

Florián García Berro

Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación

Universidad de Sevilla

Abstract: El mucho esfuerzo que la doctrina ha dedicado al análisis de las conductas elusivas del tributo se sigue revelando insuficiente para disipar todos los aspectos problemáticos que el tema plantea. Partiendo de esta evidencia, el presente estudio intenta, en primer lugar, trazar un diagnóstico acertado del estado actual de cosas, empezando por identificar los principales valores constitucionales que condicionan cualquier reacción contra la elusión tributaria. A continuación, se analiza el significado de las distintas fases del proceso de interpretación de la norma tributaria y de calificación de los hechos regulados en ella, lo que permite, por último, abordar una valoración crítica de la jurisprudencia más reciente del TS y del TC, con objeto de poner de relieve sus defectos, particularmente en el manejo de las categorías de simulación y fraude a la ley. Especialmente preocupante se considera la práctica, cada vez más consolidada, de subsumir dentro del tipo penal de defraudación conductas que no implican ocultación. El estudio se completa con un apartado de conclusiones, donde se sugiere la conveniencia de eliminar los dos requisitos que condicionan en la actualidad la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria: el necesario dictamen favorable de una comisión consultiva y la prohibición de sancionar. Se trataría con ello de propiciar que la Administración y los tribunales contemplasen con menos recelos la apreciación del conflicto, evitando así su excesiva propensión actual a calificar como simulada cualquier actuación dirigida a tributar menos, aunque no suponga, como debiera para merecer esa calificación, una ocultación de los hechos.

Palabras clave: Elusión tributaria; interpretación de la norma tributaria; calificación; simulación; conflicto en la aplicación de la norma; fraude a la ley tributaria; analogía.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
 - II. PRINCIPALES VALORES CONSTITUCIONALES QUE CONDICIONAN LA REACCIÓN ANTE LAS CONDUCTAS ELUSIVAS—II.1. *La interpretación de las normas tributarias bajo el prisma de la capacidad económica*—II.2. *Seguridad jurídica y aplicación de los tributos*—II.3. *Otros valores relevantes: la libertad de ordenación de los propios negocios*—II.4. *Recapitulación: el margen del legislador en la configuración de los mecanismos contra la elusión*
 - III. EL MARCO LEGAL DE LA INTERPRETACIÓN Y DE LA CALIFICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA—III.1. *La interpretación en la LGT*—III.2. *La calificación de los hechos con relevancia tributaria*—III.2.1. Necesidad de que la calificación se efectúe de acuerdo con la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios—III.2.2. Irrelevancia del nomen iuris—III.2.3. Defectos de validez y simulación del acto o negocio—III.2.4. El último acto del proceso de calificación: el test de coherencia entre la forma y los resultados. Fraude a la Ley y conflicto en la aplicación de la norma
 - IV. EXPOSICIÓN Y CRÍTICA DE LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA EN MATERIA DE SIMULACIÓN—IV.1. *La renuencia de la Administración a reconocer la existencia de fraude a la Ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria*—IV.2. *El respaldo de la jurisprudencia a la tesis administrativa: la declaración de simulación basada en el propósito de las partes*—IV.3. *Crítica del planteamiento jurisprudencial*—IV.3.1. Simulación frente a celebración de negocios artificiosos o impropios: el juicio sobre la simulación como antecedente lógico del test de idoneidad —o de propiedad— del negocio celebrado—IV.3.2. El defectuoso manejo de la prueba indirecta a efectos de apreciar la simulación—IV.4. *La intervención del Tribunal Constitucional en la delimitación conceptual de la simulación y del fraude a la ley*
 - V. RECAPITULACIÓN Y SUGERENCIAS
-

I. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto aportar consideraciones nuevas sobre el problema de las conductas elusivas de las normas tributarias y sobre las fórmulas que el ordenamiento contiene para reaccionar frente a ellas. La tarea no es fácil, en especial por dos causas. La primera reside en la abundancia de estudios ya existentes que han tratado de clarificar el panorama en esta materia, lo que torna ciertamente difícil introducir ideas originales en el escenario. Lo intentaré desde aquí aunque sea sólo en forma de matices a las mejores propuestas que a mi juicio han sido formuladas hasta ahora por la doctrina. Se añade, además, una segunda causa, que a nadie escapa tampoco, y es la dificultad que el objeto de estudio en sí plantea desde una perspectiva técnico-jurídica. Esta circunstancia explica en buena parte que, pese a la profusión de esfuerzos doctrinales por contribuir a la solución de los muchos aspectos conflictivos que el asunto suscita, en la actualidad nos encontremos más o menos como al principio, o como mucho no muy lejos del punto de partida¹. Lo cierto es que las posibilidades de avance en este terreno se vienen viendo lastradas, todo hay que decirlo, por la actitud que la más alta jurisprudencia española exhibe de ordinario ante el problema, eludiendo su decisiva responsabilidad en la elaboración de las principales categorías jurídicas que podrían servir de cauce para la solución de los conflictos, y preocupada demasiadas veces por salir del paso con discursos evasivos dirigidos a no comprometer el criterio propio para ocasiones futuras, o a evitar juzgar el criterio erróneo presente o pasado de otras instancias judiciales, como se aprecia con claridad en algún pronunciamiento reciente del Tribunal Constitucional².

Sea como fuere, lo cierto es que las dificultades mencionadas y la ausencia, todavía a estas alturas, de soluciones jurisprudenciales claras y convincentes

¹ Utilizando palabras de DE CASTRO, F.: «El negocio jurídico», *Tratado práctico y crítico de Derecho Civil*, tomo X, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971, pg. 164, a propósito de la permanente discusión doctrinal sobre la causa del contrato —materia con la que el presente estudio guarda una evidente relación—, y que entiendo perfectamente válidas también aquí, diríase que el debate continuado, intenso y desde perspectivas muy distantes, sobre los mecanismos de reacción contra las conductas elusivas del gravamen «ha traído consigo más oscuridad que luz», hasta el punto de llegar a verse rodeado el tema de cierta «fama de incomprensible y hasta de misterioso». Pone de relieve también esta idea GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El fraude a la Ley tributaria en la jurisprudencia*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, núm. 21, Aranzadi, Pamplona, 2001, pg. 18, cuando afirma que «son tantos los nombres, tan variadas las definiciones y tan conspicuos los autores que las defienden, que el investigador que se sumerge en este ámbito de estudio es difícil que en algún momento de su investigación no pase por la tentación de desistir del intento».

² Me remito, para explicar mi afirmación, al apartado IV.4 de este trabajo.

constituyen también el mejor estímulo para emprender nuevos esfuerzos, como el que aquí arranca, orientados a añadir alguna zona de luz sobre el aún demasiado oscuro panorama del tratamiento de las conductas elusivas del tributo en nuestro derecho. Por lo demás, y como natural consecuencia de la situación anterior, resulta un hecho innegable que, pese a haber transcurrido más de un lustro desde la publicación de la vigente LGT, continúan siendo muchas las dudas en relación con los efectos y con las posibles novedades que arroja el juego combinado de los nuevos preceptos legales que rigen la labor interpretativa y aplicativa de las normas tributarias. A ellos sin embargo resulta ineludible acudir de modo primario para buscar las respuestas a cualquier interrogante sobre la materia que me propongo tratar. Sin perjuicio, claro está, de constatar la necesidad de cambios en su contenido con objeto de mejorar en el futuro la regulación.

Intentar, con alguna esperanza de éxito, la tarea impuesta, exige por lo demás una primera labor de poda, con objeto de despejar el horizonte de prejuicios y de supuestos axiomas de dudoso fundamento, que sólo contribuyen a enturbiar la vista del escenario sobre el que debe proyectarse el esfuerzo analítico. A tal efecto se abordan a continuación unas breves reflexiones sobre el punto de partida inevitable para trazar los perfiles esenciales de cualquier institución jurídica integrante de nuestro ordenamiento: la Constitución de 1978. El resultado de la interacción de los principios constitucionales que se proyectan sobre el momento aplicativo del tributo representa el único anclaje válido para indagar las posibilidades, las exigencias y los límites de todo mecanismo legal orientado a combatir la elusión de las normas tributarias.

II. PRINCIPALES VALORES CONSTITUCIONALES QUE CONDICIONAN LA REACCIÓN ANTE LAS CONDUCTAS ELUSIVAS

Una somera exploración del texto constitucional pone de relieve la presencia de al menos dos postulados fundamentales que condicionan de manera inmediata el acto aplicativo del tributo, es decir, el acto en sí de realización del mandato de la norma tributaria. De una parte, el principio de capacidad económica proclamado por el art. 31.1 CE, en cuanto fundamento de la imposición, constituye un referente de primer orden para el intérprete al objeto de desentrañar los designios de la norma objeto de aplicación. De otra, el de seguridad jurídica, recogido en el art. 9.3 CE, actúa como garantía de que el acto aplicativo se corresponda con los efectos que resultaban de antemano previsibles, de manera razonable y objetiva, a la vista del contenido de la norma.

II.1. La interpretación de las normas tributarias bajo el prisma de la capacidad económica

Abundando en la importancia del primero de los bienes constitucionales

mencionados, la exigencia de que la contribución se produzca de acuerdo con la capacidad económica de cada cual, en términos de generalidad, igualdad y progresividad, tiene asignado, resulta obvio decirlo, un protagonismo decisivo en el proceso de configuración del gravamen por el legislador. Ahora bien, la proyección de los citados valores, lejos de limitarse al proceso de producción de la norma tributaria, alcanza también a la actuación de los poderes públicos que la aplican, quienes quedan obligados en su virtud a poner el máximo empeño en impedir una distribución injusta de la carga fiscal³. No podrá tildarse de irrazonable afirmar, a la vista de ello, la necesidad de que la interpretación de las normas delimitadoras de las obligaciones tributarias se lleve a cabo en todo caso con la mira puesta en alcanzar un resultado coherente con las exigencias de justicia material de la contribución y, en particular, con el principio de capacidad económica⁴. Siempre por supuesto, eso sí, sin violentar los límites que impone el propio contenido de cada mandato normativo, porque de lo contrario el intérprete estaría suplantando al legislador en la función, que a éste corresponde en exclusiva, de establecer la configuración del tributo.

No hace falta explicar que las afirmaciones anteriores son compatibles, como el Tribunal Constitucional pronto se encargó de aclarar, con la función extrafiscal de la imposición. Es absolutamente legítimo, por tanto, que en ocasiones el contenido de la obligación tributaria se vea condicionado por la finalidad de favorecer la consecución de otros postulados constitucionales, antes que por la magnitud o intensidad de la capacidad

³ La realización del principio de capacidad económica exige en cada caso del poder público la reacción más eficaz posible, dentro del respeto al resto de los principios constitucionales, frente a situaciones que impliquen un déficit injustificado de contribución por parte de individuos concretos. De acuerdo con la STC 50/1995, de 23 de febrero, «La elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 CE) y lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar» (F. 6º). Posteriormente, la STC 46/2000, de 17 de febrero, ha afirmado la necesidad de que, para «evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos», el legislador habilite «los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos» (F. 6º).

⁴ No en vano, tal y como reitera la STC 221/1992, de 11 de diciembre, «La recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria (STC 76/1990, fundamento jurídico 3)» (F. 4º). Por otra parte, no es necesario recordar que «la interpretación de las normas, aunque no adolezcan de oscuridad, ha de realizarse conforme a los preceptos constitucionales, lo que no sólo es posible sino que resulta obligado (...)». Se erige así la Constitución «en el “contexto” al que han de referirse todas las normas a efectos de su interpretación y aplicación por los órganos judiciales» (STC 253/1988, de 20 de diciembre, F. 4º).

económica implícita en la realidad objeto de gravamen⁵. De alguna manera, sin embargo, esta circunstancia no hace sino corroborar el papel que la consideración de la realidad económica cumple como referente para coadyuvar a descifrar el significado de la norma tributaria, cuando el análisis de su contenido no delate en ella la presencia de una finalidad distinta de la estrictamente fiscal⁶.

Desde luego, estar de acuerdo con lo anterior no equivale ni mucho menos a considerar que, en materia tributaria, la significación económica de los hechos deba erigirse en factor guía único para establecer los efectos de las normas, hasta el punto de desvirtuar la propia esencia jurídica del proceso interpretativo. Eso sería tanto como aceptar que el ordenamiento tributario tiene una naturaleza peculiar, dando la razón a doctrinas que, por más que hayan tenido predicamento en otros países y en otras épocas, considero insostenibles en nuestro vigente sistema jurídico. Me refiero, claro está, a las distintas variantes del llamado método interpretativo económico o funcional⁷. No creo preciso dedicar mu-

⁵ Son de sobra conocidas las afirmaciones al respecto, ya lejanas, pero no discutidas, de la STC 37/1987, de 26 de marzo: «es constitucionalmente admisible que el Estado, y las Comunidades Autónomas en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (F. 13º).

