica, al estilo de la contenida en el artículo 24 de la LGT de

1963 o en el vigente artículo 15 de la LGT de 2003, que responda a la tipología de una cláusula general y que constituya, en palabras de Palao Taboada, “ un remedio extraordinario del fraude a la ley” . En cualquier caso, y como este mismo autor insiste, “ determinar hasta dónde se puede llegar por vía de calificación y el límite a partir del cual, para recalificar un negocio es necesario utilizar uno de estos “ remedios extraordinarios” , es sumamente impreciso” ⁷⁰.

⁷⁰ PALAO TABOADA, Carlos. Op. Cit. p. 6.