⁶ Suscribo aquí en suma la tesis expuesta en nuestro país hace un cuarto de siglo por COMBARROS VILLANUEVA. V. E.: «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (Algunas reflexiones a propósito del concepto de "propiedad económica" en el Impuesto sobre el Patrimonio)», *Civitas REDF*, núm. 44 (1984), en el sentido de aceptar lo que en el citado estudio se denomina como «interpretación económica» —que no debe confundirse con la concepción clásica del método interpretativo económico o funcional, que considero rechazable, igual que la mayoría de nuestra doctrina, tal y como expongo seguidamente en el texto—. De acuerdo con la autora referida, resulta plenamente admisible que la interpretación de la norma tributaria se guíe por un criterio teleológico, basado en la consideración de la capacidad económica que el legislador pretende someter a gravamen: «Podría decirse, en suma, y a modo de conclusión, que la interpretación o consideración económica, como una manifestación de la interpretación teleológica en el ámbito de las leyes tributarias, es perfectamente asumible desde la perspectiva del artículo 23 LGT, teniendo presente, no obstante, que, como interpretación teleológica, busca la finalidad de la ley, de modo que, concurriendo diversos objetivos perseguidos por el legislador, todos ellos deberán tomarse en consideración, si bien, en la ponderación de la importancia que cada uno de ellos goce en la Ley deberá tenerse en cuenta que, siempre y cuando se trate de tributos dirigidos a la cobertura del gasto público, es decir, con fines recaudatorios, el tributo se dirigirá hacia una determinada manifestación de la capacidad económica del contribuyente que, como justificación propia del mismo, habrá de considerarse la finalidad, el objetivo o el motor del propio impuesto, por encima del resto de los motivos que en su caso hayan inducido al legislador a su establecimiento y que normalmente tenderá a hacer viable o factible aquella finalidad principal» (pg. 516).

⁷ Como no hace falta recordar, son principales exponentes de las distintas variantes del citado método, en Alemania la Ordenanza Tributaria de 1919, obra de ENNO

cho espacio a estas alturas a explicar el significado de estas tesis y a su refutación. Resulta bien conocido que, de acuerdo con sus postulados, las normas tributarias tendrían un objeto peculiar capaz de justificar el empleo de un método específico en su interpretación. En su virtud, el tributo habría de exigirse atendiendo de modo prioritario a la naturaleza económica de los hechos gravados, aplicando de la misma manera las consecuencias previstas en la norma tributaria a toda realidad cuyos resultados económicos sean los propios del presupuesto del gravamen, incluso cuando dicha realidad se encuentre alojada en un molde jurídico excluido de la delimitación normativa de aquel presupuesto.

La objeción más rotunda que desde nuestro ordenamiento vigente merecería cualquier tentativa de revitalizar este tipo de planteamiento es a mi juicio la imposibilidad de encontrar un anclaje constitucional a la supuesta esencia peculiar de las normas tributarias y a su consiguiente interpretación de acuerdo con un método específico. Las normas tributarias son normas jurídicas y su interpretación no admite criterios distintos de los aplicables con carácter general en todos los demás sectores del ordenamiento. Nada hay que objetar, como antes se ha dicho, a que, cuando sea procedente, el resultado interpretativo pueda basarse en un criterio teleológico, debiendo tenerse en cuenta a tal efecto que la finalidad última del tributo es de ordinario servir a la consecución del principio de capacidad económica —lo que podrá determinar que se atribuya, según los casos, un significado más amplio o más estricto al presupuesto de la norma tributaria—⁸. No es admisible sin embargo que con esta excusa se eludan los límites insoslayables de la labor interpretativa⁹. La

BECKER; y en la Italia de mediados del pasado siglo, los escritos de GRIZIOTTI, B., principal representante de la llamada Escuela de Pavia.

⁸ Ahora bien, sin perder nunca de vista que, como se encarga de subrayar COMBARROS VILLANUEVA, V. E. (*ob. cit.*, pg. 494), refiriéndose a estos casos, «la interpretación con arreglo a criterios económicos es también una interpretación jurídica».

⁹ Éste es el riesgo que creo detectar en construcciones como la de RUIZ ALMENDRAL, V.: *El fraude a la Ley tributaria a examen*, Aranzadi, Pamplona, 2006, pg. 52: «resulta claro que la interpretación de las normas tributarias, correctamente entendida, no puede oponerse al empleo del modo de observación económica en cuanto elemento que resulta muchas veces decisivo para determinar la finalidad de la norma, de manera que constituirá un instrumento perfectamente válido para limitar las posibilidades de elusión fiscal si se reconduce a su lugar natural, entendiéndolo así como un subtipo de la interpretación teleológica, pues es cierto que “la elusión surge, muy a menudo, de deficiencias técnicas de la ley, y sólo una cuidadosa labor de interpretación jurídica puede superar las mismas”». Digo que *creo detectar* que con estos argumentos se genera cierto riesgo de transgresión de los límites de la labor interpretativa, aunque todo dependería de lo que se estuviese designando como *elusión*. Vaya por delante que, si se conviene que el término denota en todo caso un manejo torcido de las formas jurídicas —es decir, si identificamos *elusión* con fraude de Ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como entiendo correcto—, el resultado interpretativo en los supuestos de *elusión* podría ser a mi juicio el que mejor correspondiese a las formas jurídicas que hubieran debido emplearse para lograr el resultado económico (y también jurídico) perseguido por las partes (sin olvidar el *pequeño detalle* de que la Ley española vigente exige un trámite específico, en forma de informe favorable, para

interpretación es un proceso jurídico tendente a esclarecer el significado del mandato normativo. No es lícito corregir la configuración de dicho mandato cada vez que se considere que su sentido original no satisface de forma adecuada el mencionado principio constitucional –u otros, según los casos–¹⁰. La finalidad del legislador, que sirve de guía a la inter-

hacerlo así, excluyendo además la imposición de sanciones en tal caso, si bien considero que estas cuestiones son en buena parte de mera legalidad). Pero las palabras transcritas parecen delatar la intención de ir más lejos, pues se identifica lo que FALCÓN llama «cuidadosa labor de interpretación jurídica» con lo que la propia autora denomina «observación económica», cuyo ejercicio se postula por tanto para superar las deficiencias técnicas de la ley. A mi juicio sin embargo, se trata de cosas muy distintas. Cuando FALCÓN habla de atajar la elusión mediante la interpretación jurídica, se refiere a la necesidad de agotar las posibilidades que ofrece una interpretación no literal, pero en todo caso basada en consideraciones estrictamente jurídicas, evitando siempre atender al sustrato económico (así al menos resulta de la resolución del TEAR de Cataluña, que este autor pone como ejemplo de ello). Hasta el punto de rematar su comentario afirmando que «la citada resolución constituye (...) un buen ejemplo de cómo pueden atajarse las construcciones formales creadas para eludir el impuesto, desde los criterios generalmente admitidos en Derecho –atendiendo especialmente al espíritu y finalidad de la norma–, *sin necesidad de ninguna concesión, ni siquiera terminológica, a la doctrina de la consideración económica*» (la cursiva es mía). FALCÓN Y TELLA, R.: «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pg. 31. De hecho, en mi opinión, cuando las consideraciones de estricto orden jurídico no son suficientes para impedir que alguien, haciendo un recto uso de las formas jurídicas, aproveche las deficiencias técnicas de la ley, la labor interpretativa carece de recursos para reconducir los hechos al presupuesto del gravamen. Es lo que sucedía, por poner un ejemplo, en el caso enjuiciado por la STS de 30-3-1999 (RJ 1999, 2959), donde un monumental defecto de técnica legislativa en el ámbito del Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (se establecía una exención donde nunca debió haber otra cosa que no sujeción), permitió a los interesados eludir el gravamen de la plusvalía acumulada en un terreno desde su adquisición, sin más exigencia que disolver la sociedad de gananciales antes de proceder a su venta. El Tribunal Supremo desde luego se declaró incapaz de subsanar el entuerto por vía interpretativa. Y es que en casos como éste, la única salida –aparte de la posible declaración de inconstitucionalidad del precepto, siempre por los cauces procesales oportunos– era modificar la norma, como se hizo poco después mediante la Ley 51/2002, de 27 de diciembre.

¹⁰ Siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, F.: *Hacienda y Derecho*, Vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pgs. 599-600, si el presupuesto normativo del tributo no es coherente con los criterios de justicia distributiva adoptados por el texto constitucional, nos encontraríamos ante «un hecho imponible sin fundamento constitucional, y, por tal razón, impugnabile. Lo que no se podrá, en ningún caso, sin renuncia a elementales garantías, es aplicar el tributo prescindiendo de la existencia del negocio jurídico asumido por la Ley tributaria como hecho imponible y sustituir dicho negocio por la relación económica que se estime que debe generar la obligación tributaria». Precisamente de la consideración del texto de SAINZ DE BUJANDA extrae como conclusión COMBARROS VILLANUEVA, V. E. (*ob. cit.*, pg. 502) que, «ciertamente, a pesar de la vinculación del legislador al principio constitucional de igualdad en la imposición y, dentro de él, al de capacidad contributiva, puede suceder que no se sujete a tal exigencia. En dicho supuesto, no es tarea de la interpretación adaptar los presupuestos de hecho de los impuestos a aquella exigencia, sino del Tribunal Constitucional que será el organismo que deba pronunciarse sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la correspondiente ley».

pretación teleológica, se encuentra expresada precisamente dentro de los límites del presupuesto de la norma¹¹. No cabe, con la excusa de desentrañar dicha finalidad, prescindir de la naturaleza jurídico-material del molde que aloja la realidad económica subyacente¹². Ello supondría vulneración del principio de legalidad, cuando no también un ejercicio, siempre prohibido, de arbitrariedad¹³.

II.2. Seguridad jurídica y aplicación de los tributos

El segundo de los valores constitucionales que con más evidencia se ve comprometido en el acto de aplicación del tributo es el de la seguridad jurídica. En su virtud, como antes se dijo, la norma tributaria debe aplicarse de forma que sus efectos se correspondan con aquellos que el destinatario de la misma podía razonablemente prever de antemano. En la consecución de esta finalidad juega un papel esencial el respeto de las reglas técnicas que rigen la labor jurídica de interpretación y calificación. Sólo desde el rigor técnico en el cumplimiento de estas reglas podrá quedar garantizado que las respuestas de los poderes públicos, en aplicación del ordenamiento, posean el nivel mínimo de previsibilidad y certeza que reclama el principio de seguridad jurídica¹⁴. Esta evidencia cierra por lo demás, si se la vincula con los argumentos formulados en párrafos anteriores, el círculo de las objeciones que suscita cualquier tentativa de situar en la naturaleza económica de los hechos el fundamento último

¹¹ Como advierte RUIZ TOLEDANO, J. I.: *El fraude de Ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Valencia, 1998, pg. 45, aunque el resultado del acto interpretativo puede ser una interpretación amplia (extensiva) o estricta (restrictiva), y cualquiera de los dos resultados supone una interpretación *correctiva*, «conviene que esta terminología no induzca a error, ya que la interpretación siempre debe ajustarse a lo dispuesto en la norma».

¹² «Semejante proceder equivaldría a dejar de considerar el tributo como instituto jurídico, toda vez que, por razones que han sido antes ampliamente expuestas, el "hecho imponible" pertenece a la "realidad jurídica", en tanto que, como es obvio, la "relación económica" se inserta en la "realidad económica"». SAINZ DE BUJANDA, F.: *ob. cit.*, pg. 600.

¹³ En efecto, como afirma la STS de 14-3-1998 (RJ 1998, 1947), la interpretación del texto legal «tiene límites inexorables, pues no cabe reconocer al operador jurídico la libertad para alterar la norma llegando a consecuencias incompatibles con la propia voluntad del legislador, pues se resentiría la seguridad jurídica (artículo 9.3 de la Constitución) y se lesionaría incluso el principio de legalidad» (F. 3^o). Más claro aún resulta de la STC 194/2000, de 19 de julio, donde el propio Tribunal Constitucional elude corregir por vía interpretativa las «consecuencias absurdas de un precepto» (la disposición adicional 4^a de la Ley de Tasas), «distorsionando» su letra, porque ello supondría «una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde (SSTC 45/1989, de 20 de febrero, F. 11; y 96/1996, de 30 de mayo, F. 22)» (F. 4^o).

¹⁴ Se trata de garantizar, en suma, la tercera de las dimensiones que al principio de seguridad jurídica atribuye la jurisprudencia constitucional, de acuerdo con RODRÍGUEZ BEREJO, A.: *Garantías constitucionales del contribuyente*, obra colectiva, 2^a edición, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pg. 149, «—como conocimiento y certeza del Derecho positivo, —como confianza de los ciudadanos en las instituciones públicas y en el orden jurídico en general, en cuanto garantes de la paz social—, y como *previsibilidad de los efectos que se derivan de la aplicación de las normas* y de las propias acciones o de las conductas de terceros» (la cursiva es mía).

del resultado interpretativo de la norma, desconociendo la propia realidad jurídica que les presta forma.

Precisamente cuando se considera el alcance de la seguridad jurídica en materia tributaria resulta frecuente afirmar una especial significación de este principio en relación con el acto aplicativo del tributo. El argumento de partida a tal efecto es la proverbial complejidad del ordenamiento tributario, la abundancia y variabilidad de sus normas, y la intensidad con la que por tal motivo se manifiesta en este ámbito la incertidumbre de sus destinatarios acerca del derecho aplicable¹⁵. Tales circunstancias bastarían para justificar una particular relevancia de la seguridad jurídica en materia tributaria como garantía contra la aplicación arbitraria de la norma por el poder público¹⁶. A mi juicio,

¹⁵ Ya se sabe que, por diversos motivos, el ordenamiento tributario se encuentra lejos de satisfacer con plenitud las exigencias de la seguridad jurídica en su primera y elemental dimensión: la consecución de la mayor claridad y sencillez posible en los mandatos de las normas, es decir, lo que hace décadas NEUMARK, F.: *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1994, pg. 366, designó como principio de transparencia fiscal: «El principio de transparencia fiscal exige que las leyes fiscales en sentido amplio, es decir, con inclusión de los reglamentos ejecutivos (*regulations*), directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos». También resulta conocida de todos la insistencia de la STC 150/1990, de 4 de octubre, en esta dimensión elemental del principio de seguridad jurídica: «Hay que comenzar por recordar que los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. (...) Resulta inexcusable en este contexto el esfuerzo del legislador, tanto estatal como autonómico, por alumbrar una normativa tributaria abarcable y comprensible para la mayoría de los ciudadanos a los que va dirigida; puesto que una legislación confusa, oscura e incompleta, dificulta su aplicación y además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia» (F. 8º). La consecución del ideal expresado encuentra, sin embargo, serias dificultades. En buena parte ello es debido a la falta de escrúpulo del legislador al abordar su función de emanación de normas, pero también obedece a la propia complejidad de las relaciones económicas y de los negocios jurídicos que les dan forma, lo que dificulta la formulación de recetas de tributación que combinen de forma adecuada abstracción y sencillez. En suma, hace ya tiempo que se aprecia cómo «la misma vida económica se ha ido haciendo cada vez más compleja y esto, por razones muy fáciles de comprender, se refleja en las normas del Derecho Fiscal» (*ibidem*, pg. 365).

¹⁶ De acuerdo con CORTÉS DOMÍNGUEZ, M.: *Ordenamiento tributario español*, volumen I, 4ª ed., Civitas, Madrid, 1985, pg. 88, el contenido del principio supondría, de un lado, la exigencia de que el ordenamiento jurídico proporcione *seguridad*, entendiendo por tal *saber a qué atenerse*, y de otro, excluye la arbitrariedad, tanto en el momento de creación de la norma como en el de su aplicación. Por su parte, SÁNCHEZ PINO, A. J.: «Exigencias de la seguridad jurídica en materia tributaria», *Civitas REDEF*, núms. 109-110, 2001, pg. 163, recuerda al respecto que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, la seguridad jurídica debe traducirse en «la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho (SSTC 200/1989, 136/1991, 165/1999)».

en efecto, si bien no es posible afirmar que la seguridad jurídica tenga una eficacia limitativa de las potestades tributarias superior a la que despliega en relación con otras ramas de la actuación de los poderes públicos, sí puede decirse que su protección se revela particularmente necesaria frente al derecho tributario, debido al intenso grado de incertidumbre que el ciudadano puede llegar a experimentar como consecuencia de la complejidad de la materia objeto de regulación, y de la frecuencia con que el proceso legislativo da como resultado normas oscuras o imprecisas¹⁷.

Rectamente entendida, la idea anterior, sin embargo, no debe llevarse más allá de lo que permite la propia formulación constitucional del bien jurídico objeto de consideración. En tal sentido, opino que resulta exagerado llegar a deducir del principio de seguridad jurídica una supuesta exigencia de tipicidad tributaria de semejante nivel al de la establecida por la Carta Magna, de forma explícita, en materia penal¹⁸. Tal pretensión carece a mi juicio de fundamento, y sólo podría derivarse de concebir la norma tributaria como norma excepcional o bien restrictiva de derechos individuales¹⁹, idea esta que como se sabe ha sido rechazada por el Tribunal Constitucional desde sus primeros pronunciamientos al respecto²⁰. El hecho de que los

¹⁷ En el sentido indicado en el texto interpreto desde luego las siguientes palabras de RODRÍGUEZ BEREJO, A.: «Este principio, aunque no tiene en el Derecho tributario una vigencia especialmente reforzada de la que goza en otros sectores del ordenamiento, como el Derecho penal, presenta una particular relevancia en materia tributaria por el enorme volumen y la extremada variabilidad de la legislación fiscal, sometida a un continuo proceso de adaptación y cambio, así como por su carácter a menudo asistemático y carente de buena técnica jurídica, que dificulta no sólo su conocimiento y comprensión sino también, lo que es más importante cuando se trata de la aplicación de los tributos, su previsibilidad de modo que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico al coste previsible de los impuestos, de manera que pueda calcular de antemano la carga tributaria y pagar la menor cantidad de impuestos que las Leyes permitan» (*ob. cit.*, pg. 149).

¹⁸ Afirma, de forma concluyente, la vigencia del principio de tipicidad en materia tributaria FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001 (BIB 2001, 2434), pgs. 7-8. Así parece defenderlo también GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2004, pgs. 81-82, para quien la consideración de la norma tributaria como «norma de injerencia», explicaría «el trascendental papel que en el ordenamiento fiscal juega el principio de tipicidad». De acuerdo con esta idea, la tipicidad «constituye además un imperativo del Estado de Derecho al amparo de los requisitos de previsibilidad y determinabilidad de la norma y del principio de seguridad jurídica».

¹⁹ Es la idea que subyace en el análisis de GARCÍA NOVOA, C., *ob. cit.* pg. 80, cuando cataloga la norma tributaria como *norma de injerencia*: «aun cuando se rechace el pretendido carácter “odioso” de la norma tributaria que derivaba de su calificación como norma excepcional, lo que resulta, sin embargo, evidente es que las leyes fiscales participan, junto con las normas sancionadoras, de lo que la doctrina alemana ha llamado “actos soberanos de limitación de la libertad” –*freiheitsbeschränkende Hoheitsakte*–. Esto es, ambas categorías normativas integran las denominadas “normas de injerencia”».

²⁰ Sin embargo, como queda dicho, entiendo que este planteamiento conduce a resultados incompatibles con la rotunda y bien fundada negativa de nuestro Tribunal Constitucional a identificar las normas tributarias con normas restrictivas de derechos individuales: «No cabe considerar, pues, con carácter general, subsumidas las normas fiscales en

mandatos de las normas tributarias, por las características del objeto que éstas regulan, resulten de ordinario más difíciles de descifrar que los de otros sectores del ordenamiento, podrá hacer necesario, en interés de la seguridad jurídica, que el legislador ponga una diligencia especial, con objeto de lograr la máxima claridad y sencillez en su formulación. Hará deseable asimismo el mantenimiento de mecanismos efectivos para deshacer situaciones de ambigüedad cuando el contenido de la norma suscite dudas interpretativas al ciudadano. Exigirá que se ponderen con la suficiente flexibilidad las consecuencias del incumplimiento de las normas, evitando en particular el reproche punitivo frente a quien haya obrado con transparencia ante un mandato ambiguo. Pero todo ello no determina una exigencia de tipicidad de perfiles similares a los de la prevista por la Carta Magna, en este caso sí de forma explícita, para las normas penales.

Vaya por delante que el rechazo de la tipicidad no impide desde luego reconocer que el poder público sólo puede exigir al ciudadano aquellas obligaciones tributarias que aparezcan previstas en el ordenamiento. Esto es tan razonable como obvio. De hecho; el principio de reserva de Ley en materia tributaria hace necesario que el hecho imponible y los demás elementos esenciales del tributo estén regulados en normas de rango legal. Una necesidad que, por lo demás, es relativa, según nadie ignora y la jurisprudencia constitucional se ha encargado de proclamar con insistencia²¹. Por tanto, al negar que la seguridad jurídica implique exigencias de tipicidad especiales en esta materia, lo que se rechaza es sólo que el acto aplicativo de la norma tributaria deba verse afectado por limitaciones adicionales, más allá de las que impone la observancia de un proceso interpretativo riguroso y de una actuación coherente con las reglas técnicas de aplicación del derecho. Dicho de otro modo, no se puede excluir o limitar en materia tributaria el empleo de un criterio finalista ni, desde luego, descartar que el resultado del acto interpretativo sea una delimitación extensiva del presupuesto del gravamen. Y tampoco que, llegada la ocasión y concurriendo los requisitos necesarios, las consecuencias previstas en la norma se apliquen por analogía, en caso de laguna, a realidades no subsumibles dentro de los límites de su presupuesto abstracto. En otras palabras, no creo que la prohibición de analogía prevista en la LGT se derive de manera inexorable del texto constitucional²².

aquéllas a las que se refiere expresamente el citado art. 9.3 CE, por cuanto tales normas no tienen por objeto una restricción de derechos individuales, sino que responden y tienen un fundamento propio en la medida en que son directa y obligada consecuencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con la capacidad económica impuesto a todos los ciudadanos por el art. 31.1 de la Norma fundamental» (STC 182/1997, de 28 de octubre, F. 11º, donde se reiteran los argumentos de la 126/1987, de 16 de julio, F. 9º).

²¹ Véase al respecto el importante trabajo de CUBERO TRUYO, A.: «La doble *relatividad* de la reserva de Ley en materia tributaria. Doctrina constitucional», *Civitas REDF*, núm. 109-110, 2001, pgs. 217 y sigs.

²² No comparto, por tanto, la conclusión de GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pgs. 83-84, para quien «la tipicidad, como signo de identidad del ordenamiento tributario (...) conlleva

II.3. Otros valores relevantes: la libertad de ordenación de los propios negocios

Sentadas las premisas anteriores, no se ha de cerrar este apartado sin formular antes una última consideración, en este caso sobre la eficacia que los artículos 10 y 38 CE pueden desplegar, como posible límite a la reacción del poder público frente a las conductas elusivas del tributo. Con fundamento en dichos preceptos, que garantizan respectivamente el libre desarrollo de la personalidad y la libertad de empresa, se suele invocar la libertad de ordenación de los propios negocios, y el consiguiente derecho de todo ciudadano a la planificación fiscal²³. Su vigencia implicaría la posibilidad de decantarse por el empleo de las formas jurídicas que menor gravamen lleven aparejado²⁴. Ahora bien, este derecho a la planificación, que no hay por qué discutir, debe ser entendido como una libertad de elección entre las distintas alternativas de actuación cuyas consecuencias se encuentren reguladas, de forma expresa o implícita, por el ordenamiento jurídico-tributario²⁵. De acuerdo con esto, su contenido no incluye, en primer lugar, una facultad de obtener ventaja de las lagunas legales. No considero por tanto que la aplicación de la norma tributaria por analogía implique la vulneración de este derecho, dado que el citado mecanismo de integración del ordenamiento presupone siempre de modo necesario la existencia de una laguna

diversas consecuencias, pero sobre todo una muy importante y que nos interesa señalar, y es la que concierne a su incompatibilidad con la analogía».

²³ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: «Planificación fiscal y economía de opción», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 6, 2006 (BIB 2006, 832), pg. 1, señala que «la pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario».

²⁴ GARCÍA NOVOA, C.: *ob. cit.*, pg. 103, tras proclamar la obviedad de este derecho a la planificación fiscal, y aludir a las distintas formas con que se designa en derecho comparado, concluye que «Esta diferente terminología que se utiliza en los distintos ordenamientos tributarios está haciendo referencia a una misma realidad: la facultad de los particulares de adoptar las fórmulas negociales más convenientes, especialmente respecto a tributos que gravan actos o contratos, o cualquier consecuencia jurídica con trascendencia económica derivada de los mismos, con la finalidad de minimizar la carga fiscal o de obtener cualquier tipo de ventaja tributaria sin incurrir en vulneración del ordenamiento».

²⁵ La formulación del derecho en estos términos se corresponde con la del viejo principio *Westminster*, reconocido en la jurisprudencia de los lores británicos desde 1936. En su virtud, «cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible». Ahora bien, como con toda la razón advierte PÉREZ ROYO, F.: «La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005 (BIB 2005, 1119), pg. 3, «Esta frase, repetida en infinidad de ocasiones hasta convertirse en una especie de mantra, es, en sí misma, indiscutible. Se trata sencillamente de reconocer la libertad en la elección de las formas jurídicas. La cuestión que inmediatamente se plantea, como generalmente sucede en todas las formulaciones con estos perfiles de verdades absolutas, es la de si esta libertad no reconoce límite alguno».

legal²⁶. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la planificación queda circunscrito como es obvio a los márgenes que impone el propio ordenamiento jurídico, de modo que con él no se ampara el empleo abusivo o torcido de los cauces negociales, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal. Resulta perfectamente legítimo que cuando así acontezca el ordenamiento permita aplicar las normas prescindiendo del molde jurídico usado por los sujetos y asociando a los actos realizados las consecuencias propias de aquellos otros actos que hubieran debido llevarse a efecto regularmente conforme a derecho.

II,4. Recapitulación: el margen del legislador en la configuración de los mecanismos contra la elusión

En resumen, de acuerdo con las consideraciones precedentes, no cabe deducir a mi juicio de la Carta Magna limitaciones al desempeño de la labor interpretativa de las normas tributarias distintas de las que afectan con carácter general a la interpretación de todas las normas jurídicas. Desde luego, el principio de seguridad jurídica no implica condicionantes adicionales, ni de su acción combinada con el principio de legalidad tributaria cabe derivar una exigencia especial de tipicidad en esta materia. Por otra parte, la consideración de la capacidad económica puede y debe actuar como criterio informador de la interpretación, pero en ningún caso legitima que el carácter jurídico del proceso interpretativo se vea desvirtuado por la consideración económica de los hechos.

Dentro de estos parámetros constitucionales, el legislador mantiene con todo un margen amplio de configuración para establecer y ordenar los mecanismos de reacción frente a las conductas elusivas del gravamen²⁷. En la actualidad, el contenido básico de la regulación general diseñada con este propósito queda recogido en los artículos 12 a 16 LGT. Tal vez no esté de más recordar que la actuación de los poderes públicos –Administración y tribunales– en el desempeño de su labor de aplicar las normas –también las tributarias– se encuentra constitucionalmente sujeta al imperio de la Ley (arts. 103.1 y 117.1 CE) y, en particular por tanto, a lo dispuesto en los citados preceptos de la LGT. Analizar el contenido de estos últimos, y la

²⁶ Otra cosa es que se sostenga la imposibilidad lógica de que existan lagunas en el ordenamiento tributario, conclusión que un sector importante de la doctrina ha defendido (véase al respecto GARCÍA NOVOA, C., *ob. cit.*, pgs. 250 y sigs. y que yo no comparto. En tal caso, no se estaría rechazando la analogía por su incompatibilidad con los principios constitucionales, sino que se estaría negando la posibilidad de que llegue a darse en la realidad uno de los presupuestos fundamentales para su utilización.

²⁷ A esta libertad de configuración del legislador para diseñar normas dirigidas a evitar actuaciones elusivas se refiere la STC 214/1994, de 14 de julio, que la reconoce en el ámbito concreto de la regulación del IRPF. Afirma el Tribunal que, al regular los gastos deducibles en el citado impuesto, puede el legislador «tener presente la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos, y habilitar a este fin los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados» (F. 5º B).

aplicación, a mi modo de ver no siempre acertada, que de ellos hace la jurisprudencia, es el propósito de las páginas que siguen.

III. EL MARCO LEGAL DE LA INTERPRETACIÓN Y DE LA CALIFICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

III.1. La interpretación en la LGT

El art. 12 LGT, en su primer apartado, establece la regla básica en materia de interpretación de las normas tributarias. Su fórmula no parece suponer ninguna novedad de fondo respecto a la que se recogía en el texto de 1963. El precepto nuevo se limita a sustituir el mandato de interpretación conforme a los criterios generalmente admitidos en derecho por una remisión a lo dispuesto en el art. 3.1 del Código Civil. En consecuencia, las normas tributarias, como todas las demás normas jurídicas, deberán interpretarse «según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

La conclusión más útil que cabe extraer del art. 12.1 LGT es que en él no sólo no se reconoce, sino que se excluye y se rechaza cualquier especialidad interpretativa en materia tributaria. El art. 3.1 del Código Civil, por su parte, resume como se acaba de ver, con bastante precisión, las pautas que han de regir la labor interpretativa. De acuerdo con su texto, la literalidad de los términos no es más que un punto de partida, que debe modularse en función de la ubicación sistemática —o, si se quiere, del contexto jurídico— y, de modo fundamental, mediante el empleo de un criterio teleológico, orientado a desentrañar el espíritu y finalidad de la norma, más allá incluso de la propia voluntad del legislador que la alumbró, teniendo en cuenta a tal efecto, entre otras consideraciones, las circunstancias históricas que justificaron su promulgación y la evolución ulterior de tales circunstancias hasta desembocar en el escenario social vigente al tiempo de su aplicación. La fórmula tiene así la virtud de englobar todas las variables que ha de tener presentes el intérprete para desarrollar de manera cabal su función. En particular, la referencia al contexto permite identificar en el propio Código Civil una exigencia expresa de interpretar las normas siempre desde la perspectiva de su ubicación dentro del sistema jurídico global en el que la Constitución ocupa el lugar preeminente. Los valores o principios de rango constitucional se revelan así como elementos informadores de primer orden para la interpretación de las normas y, en particular, de las normas tributarias²⁸.

²⁸ Conforme se recordaba al principio, el Tribunal Constitucional así lo declara con toda rotundidad, afirmando «que la interpretación de las normas, aunque no adolezcan de oscuridad, ha de realizarse conforme a los preceptos constitucionales, lo que no sólo es posible sino que resulta obligado tras la entrada en vigor de la Norma fundamental, cuya primacía se impone a la totalidad del ordenamiento jurídico. Siendo esto así, las reglas de interpretación recogidas en el artículo 3 del Código Civil, lejos de constituir un

III.2. La calificación de los hechos con relevancia tributaria

Una vez vista la escueta remisión del art. 12 LGT al Código Civil en materia de interpretación, cabe preguntarse acto seguido de qué forma condiciona la LGT la calificación, es decir, el ejercicio intelectual dirigido a apreciar la naturaleza y las cualidades de unos hechos, tomados de la realidad, con el fin de establecer las consecuencias que de ellos han de seguirse, en su caso, de acuerdo con las normas reguladoras del gravamen²⁹. La cuestión se resuelve con un precepto breve, el art. 13, de cuyo tenor pueden deducirse sin embargo importantes conclusiones. La primera y no menos relevante es que la calificación deberá efectuarse de acuerdo con la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados.

III.2.1. *Necesidad de que la calificación se efectúe de acuerdo con la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios*

Como se sabe, el texto original del precepto que la LGT de 1963 dedicaba a esta materia propició cierta confusión en este punto, pues ordenaba que el impuesto se exigiese «con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica» del hecho imponible. De hecho, la mención explícita de la naturaleza económica sirvió de asidero para justificar en algún caso la interpretación funcional o económica de la norma tributaria³⁰. Ahora bien, con independencia de que ya entonces esta solución fuese desacertada, lo cierto es que la reforma legal de 1995 modificó la redacción del precepto, suprimiendo toda referencia a la naturaleza económica. Por su parte, el vigente art. 13 LGT ha mantenido con alguna mejora técnica el tenor resultante de aquella modificación. Se menciona por tanto en él la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios, como único parámetro para la exigencia de las obligaciones tributarias. Así pues, según quedó razonado páginas atrás,

obstáculo a la adecuación de las normas a la Constitución, la potencian, desde el momento en que el texto constitucional se convierte en el "contexto" al que han de referirse todas las normas a efectos de su interpretación y aplicación por los órganos judiciales» (STC 253/1988, de 20-12-1988, F. 4º).

²⁹ De acuerdo con RUIZ TOLEDANO, J. I.: *ob. cit.*, pg. 82, «la calificación puede considerarse a grandes rasgos como una serie de operaciones que se realizan una vez fijados los hechos acaecidos en la realidad para constatar que los mismos se incluyen en el supuesto de hecho de una norma».

³⁰ Así, la STS de 5-3-1988 (RJ 1988, 1649) acepta de modo expreso la interpretación funcional, basada en el mandato de calificación conforme a la verdadera naturaleza jurídica o económica, expresado en el art. 25 LGT 1963: «La realidad social, como canon interpretativo, se traduce en el Derecho Tributario por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal de acuerdo con el fin que le es propio, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a los que se refiere la norma impositiva, principio que tiene su más acabada formulación técnica en la afirmación de que es exigencia del derecho impositivo que el impuesto sea aplicado a la relación económica o hecho de tal naturaleza, teniendo como base, no tanto la forma jurídica dada por los sujetos o adoptada por aquél, como la efectiva relación subyacente, es decir, lo que se denomina interpretación funcional de la norma tributaria y que se recoge en el artículo 25 de la citada Ley General, según el cual el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible».

para comprobar la subsunción de unos hechos en el presupuesto normativo, el intérprete debe atender en exclusiva a criterios lógico-jurídicos.

La afirmación anterior significa que el resultado de la calificación debe hacerse depender en exclusiva de la congruencia —o correspondencia lógica— existente entre el perfil jurídico de los hechos reales, delimitado a partir de la consideración que éstos merecen de acuerdo con las categorías del derecho, y el contorno del presupuesto abstracto, siempre jurídico, de la norma tributaria³¹. A dicho presupuesto podrá atribuir el intérprete un sentido más amplio o más reducido, en función de los criterios pertinentes para delimitar su significado, incluyendo la consideración de la finalidad del gravamen, en cuanto instrumento para la consecución de una contribución justa en términos de igualdad y generalidad. Pero lo que no resulta admisible, en suma, es que mediante la labor interpretativa se lleguen a deformar los contornos del presupuesto de la norma, en nombre de la finalidad económica del tributo, con el resultado de atraer al gravamen realidades cuya esencia jurídica no se corresponde con la delimitación abstracta de aquel presupuesto. Ello supondría despreciar la norma misma, incurriendo de ese modo en un inadmisibles ejercicio de arbitrariedad. Si el intérprete juzga que el legislador ha errado, por defecto o exceso, en el diseño de la realidad sujeta a gravamen, podrá emplear los cauces procesales que el ordenamiento pone a su alcance para procurar que la deficiencia quede subsanada (en particular, plantear o promover cuestión de inconstitucionalidad o instar la modificación de la norma)³². Pero no podrá corregirla por sí mismo mediante el ejercicio de la función interpretativa. Ésas son las reglas del juego y su razón de ser no es superflua, pues se persigue con ellas la protección de los ciudadanos, destinatarios de la norma, frente a actuaciones arbitrarias del poder público que la aplica.

Tal vez las afirmaciones anteriores debieran a estas alturas considerarse obvias, pero me ha parecido necesario reiterarlas aquí, para salir al paso de una línea reciente de doctrina que, empleando como argumento la necesidad de reforzar el criterio teleológico, acaba sucumbiendo a la tentación de legitimar los resultados propios del método económico, de acuerdo con su formulación clásica. En tal sentido se ha postulado no hace mucho la necesidad de conceder libertad al intérprete para redefinir los conceptos empleados en las normas tributarias, con el fin de proteger la igualdad y amoldar el gravamen a la verdadera capacidad económica subyacente, por encima de la configuración jurídica de cada situación concreta objeto de consideración³³. No creo necesario insistir en las razones que me llevan a discrepar

³¹ Debe tenerse presente que, como observara hace décadas SAINZ DE BUJANDA, F.: *ob. cit.*, pgs. 569 y sigs., el presupuesto de hecho del tributo siempre tiene, por formar parte de la propia estructura de la norma, naturaleza jurídica.

³² Como señala COMBARROS VILLANUEVA, V. E., *ob. cit.*, pgs. 492-493, «el hecho de que el legislador no guarde fidelidad al principio de capacidad es algo que tiene que resolverse a través de la impugnación de las normas configuradoras del hecho imponible».

³³ Es la demanda expresada por RUIZ ALMENDRAL, V.: *ob. cit.*, pg. 53, cuando considera que «si el legislador tributario puede redefinir los conceptos tributarios y amoldarlos a la consecución de un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica puesta de

de manera radical de este planteamiento. No debe esconderse, con todo, que los resultados a que puede llevar coinciden con los que, mediante argumentos distintos, viene alcanzando de manera reiterada el Tribunal Supremo al enjuiciar el conocido asunto de los llamados «bonos austriacos». Tal vez no sea éste el momento de extenderse en el análisis de la citada jurisprudencia, pero sí considero oportuno al menos un breve excursus para comentar su contenido, habida cuenta de que nos encontramos ante un nada honroso exponente de calificación basada en el método de la interpretación económica, por más que el Alto Tribunal se cuide mucho de no reconocerlo así de forma explícita³⁴.

Como es sabido, la denominación de «bonos austriacos» hace referencia a ciertos títulos de deuda pública emitidos por el Estado de Austria. En virtud del Convenio de Doble Imposición entre España y dicho país, los intereses de tales bonos percibidos por un residente español quedaban, hasta finales de 1994, libres de gravamen en España, además de exentos en el país emisor –al percibirse por un no residente en éste–. De esta forma, mediante la compra de bonos en fecha próxima a la exigibilidad de los intereses y su transmisión inmediata por un precio inferior –una vez que dichos intereses se hubieran cobrado–, el residente español obtenía una minusvalía computable en la base imponible de su IRPF, sin tributar en cambio por los intereses percibidos. La maniobra, que dejó de ser posible al modificarse el Convenio desde 1995, suponía hasta entonces la generación más o menos artificiosa de una renta negativa a efectos del IRPF.

Pues bien, la jurisprudencia producida hasta la fecha en esta materia ha optado por admitir que el gravamen se aplique de acuerdo con la sustancia económica de la operación, negando mediante razonamientos más o menos elaborados la existencia de la pérdida derivada de la transmisión del título, en consideración a que los efectos económicos globales para el interesado son neutros. A tal efecto, la STS de 15-6-2004 (RJ 2004, 5656) establece una

manifiesto y, sobre todo, para garantizar tratamientos adecuados a la igualdad, por encima de las posibilidades de configuración jurídica de sus operaciones que ofrece a los particulares el ordenamiento jurídico-privado, carecería de sentido que tal libertad sufriera restricciones en el plano aplicativo, pues es claro que determinar el sentido de los términos empleados por el legislador es precisamente el objeto de la interpretación, tarea para la que no cabe establecer reglas rígidas sino, como mucho, directrices metodológicas flexibles». A mi juicio, por el contrario, no puede admitirse que, basándose en consideraciones que el legislador no ha tenido en cuenta, el intérprete transgreda los límites que vienen señalados por el presupuesto de la norma tributaria, en aras de una supuesta interpretación teleológica.

³⁴ Resultan de gran interés para el seguimiento de los avatares jurisprudenciales en relación con este asunto, los trabajos de FALCÓN Y TELLA, R.: «Los «bonos austriacos»: algunas consideraciones sobre la reforma del convenio de doble imposición», *Quincena Fiscal*, núm. 19, 1995; y también, más recientemente: «De nuevo sobre los bonos austriacos: comentario a la SAN de 23 de febrero 2006», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006. De considerable utilidad para el entendimiento del tema resulta asimismo el trabajo de CAYÓN GALLARDO, A. y HERRERA MOLINA, P. M.: «Los bonos austriacos ¿un giro radical en la jurisprudencia del Tribunal Supremo?» *Quincena Fiscal*, núm. 6, 2005.

distinción, a mi modo de ver artificiosa, pues considera que «(e)n la venta de bonos con cupón corrido existe una doble venta. De una parte, la del bono en sentido estricto; de otra, la de los intereses devengados y no vencidos, correspondientes al título vendido» (F. 6º). Ello le sirve para afirmar el carácter complejo de la operación, donde el precio de adquisición satisfecho correspondería en parte al bono y en parte a los intereses. En cambio, el objeto de la venta posterior, una vez percibidos éstos, es sólo el bono, de cuyo valor de adquisición habría de excluirse supuestamente la parte imputable al cupón corrido³⁵.

En mi opinión, sin embargo, atendiendo a las normas tributarias sobre delimitación y forma de cómputo de los incrementos y disminuciones patrimoniales —y salvo que se considere que la operación constituía un mero artificio elusivo, lo que hubiera exigido tramitar el oportuno expediente de fraude de ley—, el contribuyente experimentaba en estos casos una verdadera minusvalía, pues el precio efectivo de transmisión era realmente inferior al precio de compra³⁶. Es decir, al determinar el valor de adquisición del bono, conforme al tratamiento previsto en la Ley reguladora del IRPF, debía computarse la totalidad del precio de adquisición. Jurídicamente, el bono constituye un elemento patrimonial único, y las circunstancias jurídicas que le afectan, tales como la mayor o menor proximidad del vencimiento de los intereses que ha de recibir el tenedor, forman parte de ese todo y pueden influir en el valor atribuible a éste en una determinada fecha. Pero la naturaleza jurídica de la operación es la de una compraventa cuyo objeto es el título de deuda pública como globalidad, con todas las circunstancias que le afectan. Por este motivo, la calificación de la operación conforme a su verdadera naturaleza jurídica no podía conducir, sin más, a excluir del precio de adquisición el importe coincidente con los intereses corridos. Conforme a la normativa del IRPF, los intereses constituían un componente de renta independiente, susceptible de gravamen conforme a su propia naturaleza, como rendimiento del capital, por más que en este caso quedasen excluidos de tributación en virtud del Convenio³⁷.

³⁵ La misma idea expresaba la STS de 11-5-2004 (RJ 2004, 5189), al afirmar que «en la operación de compraventa de “bonos austríacos” el “importe real” de la adquisición comprendía tanto el principal como los intereses que estaban devengándose y ya próximos a su vencimiento (cupón corrido) mientras que en la enajenación inmediatamente después de la percepción de tales intereses el precio comprendía únicamente el importe de dicho principal de los “bonos austríacos”, de manera que nos hallamos así ante dos magnitudes heterogéneas en las que el único concepto homogéneo y coincidente es el principal que forma parte de ese valor de adquisición y de transmisión» (F. 6º).

³⁶ Resulta de gran utilidad, para obtener una visión clara de todo el problema subyacente en relación con el gravamen aplicable a los llamados bonos austríacos, la lectura de la STS 25-6-2004 (RJ 2005, 7) En ella, el ponente (Alfonso Gota Losada), haciendo gala de su acostumbrada vocación pedagógica, aborda una exposición pormenorizada de las circunstancias históricas que motivaron el régimen controvertido. Lástima que las circunstancias del proceso determinaran en este caso que tan prolija argumentación no se viese culminada con un pronunciamiento de fondo sobre el asunto principal.

³⁷ Como pone de manifiesto la STS 25-6-2004 (RJ 2005, 7) antes citada, este resultado desfavorable para los intereses del Fisco tiene seguramente su causa, de manera paradó-

En resumidas cuentas, el valor de adquisición, según la norma aplicable al caso viene constituido por la contraprestación efectivamente satisfecha. Por otra parte, el bono, con todas las circunstancias de índole jurídica que puedan matizar su valor, es un elemento patrimonial único. Carece de fundamento distinguir en su valor de adquisición el correspondiente a dos objetos diferentes. Para rechazar la existencia de minusvalía, cuando la transmisión se lleva a cabo por un precio inferior al de compra, el Tribunal se apoya en los resultados económicos globales de la operación, prescindiendo del significado jurídico de los términos que la Ley emplea para delimitar la renta sometida a gravamen –valor de adquisición y valor de transmisión–. Ello supone aceptar los resultados propios del método de la interpretación económica³⁸. Ya se ha razonado por qué esta forma de operar supone una distorsión del proceso jurídico-interpretativo, amén de encontrarse proscribida por la normativa tributaria vigente. El ordenamiento contempla otros cauces para enfrentarse a este tipo de situaciones, cuando se considere que son el resultado de una maniobra elusiva de los particulares. Me refiero, como es fácil adivinar, al expediente para declarar la existencia de fraude de ley, o conflicto en la aplicación de la norma tributaria –conforme a la terminología vigente–, opción que, sin duda por sus especiales exigencias formales, viene siendo rehuida de forma sistemática por la Administración tributaria y obviada por la jurisprudencia. A esa cuestión aludiré de nuevo más adelante.

En todo caso, y como conclusión de cuanto queda razonado, se ha de reiterar que, de acuerdo con el art. 13 LGT, la calificación implica la necesidad de establecer la auténtica naturaleza jurídica material de la realidad sobre la que ha de aplicarse la norma tributaria, y la obligación de ceñirse a ella para la determinación de las correspondientes consecuencias tributarias. El precepto no hace sino reflejar en este punto por lo demás una máxima técnica inderogable del proceso jurídico interpretativo. Y ello con independencia de que los resultados alcanzados por nuestra más alta jurisprudencia

jica, en la propia voracidad recaudatoria: «La Administración, tan proclive al “perpetuum mobile” de nuestro Derecho Tributario, pudo y debió en aquella ocasión proponer la inclusión de las normas jurídicas adecuadas de regulación razonable de la adquisición de títulos de renta fija con cupón corrido, por parte de residentes en España, pero no lo hizo, por las razones que hemos expuesto, entre las cuales sobresale, sin duda alguna, el propósito de no renunciar a gravar, en especial en el I.R.P.F. y en mucho menor medida en el Impuesto sobre Sociedades (en razón a su sistema opcional), las miles y miles de adquisiciones de cupones «corridos» como rendimientos, aún a sabiendas de que por dicha parte eran inexistentes» (F. 4º, razón 5ª).

³⁸ Coincido con FALCÓN Y TELLÁ, R.: «De nuevo...», cit., cuando, en este punto, afirma que la minusvalía obtenida es «bien real, conforme a las normas del impuesto, sin que sea posible sustituir tales normas por una calificación o interpretación económica, que es lo que en definitiva viene haciendo la línea jurisprudencial que se critica». No está tan claro a mi juicio que, como el mismo autor afirma inmediatamente antes, la minusvalía no sea artificiosa, pues considero preciso analizar en cada caso la actuación de las partes para obtener una conclusión al respecto. En cualquier caso, declarar el fraude de Ley hubiera precisado un tratamiento distinto al dispensado por la jurisprudencia que el autor critica.

resulten a veces incompatibles con esta regla básica en materia de calificación.

III.2.2. *Irrelevancia del nomen iuris*

Queda sentado pues que la calificación debe llevarse a efecto de acuerdo con la naturaleza jurídica de la realidad objeto de consideración. Ahora bien, ello no significa ni mucho menos que, al realizar esta labor, el operador jurídico se encuentre vinculado por el *nomen iuris* con que las partes hayan designado los hechos, actos o negocios celebrados. Así lo indica de forma expresa el artículo 13 LGT, y así resulta obvio y razonable que sea, pues de lo contrario la exigencia del gravamen quedaría condicionada por una denominación formal que los interesados pueden establecer a su arbitrio sin necesidad de alterar la sustancia jurídica de las efectivas relaciones entabladas.

Antes de aplicar el tributo, por consiguiente, lo primero que hay que hacer es verificar si existe correspondencia entre la denominación dada por los sujetos a la realidad que declaran haber creado y el contenido material de la misma, debiendo prescindirse de aquélla (denominación) y atenderse a éste (contenido) en caso de discrepancia entre una y otro³⁹. Este ejercicio no debe confundirse con la comprobación, también necesaria, pero situada en un momento distinto dentro de la secuencia del proceso aplicativo, de que la situación jurídica que las partes han hecho pública frente a terceros responde a la realidad y no se trata de una mera apariencia, en cuyo caso nos encontraríamos ante un supuesto de simulación⁴⁰. Dicho de otro modo, antes de considerar si se han producido o no los hechos, los actos o los negocios que las partes declaran haber celebrado, hace falta determinar si el contenido de éstos –suponiéndolos verdaderos– se corresponde con el término empleado para designarlos. De faltar esta correspondencia, el aplicador de la norma debe atender en exclusiva al contenido de las relaciones entabladas y prescindir, por tanto, de la denominación utilizada. Sólo des-

³⁹ Tal como expresa ROSEMBUJ, T.: *La simulación y el fraude de Ley en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, 1996, pgs. 16-17, «previo a la identificación del tipo legal que corresponda, la subsunción de los hechos debe tomar en consideración el *contenido* que las partes otorgan a la forma jurídica celebrada. La calificación puede prescindir de las formas atribuidas; pero no del *sustrato* del acuerdo de los interesados, aunque su finalidad consista en la evasión, y éste permitirá establecer cuáles son los efectos que se pretenden con la realización de los actos o negocios jurídicos».

⁴⁰ Como dice PALAO TABOADA, C.: *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*, obra colectiva, Centro de Estudios Financieros, 2004, pgs. 66-67, «la denominación que las partes hayan dado al negocio es claramente irrelevante a efectos de su interpretación y calificación. Lo mismo hay que afirmar respecto de la forma, si ésta se entiende en el sentido de forma externa (*v. gr.*, términos utilizados), no en el de tipo negocial. Que este último no es el significado del término “forma” en la frase analizada se deduce de la consideración de que la determinación del tipo de negocio utilizado es precisamente el fin de la calificación y, lejos de prescindir del tipo elegido por los interesados –con arreglo al Derecho privado aplicable–, el criterio legal de calificación exige, en principio, estar a él».

pués procederá explorar además si lo declarado por las partes refleja la realidad o constituye una simple simulación.

Para ilustrar la necesidad de mirar más allá del *nomen iuris* o etiqueta externa, con el fin de desentrañar la sustancia jurídica de los hechos, pueden citarse un puñado de ejemplos extraídos de la práctica de los tribunales. En algún caso este ejercicio ha permitido a la jurisprudencia constatar, en contra del criterio administrativo, que la denominación empleada por las partes era adecuada a la naturaleza del negocio celebrado. Muestra de ello es un grupo de sentencias donde se rechaza la pretensión administrativa de considerar donación una operación de préstamo en razón del extenso plazo convenido para el reembolso y de la no exigibilidad de intereses por el prestamista. El Tribunal Supremo rebate el planteamiento de la Administración, poniendo de manifiesto, entre otras razones, que el propio art. 1755 del Código Civil establece precisamente la gratuidad del préstamo en ausencia de pacto de intereses⁴¹.

La mayoría de las veces, sin embargo, el examen de la realidad material por los tribunales ha llevado a prescindir de denominaciones impropias adoptadas de ordinario por los interesados con la sola finalidad de obtener un trato fiscal más ventajoso. A este grupo pertenecen a mi juicio la mayoría de las sentencias del Tribunal Supremo relativas al régimen tributario de

⁴¹ En este sentido razonan las SSTs de 8-6-2002 (RJ 2002, 5372) y de 28-9-2002 (RJ 2002, 8292). En la primera de ellas se afirma: «es lo cierto que la Sala no puede compartir la tesis impugnatoria de la Administración aquí recurrente. Lo impide, por una parte, la consideración de que está admitido que las condiciones del préstamo –su carácter de préstamo sin interés y el plazo de 75 años pactado para su devolución–, así como el importe nominal de la obligación –trescientos millones de pesetas– fueron tenidos en cuenta correctamente en la autoliquidación en su día formulada por el «Instituto de Educación e Investigación, SA» en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y en aplicación de los arts. 7. b) y 10.1, del Texto Refundido del ITPyAJD de 1980, precepto este último en su redacción originaria, es decir, anterior a la introducida por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, y, por tanto, con base determinada en estricta aplicación de las reglas establecidas al efecto para el Impuesto sobre el Patrimonio Neto. Lo impide, también y por otro lado, la realidad de que, en las condiciones acabadas de señalar, no podía la Administración montar la presunción de que el acto gravado no era un préstamo, sino una donación onerosa (la entrega de trescientos millones de pesetas con la carga de devolver setenta y cinco años después el mismo capital sin interés alguno), siendo así que se ajustaba en todo al concepto de préstamo contenido en el art. 1740 del Código Civil, que, específicamente, sólo prevé el pago de intereses cuando se hubieren pactado –art. 1755– y a las reglas de determinación de la base establecidas en el Texto Refundido aplicable al caso (...) equiparar un préstamo sin interés, aunque sea con plazo dilatado de devolución, a una donación onerosa, o, lo que es lo mismo, decir que quien recibe un préstamo sin interés en tales condiciones está en la misma situación jurídica que quien recibe una donación, equivale tanto como no interpretar en sentido jurídico, como procede como primer estadio del procedimiento hermenéutico, y como imponía e impone la LGT, respectivamente, en sus arts. 25 y actual 23, un acto ajustado en todo a las prevenciones establecidas para el préstamo en el Código Civil y las tributarias de concreción de hecho imponible y base impositiva determinadas por el Texto Refundido a él aplicable» (F. 2º).

los llamados *seguros de prima única*. Me consta que mi opinión en este punto no es compartida por otros autores, que vieron desde el primer momento en el tratamiento dado por la Administración a estas modalidades contractuales un ejercicio solapado de interpretación económica⁴². Como acabo de decir, sin embargo, discrepo de esa conclusión. A mi modo de ver, un análisis riguroso del contenido material de los contratos pone de manifiesto en este caso que la mayoría de ellos sólo tenían del seguro el título empleado para designarlos, pues se trataba en realidad de operaciones financieras puras, en cuya estructura se hallaba ausente cualquier asomo de riesgo asegurable. Por eso me parece acertado que, al enjuiciar el régimen tributario a que debían someterse, el Tribunal Supremo haya dado la razón a la Administración, limitándose a constatar que, teniendo en cuenta su contenido material, y en atención sobre todo a la falta de riesgo asegurado, la verdadera naturaleza jurídica de tales operaciones no era la propia del contrato de seguro, sino que se trataba en realidad de puras cesiones de capitales retribuidas. El corolario de ello es la sujeción al régimen tributario previsto para estas últimas, considerando exigible en particular una retención a cuenta del IRPF sobre su rendimiento⁴³.

La solución resulta, a mi modo de ver, irreprochable. La *ratio decidendi* no reside en que las consecuencias económicas de las operaciones celebradas sean las propias de las cesiones de capitales retribuidas, como sería lo propio

⁴² Cfr. FALCÓN Y TELLA, R.: «Primas únicas e interpretación económica», *Quincena Fiscal*, núm. 20, 1994.

⁴³ Considero apropiado ilustrar la concepción del Tribunal Supremo en este punto mediante la transcripción de algunos pasajes de su doctrina, expresada en diversos pronunciamientos. De este modo, conforme señala la STS de 2-11-2002 (RJ 2003, 1025), «desde el momento que el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria establece que «El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez» es preciso concluir que está legitimada la prospección, en la función liquidatoria, de esa naturaleza jurídica, que nada tiene que ver con el fraude a que se refiere el art. 24 LGT» (F. 6º). Y completa su razonamiento notando cuanto sigue, en relación con los supuestos contratos de seguro sometidos a su consideración: «Pues bien, en los tres contratos a que se contrae el litigio llegamos a la conclusión de que no existe cobertura de riesgo alguno, al carecer de relevancia la vida o muerte del asegurado, reduciéndose todo a una operación de ahorro, en la que la entidad aseguradora forma un capital con base en la cantidad inicial entregada por el tomador del seguro. El capital garantizado se entrega en la fecha señalada por el contrato, fallezca o no el asegurado, y no cuando ocurriere el siniestro o fallecimiento. En los contratos de seguros ortodoxos, el capital garantizado se paga tras el siniestro y no al vencimiento de un contrato. En otros términos, el elemento riesgo, esencial en el contrato de seguro, ha sido eliminado, conclusión a la que llegó correctamente la sentencia impugnada, que, además, en su Fundamento Cuarto, página 11 de la sentencia, hace la apreciación probatoria de que las tres modalidades funcionaron en la práctica con la duración —fijada o pactada—, de un año. La difuminación del elemento riesgo es, de esa manera, completa y desnaturaliza evidentemente la naturaleza de la operación como de seguros» (F. 7º). Parecidas conclusiones alcanzan, en relación con diversas modalidades de los llamados «seguros a prima única», también las SSTs de 7-12-2002 (RJ 2002, 10898), de 10-10-2001 (RJ 2002, 8940) y de 27-11-1999 (RJ 1999, 9604).

de la interpretación económica o funcional. Por el contrario, el Tribunal Supremo se limita en todos los casos a constatar que la verdadera naturaleza jurídica de las operaciones controvertidas no se corresponde con la de los seguros de vida, pues se encuentra totalmente ausente en ellas cualquier consideración al riesgo de muerte o supervivencia de los asegurados. En resumidas cuentas, lo que hace este grupo de sentencias es exigir la obligación tributaria con arreglo a la naturaleza jurídica del negocio –cesión de capitales–, con independencia de la denominación o de la forma externa empleada por las partes –seguro de vida–, aplicando así con toda pulcritud lo dispuesto en el vigente art. 13 LGT –antes art. 28.2 LGT 1963–.

No se agotan aquí desde luego los ejemplos en los que el Tribunal Supremo prescinde con acierto de la denominación empleada por los interesados, a fin de efectuar la calificación de acuerdo con la naturaleza jurídica material de los hechos o negocios celebrados. Una muestra más de ello es la STS de 22-3-2005 (RJ 2005, 3572), donde la indagación acerca de la naturaleza de la operación concluida por las partes conduce a rechazar el gravamen como incremento patrimonial lucrativo de la totalidad de la plusvalía derivada de una donación modal⁴⁴. En este caso, la naturaleza mixta de la causa del negocio –en parte lucrativo y, en parte, oneroso–, exigía dividir en dos tramos la plusvalía producida, atendiendo a la importancia que en su generación hubiera de atribuirse a la parte lucrativa y a la parte onerosa de la operación, con objeto de aplicar a cada tramo el régimen tributario correspondiente en función de su procedencia⁴⁵.

Por último, en la misma línea de los supuestos anteriores, la STS de 18-9-1998 (RJ 1998, 7883) declaró improcedente la calificación expresa que las partes habían hecho de una estipulación contractual como condición sus-

⁴⁴ Para justificar su decisión, la sentencia aludida razona del siguiente modo: «La Administración acude a la normativa civil, principalmente a los arts. 619 y 622 del Código Civil y el art. 29 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, todo ello, en relación con la regla de calificación del antiguo art. 25 de la Ley General Tributaria, estimando que pueden existir actos mixtos, de tal forma que un negocio oneroso puede derivar efectos lucrativos a favor de una de las partes, cuando el valor de la prestación a su cargo no alcance al de la recibida de la otra; y analógicamente, cabe que un negocio lucrativo produzca consecuencias onerosas, si la parte beneficiada por el mismo debe realizar una prestación como consecuencia del negocio en que interviene, como es el caso de la donación modal u onerosa. (...) Por consiguiente, se ajustan a Derecho la sentencia de instancia y la resolución del TEAC cuando, partiendo del art. 25 LGT/1963, consideran que un negocio es oneroso en la medida que resulten prestaciones equivalentes para ambas partes y lucrativo cuando, respondiendo a la mera liberalidad del donante, la ventaja o utilidad que resulta para el donatario no tiene contraprestación de éste. Y no se comparte la tesis del recurrente de que, a efectos del Derecho tributario, no puedan admitirse efectos mixtos, onerosos y lucrativos, de un determinado negocio cuando unos y otros respondan a su verdadera naturaleza jurídica» (F. 5^º)

⁴⁵ Como es natural, el problema de calificación tenía sentido por cuanto que se trataba de una transmisión efectuada bajo la vigencia de la Ley 44/1978, es decir, cuando todavía en el IRPF resultaban gravados de manera diferente los incrementos de patrimonio a título oneroso y a título lucrativo.

pensiva, al comprobar que la auténtica naturaleza de la cláusula era la de una condición resolutoria, pues su existencia no impedía que el negocio surtiera todos sus efectos desde el inicio. La sentencia expresa con sencillez la función que ha de cumplir la calificación: «lo que permite el principio de calificación» –afirma el Tribunal– «es prescindir de la denominación literal como expresión forzosa de la voluntad, para llevar a cabo un examen jurídico debidamente ponderado de las recíprocas prestaciones y contra-prestaciones, efectivamente realizadas o convenidas»⁴⁶.

III.2.3. *Defectos de validez y simulación del acto o negocio*

El inciso final del art. 13 ordena, por último, que la calificación se haga prescindiendo de los defectos que puedan afectar a la validez del acto o negocio celebrado. No parece necesario a estas alturas extenderse en exceso para aclarar el sentido del precepto en este punto. El gravamen ha de exigirse en atención a la realidad establecida de acuerdo con los actos y estipulaciones de los interesados, los cuales surten todos sus efectos jurídicos en tanto no medie una resolución judicial que declare la existencia de un vicio y sus consecuencias invalidantes. La Administración, al aplicar el tributo, carece de competencia para efectuar una declaración de esa naturaleza. Naturalmente, los vicios o defectos adquieren relevancia para la determinación del gravamen desde que son declarados por los tribunales, momento en el que la situación tributaria habrá de ser reconducida en función de las consecuencias fijadas en la resolución judicial –con devolución, en su caso, de todo o parte del tributo previamente satisfecho, cuando el resultado sea la ineficacia total o parcial del acto o negocio gravado–.

La regla anterior, no obstante, requiere una importante matización. Es cierto que, al aplicar el tributo, la Administración no está facultada para enjuiciar los posibles vicios de validez. Pero lo que sí puede y debe comprobar es si el contenido real de las relaciones entabladas por los sujetos se corresponde con el que éstos han declarado frente a terceros. La Administración en suma puede, al liquidar el tributo, declarar la existencia de simulación a los solos efectos tributarios, de conformidad con el art. 16.2 LGT. El efecto inmediato de ello sería la aplicación del gravamen correspondiente a la auténtica realidad oculta tras el falso envoltorio del negocio simulado (art. 16.1 LGT).

Como se sabe, la simulación supone que el acto o negocio que los sujetos dicen haber realizado no ha tenido lugar realmente. Su celebración se declara sólo con objeto de crear una apariencia que sirva de pantalla para ocultar a terceros la auténtica realidad⁴⁷. Y la realidad es la ausencia de

⁴⁶ Como resultado, el Tribunal constata que, «De acuerdo con lo anterior, si la condición fuera realmente suspensiva, el contrato de compraventa no habría producido efecto alguno, en tanto la condición estuviera pendiente. La realidad que se deduce del contrato es completamente distinta (...)» (F. 3º).

⁴⁷ De acuerdo con CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H.: *La causa del contrato*, Publicaciones del Real Colegio de España, 1998, pg. 198, «la simulación, como es sabido, consiste en la divergencia consciente y querida por los autores del negocio, entre lo manifestado por

negocio alguno –simulación absoluta– o la existencia de un negocio distinto del que se dice haber celebrado –simulación relativa–. La simulación implica así una divergencia entre la declaración de los sujetos y la situación jurídica real derivada de los auténticos pactos concluidos entre ellos. Pues bien, de acuerdo con el art. 16.2, el órgano administrativo que ha de dictar el acto de liquidación debe valorar en cada caso si se da o no esa divergencia y, en caso afirmativo, exigir el gravamen atendiendo a la situación jurídica real oculta tras el negocio simulado. A tal efecto, como es normal, será necesario que se aporten por la Administración los elementos de prueba que acrediten la existencia de la conducta simulada. Sobre las dificultades que entraña esta prueba y el modo correcto de llevarla a cabo reflexionaré más adelante, al valorar la jurisprudencia española más reciente en materia de simulación.

III.2.4. *El último acto del proceso de calificación: el test de coherencia entre la forma y los resultados. Fraude a la Ley y conflicto en la aplicación de la norma*

III.2.4.1. La reconducción al gravamen de los negocios artificiosos a través del proceso de interpretación-calificación

Una vez que, a través de la labor calificadora, se ha puesto a la luz el contenido auténtico de los hechos, actos o negocios a los que debe aplicarse la norma, aún es preciso considerar un último aspecto de la realidad jurídica creada por las partes, antes de culminar el proceso tendente a determinar sus consecuencias tributarias. Se trata de comprobar si los actos o negocios celebrados, considerados de forma individual o en su conjunto, son idóneos para la consecución de los resultados jurídicos que con ellos quedan establecidos. El sentido de esta comprobación es determinar si los interesados han llevado a cabo un uso artificioso o impropio de las formas jurídicas con la finalidad de eludir de manera total o parcial el gravamen. Ha de considerarse de todo punto lógico que, cuando así ocurra, el ordenamiento reaccione aplicando a los actos o negocios celebrados el gravamen propio de aquellos otros actos o negocios que hubieran conducido a idéntico resultado, de haber actuado las partes conforme a los cauces jurídicos naturales. Como se ve, la situación descrita se ajusta, en sustancia, a la figura clásica del fraude a la Ley tributaria o, en los términos del vigente art. 15 LGT, al supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La preocupación por enfrentarse a este tipo de conductas es una constante en todos los ámbitos jurídicos, aunque los esfuerzos por articular cauces idóneos a tal efecto se encuentran lejos de cristalizar en soluciones claras, generalmente aceptadas y de validez universal. En cualquier caso, a mi juicio, la reacción natural antes apuntada de dispensar a las actuaciones elusivas la tributación propia de las formas jurídicas eludidas, puede hacerse emanar directamente del mismo proceso de interpretación-calificación, sin

ellos y lo realmente pretendido, divergencia que se produce con la intención de engañar a terceros».

necesidad de que la Ley contemple un mecanismo explícito a tal efecto. Considero en suma que, cuando se manipula un molde negocial, desnaturalizándolo, para obtener los efectos propios de un negocio distinto más gravado, una interpretación institucional del ordenamiento –inspirada en un razonable rechazo de toda maquinación urdida para burlar sus designios– ha de conducir de modo inexorable a calificar la realidad de acuerdo con la sustancia jurídica –no económica– de la operación⁴⁸. Y dicha sustancia jurídica no es otra que la correspondiente al negocio cuya forma ha rehuido el interesado. Este tipo de planteamiento es el que se ha seguido en ocasiones, si bien con desigual determinación, por los órganos judiciales en el ámbito de otros ordenamientos comparados. Con este mismo fin se han elaborado distintas construcciones argumentales. Tal vez la más conocida e influyente sea la doctrina basada en el llamado test del propósito comercial (*business purpose test*) que, expresada con distintos matices según los países y las circunstancias concretas de cada caso enjuiciado⁴⁹, considero a grandes rasgos una fórmula de interpretación-calificación válida y apta para enfrentarse a la elusión del tributo sin renunciar en lo más mínimo al respeto de los valores constitucionales específicos que puedan verse implicados en el caso español. No ha de extrañar por ello que el art. 15 de la LGT de 2003 se haya inspirado en ella como modelo para regular el llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En efecto, de modo similar a como ocurre con el llamado test del propósito comercial, el art. 15 LGT condiciona la presencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la constatación de que se ha efectuado un negocio artificioso o impropio, es decir, cuyo resultado no se corresponde con la función jurídica que le es propia o, dicho de otro modo, que no surte los efectos que de manera natural el derecho le asocia⁵⁰. Es decir, el

⁴⁸ Creo que en esencia este ejercicio interpretativo coincide con el que proponía DE CASTRO, F.: *ob. cit.*, pg. 372, quien veía en él una variante de la interpretación teleológica como reacción natural frente al negocio en fraude de ley, pues «si el Código civil refuerza la eficacia de las leyes frente a las artimañas de los leguleyos, (...) la doctrina interpreta las leyes de acuerdo con su finalidad práctica (interpretación teleológica), y la calificación jurídica de los actos se hará en atención a su significado real, sea la que fuere la denominación con la que se les presenten, el disfraz bajo el que se les oculte o los procedimientos y rodeos empleados. La condena del fraude es por ello general, realista e implícita».

⁴⁹ Como pone de relieve RUIZ ALMENDRAL, V., *ob. cit.*, pg. 88, «la influencia de esta doctrina ha traspasado las fronteras estadounidenses, y ha tenido una decidida influencia entre otras, en la jurisprudencia inglesa, lo que incluso se recoge expresamente en algunas Resoluciones judiciales». Un completo análisis sobre el reflejo que esta doctrina ha tenido en los últimos años en la jurisprudencia de los lores británicos, en PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*

⁵⁰ El art. 15.1.a) LGT condiciona el conflicto a la presencia de un negocio artificioso o impropio, en relación con el resultado obtenido. Y si nos atenemos al DRAE (22ª ed., 2001), una actuación es artificiosa (hecha con artificio) cuando en ella predomina la elaboración sobre la naturalidad, o está hecha con disimulo o doblez (es decir, para obtener de modo indirecto otro resultado que no es el que naturalmente le corresponde). Y de acuerdo con la misma fuente se ha de calificar de impropio todo aquello que carece de las cualidades convenientes para cumplir con una función o satisfacer una

conflicto en la aplicación de la norma tributaria surge cuando los perfiles jurídicos del negocio celebrado han sido desfigurados, con objeto de minimizar o neutralizar sus efectos esenciales, mediante el juego combinado de sus cláusulas o por su conjunción con otros negocios, sin que se haya producido a través de él ningún resultado distinto del que se habría logrado actuando conforme a los cauces naturales previstos a tal fin en el ordenamiento, aparte de un ahorro de impuestos⁵¹.

Pues bien, como se acaba de decir, las circunstancias descritas, tal y como las formula el art. 15 LGT, coinciden en sustancia con las que, atendiendo al test del propósito comercial, permiten concluir que una operación carece de tal propósito y debe recibir el tratamiento correspondiente al acto o negocio que hubiera debido celebrarse para producir de modo natural el mismo resultado. Así se puede comprobar contrastando el contenido del precepto con las líneas fundamentales del planteamiento que dio origen en los Estados Unidos, durante los años treinta del siglo pasado, a esta doctrina. Se trata, como es sabido, de una serie de decisiones que tuvieron por objeto el conocido como caso *Helvering*⁵². En ellas se consideró que una reestructuración empresarial carecía de propósito comercial, porque su realización no respondía a los fines propios de esa clase de operaciones, y porque para lograr rectamente el resultado obtenido —a mayor coste fiscal, eso sí— lo procedente hubiera sido un simple negocio de transmisión⁵³. Cabe decir por tanto que, al igual que se desprende de la norma española, la ausencia de propósito comercial, de acuerdo con esta formulación, implica también la concurrencia de artificio. En otras palabras, no basta con que los resultados del negocio celebrado sean los propios de otro negocio, sino que es necesario que ello sea fruto de una manipulación de la forma jurídica empleada, con objeto de minimizar o anular sus consecuencias naturales. En el caso enjuiciado no se hubiera podido apreciar la ausencia de propósito comercial de no ser porque la reorganización empresarial llevada a término

finalidad (es decir, que no responde de manera natural a la finalidad que, a tenor de los resultados alcanzados, las partes perseguían con su realización).

⁵¹ En realidad, el esquema responde a la perfección a lo que en la terminología clásica se ha denominado siempre *fraude a la Ley tributaria*, cuyos perfiles se amoldan a la perfección por otra parte a la categoría del negocio indirecto. De acuerdo con CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H.: *ob. cit.*, pg. 225, el fraude de Ley no es sino una modalidad, casi la única, del negocio indirecto, por lo que «cabe decir que el negocio indirecto es la figura general y el fraudulento la especie más habitual de negocio indirecto; es más: es, de hecho muy extraño que se dé un negocio indirecto que no sea fraudulento, pues la finalidad de ese desplazamiento artificial suele ser conseguir los efectos del negocio real sin sus inconvenientes, cosa que el legislador reprueba».

⁵² Un comentario de esta jurisprudencia puede consultarse en el trabajo de PALAO TABOADA, C.: «Los «motivos económicos válidos» en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *Estudios Financieros-Contabilidad y Tributación*, núm. 235, 2002, pgs. 72 y sigs. Más recientemente también, RUIZ ALMENDRAL, V.: *ob. cit.*, pgs. 86 y sigs.

⁵³ De acuerdo con la sentencia, «toda la actividad, aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una [escisión] era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más». La cita está tomada de la traducción de PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, pg. 75.

constituía «una forma elaborada y tortuosa» de conseguir los efectos propios de una simple transmisión⁵⁴.

En realidad, el ingrediente básico de la fórmula del art. 15 LGT –la falta de correspondencia entre la naturaleza del negocio celebrado y el resultado global alcanzado a través de él– se encuentra presente, con los matices que se quiera, en la mayoría de las formulaciones legales, jurisprudenciales o doctrinales que, a semejanza del test del propósito comercial, se han hecho para tratar de delimitar los supuestos de elusión⁵⁵.

Ya se sabe, por otra parte, que el carácter artificioso o impropio puede concurrir en cada negocio, individualmente considerado, o bien apreciarse en relación con un conjunto de actos o negocios constitutivos de una operación compleja. Así lo dispone el art. 15.1.a) LGT, haciéndose eco en este caso de la doctrina sobre las operaciones complejas o *step transactions*, complementaria del ya referido test del propósito comercial⁵⁶. De acuerdo con este planteamiento, la norma tributaria ha de aplicarse teniendo en cuenta el resultado global que arroja la combinación de actos u operaciones integrantes de un mismo complejo negocial. Resulta natural que así sea, puesto que la manipulación de los resultados del negocio, propia de toda conducta elusiva, se lleva a cabo con frecuencia mediante su combinación con otros

⁵⁴ Como apunta PALAO TABOADA, C.: *ob. cit.*, pg. 75, el fundamento de la decisión no es el hecho en sí de la elusión del tributo, sino el carácter artificioso de la operación. Por su parte, RUIZ ALMENDRAL, V.: *ob. cit.*, pg. 87, advierte también que de acuerdo con la doctrina de este caso «la recalificación de las operaciones se lleva a cabo, no sólo porque carezcan de un fin comercial autónomo o *business purpose*, como podría parecer a primera vista, sino, y esto es lo relevante, porque son *artificiosas*, inadecuadas al fin económico perseguido salvo por el resultado del ahorro tributario».

⁵⁵ Como excepción, mucho menos convincentes son para mí desde esta perspectiva los matices que se introducen a veces ante las limitaciones del *business purpose test*. Es el caso por ejemplo que describe RUIZ ALMENDRAL, V.: *ob. cit.*, pgs. 94-95, en el ámbito del derecho australiano, donde se ha llegado a situar el elemento decisivo del análisis en el hecho de que la obtención de una ventaja tributaria sea el motivo determinante de la actuación de los interesados, considerándose que en tal caso la conducta es elusiva, aunque existan válidas razones económicas o razones «extratributarias» (caso *Spotless*). La autora citada pone de manifiesto como principal problema de la solución australiana «que con mucha frecuencia determinadas operaciones se habrán realizado de una determinada manera precisamente porque existe una norma tributaria (extrafiscal) que así lo incentiva». Dicho de otro modo, al prescindir de toda consideración sobre el posible carácter artificioso del acto o negocio, la formulación aludida no discrimina los supuestos de verdadera elusión frente a aquellos otros en los que se hace un recto uso de las formas jurídicas con la finalidad –incluso principal o determinante– de obtener un beneficio tributario –es decir, lo que suele denominarse «economía de opción»–.

⁵⁶ Como pone de manifiesto en este punto RUIZ ALMENDRAL, V.: *ob. cit.*, pg. 89, «el análisis del propósito negocial resulta especialmente fructífero, al menos de cara a la solución de maniobras realizadas en fraude de ley, en las denominadas «operaciones complejas» (*step transactions*), pues la ausencia de esta finalidad es la clave principal para poder concluir que la única explicación que pueda dotar de sentido a lo realizado es el ahorro tributario».

actos o negocios que neutralizan sus efectos o los desvirtúan de manera significativa hasta desnaturalizar su función⁵⁷.

Pero, en resumidas cuentas, lo que más interesa poner de manifiesto llegados a este punto es que se han desarrollado en el derecho comparado fórmulas para llevar a cabo la calificación de los hechos, perfectamente susceptibles de ser importadas a la práctica aplicativa de nuestro ordenamiento, y que permitirían prescindir de los actos u operaciones realizadas y aplicar el gravamen correspondiente a los negocios que constituyen el cauce natural para la consecución del resultado obtenido. Bastaría a tal efecto con un uso cabal de los instrumentos que brinda la teoría general de la interpretación, aplicación y eficacia de las normas, sin que fuera necesario contar con un mecanismo explícito como el que regula el art. 15 LGT⁵⁸. Dicho lo cual, la opción incontrovertible del legislador español por introducir una cláusula antielusiva de carácter general a través del citado precepto hace insoslayable en la actualidad cumplir con las exigencias formales que en él se establecen y respetar las limitaciones que en él se imponen al tratamiento de las conductas elusivas. No es ocioso poner de relieve este hecho, ya que la inobservancia de tales requisitos formales, a través de un inoportuno recurso a la categoría de la simulación, constituye, como pronto se verá, el motivo principal de la censura que merece la jurisprudencia más reciente de nuestros tribunales en esta materia.

III.2.4.2. Refutación de posibles objeciones

De acuerdo con los razonamientos precedentes, no existe obstáculo alguno de orden constitucional o técnico interpretativo que impida aplicar a las conductas elusivas del tributo el gravamen previsto para los actos o negocios que rectamente hubieran debido celebrarse. Incluso he defendido la procedencia de hacerlo así aunque no se dispusiera para ello de una cláusula legal genérica prevista con ese fin, como la del art. 15 LGT, sin perjuicio de que la vigencia actual del citado precepto imponga –como debería ser obvio– la observancia de las formalidades y de las limitaciones previstas en él a tal efecto.

Frente a la conclusión anterior pueden oponerse, a primera vista, dos obje-

⁵⁷ Así lo hace observar PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 5, quien primero pone de relieve que la doctrina de las *step transactions* fue incorporada al ordenamiento británico por los Lores, sin decirlo de manera expresa, al resolver el caso *Ramsay*, para resaltar a continuación la potencialidad de este nuevo principio o enfoque, «pues la generalidad de los esquemas de elusión fiscal se basaban (y se siguen basando) en este tipo de transacciones complejas (composite transactions)».

⁵⁸ A fin de cuentas, tal y como pone de manifiesto SANZ GADEA, E.: «Medidas antielusión fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales*, Documento núm. 8, 2009, pg. 220, «la línea fronteriza entre el conflicto y la calificación es muy tenue, pues, en efecto, la calificación penetra en la realidad de los hechos producidos, en ocasiones oculta o desfigurada tras negocios inusuales o impropios, para permitir la subsunción de los mismos en la norma que corresponde. Pues bien, esta norma será, en general, la que corresponde a los negocios apropiados o usuales para obtener el resultado práctico alcanzado efectivamente».

ciones que, no obstante, considero refutables en los términos que paso a exponer. La primera de ellas derivaría de identificar la fórmula propuesta con una aplicación analógica de la norma reguladora del gravamen, lo que podría suscitar los reparos de quienes proclaman la necesidad de observar especiales exigencias de tipicidad en materia tributaria⁵⁹. Sin embargo, no me parece que este argumento represente un obstáculo insuperable, al menos mientras nos movamos en el plano de los valores constitucionales, pues como ya razoné en un apartado anterior discrepo de la existencia de un principio de tipicidad tributaria semejante al que rige la materia penal. Por tanto, lo único que impide a mi juicio la aplicación de la norma tributaria por analogía es la prohibición legal incorporada al art. 14 LGT, y exclusivamente en los términos previstos en el citado precepto que, por otra parte, considero contingente como ya he dicho desde la perspectiva constitucional. De esta forma, aunque a efectos dialécticos se admitiese que la solución interpretativa defendida aquí representa una aplicación analógica del tributo, su recepción por el art. 15 LGT bastaría para concluir que se trata de una aplicación analógica permitida por el texto legal, como excepción a la prohibición general del art. 14.

Con todo, y sin perjuicio del razonamiento anterior, se ha de añadir ahora que, para aplicar a los negocios artificiosos las consecuencias tributarias propias de las formas jurídicas eludidas no es preciso, a mi modo de ver, recurrir a la analogía. Téngase en cuenta que se trata de una reacción indicada sólo cuando se constate un uso torcido, artificioso, abusivo en suma, de las formas jurídicas. Pues bien, en tales circunstancias no cabe hablar de laguna, y ya se sabe que la existencia de una laguna legal es premisa indispensable para hacer procedente el recurso al procedimiento analógico⁶⁰. Cuando el interesado manipula el molde jurídico, con la finalidad de producir resultados que no corresponden naturalmente al tipo negocial empleado, no cabe, en efecto, hablar de laguna⁶¹. Lo que sucede en tal caso es que el ordenamiento contempla el gravamen propio del negocio que se tenía que haber celebrado rectamente y, con ello, no es que no haya previsto, sino que rechaza también al mismo tiempo, de forma implícita, la

⁵⁹ Pese a que la autora no habla de analogía, ésta parece que sería, en esencia, la objeción principal de ARANA LANDÍN, S.: «¿Negocio indirecto o economía de opción?», *Jurisprudencia Tributaria*, núms. 7/8, 2006 (BIB 2006, 867), pg. 4: «si admitimos que el presupuesto de hecho para hacer surgir una obligación tributaria es la tipicidad, consecuencia directa de la seguridad jurídica protegida constitucionalmente, no podemos acudir a construcciones de doctrina judicial para hacer surgir obligaciones tributarias no tipificadas».

⁶⁰ En este punto considero en sustancia correcta la conclusión de SIOTA ÁLVAREZ, M.: «Analogía y fraude a la Ley tributaria», *Civitas REDF*, núm. 139, 2008, pgs. 519 y sigs., quien razona por extenso la improcedencia de equiparar el fraude de Ley tributaria a la analogía.

⁶¹ Como afirma ESCRIBANO, F.: «La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas», *Estudios Financieros-Contabilidad y Tributación*, núm. 272, 2005, pg. 85, pues el fraude de Ley no pretende, «a diferencia de la analogía, colmar lagunas del ordenamiento, sino acabar con comportamientos que tratan de sustraerse a éste».

consecución de los efectos propios del citado negocio mediante el uso torcido de una forma jurídica menos gravada. Ante tal evidencia, la interpretación de la norma desde una perspectiva institucional debe conducir de manera inexorable a soslayar el uso forzado que las partes han hecho de los moldes jurídicos –hasta el punto de deshacer la compostura original del negocio–, y a calificar la realidad formal de acuerdo con el molde jurídico que naturalmente debió alojarla⁶². Frente a esta conclusión no cabe a mi juicio oponer reparos adicionales fundados en la necesidad de proteger la seguridad jurídica⁶³. Quien actúa con artificio, forzando los moldes negociales para obtener un resultado contrario al derecho, se aleja de manera voluntaria de la protección que la seguridad jurídica le dispensa⁶⁴.

Por último, como he dicho antes, todavía se me ocurre una segunda objeción, que consistiría en denunciar supuestas incoherencias internas del planteamiento que aquí se viene defendiendo. Se trataría de achacar a la aplicación del tributo en los términos que aquí se han expuesto su coincidencia sustancial con el uso de un método propio de la interpretación económica, alternativa que más atrás he rechazado de manera frontal. No es difícil, sin embargo, advertir que tal crítica resultaría infundada, pues la razón última del resultado interpretativo que aquí se propugna reside en el propio ordenamiento jurídico: supondría, en efecto, un sinsentido, admitir que el ordenamiento otorgase protección a conductas cuyo único designio fuera desfigurar las instituciones jurídicas para obtener a través de ellas resultados contrarios a los que, de acuerdo con su naturaleza, les son propios. La interpretación económica, por el contrario, prescinde de la razón jurídica y combate el recto uso de un molde negocial por el mero hecho de

⁶² GODOI, M. S.: *Fraude a la Ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pg. 70, señala en esta línea que «el fraude a la Ley tributaria constituiría un desarrollo judicial del Derecho, una aplicación de la norma eludida o defraudada a través de una interpretación y de una calificación «potenciadas» de la norma y de los hechos respectivamente, que rebasaría el conjunto de los posibles sentidos literales de las expresiones lingüísticas de la norma –con lo cual requerirá que se acen-túen las exigencias de justificación de la decisión judicial».

⁶³ Los opone, y de manera muy firme, FERREIRO LAPATZA, J. J.: *ob. cit.*, pg. 10, si bien a propósito del instituto del fraude de Ley regulado en el art. 24 de la LGT precedente: «el artículo 24 LGT autoriza a la Administración a aplicar por analogía las normas que tipifican cualquier hecho imponible a cualquier otro hecho que tenga un resultado equivalente y signifique un ahorro fiscal respecto a tal hecho imponible (...) Ni qué decir tiene que la concesión de tan amplias libertades a la Administración, de las que sin embargo ésta no ha hecho uso, no sólo priva a nuestro Derecho tributario de una mínima «certeza indispensable en nuestro sistema económico, sino que ataca los principios constitucionales de libertad, seguridad y legalidad tributaria (entendido este último como «derecho a la tipicidad»)».

⁶⁴ En estos términos se emplea Lord Hoffman para expresar esta misma idea en la decisión del caso *Carreras* (utilizamos como fuente PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 14): «En la práctica las situaciones de incertidumbre se producen sólo en aquellos casos de transacciones en las que se han insertado pasos carentes de propósito económico (commercial). Esta inseguridad es algo que los arquitectos de este tipo de transacciones deben estar dispuestos a aceptar».

que con él se obtenga un resultado económico similar o equivalente al de otros actos o negocios gravados de forma más intensa. El resultado interpretativo tiene, por tanto, como razón última en este otro caso, no un fundamento de orden jurídico sino la equivalencia de situaciones en términos económicos.

III.2.4.3. El empleo de cauces regulares menos gravados (la llamada economía de opción)

Corolario de la exposición precedente es que el empleo artificioso de un negocio, esto es, la manipulación de sus efectos naturales con la única finalidad de obtener un ahorro fiscal, permite al aplicador de la norma soslayar el molde jurídico empleado y reconducir los hechos, actos o negocios, a la tributación que hubiera correspondido si, para alcanzar idéntico resultado jurídico, se hubiera observado una actuación regular de acuerdo con el ordenamiento. Claro que esto sólo es posible cuando se constata una actuación artificiosa del interesado. Dicho de otro modo, para llevar a cabo esta reconducción de los hechos al gravamen no basta con que el resultado obtenido (abstracción hecha del ahorro fiscal) hubiera podido alcanzarse celebrando otro negocio distinto o no celebrando ninguno.

Puede ocurrir en efecto que la actuación de los interesados, sin ser artificiosa de conformidad con los parámetros que se han expuesto más atrás, tenga como consecuencia un trato ventajoso en comparación con el gravamen previsto, en la generalidad de los casos, para manifestaciones equivalentes de capacidad económica. Se trata de situaciones designadas por lo común con el término *economías de opción*⁶⁵. La nota diferencial y decisiva de estas actuaciones, frente a los supuestos de elusión, es que conllevan la aceptación por las partes de las consecuencias jurídicas naturales asociadas a su modo de obrar. Es decir, el examen del contenido del acto o negocio realizado pone de relieve en este caso que los interesados no han pretendido en modo alguno desfigurar los perfiles de la modalidad negocial con el fin de obtener un resultado ajeno o impropio de la misma o evitar que despliegue con plenitud los efectos que le son propios o naturales⁶⁶. Es el propio ordenamiento el que, rectamente interpretado, conduce de modo natural a privilegiar con un trato tributario más benigno el empleo de determinadas formas jurídicas.

⁶⁵ Como es generalmente conocido, la expresión *economía de opción* fue acuñada por LARRAZ LÓPEZ, J.: *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Ed. Rev. Der. Priv., 1952. Véanse en especial sus páginas 61 y sigs.

⁶⁶ ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *ob. cit.*, pg. 12, razona que «para calificar unos hechos como constitutivos de una economía de opción, parece un criterio muy razonable exigir que los negocios en cuestión respondan a finalidades (...) distintas de la estrictamente fiscal, sin que ésta deba quedar excluida», y añade a continuación que «si, como parece lógico y fácilmente comprensible, cualquier negocio jurídico debe responder al objeto que le es propio, e identificarse con las características y finalidades de los que le reviste el ordenamiento jurídico privado, dándose estas circunstancias, con toda seguridad, la operación a cuya realización sirve no tendrá como única motivación la de orden fiscal».

La existencia de una *economía de opción*, es decir, de una alternativa negocial lícita menos gravada que otra de resultados equivalentes, implica siempre un déficit de neutralidad. Esto hace que la figura se presente en tensión con los principios materiales que, de acuerdo con el art. 31.1 CE, inspiran el sistema tributario en su conjunto⁶⁷. Su presencia, no obstante, resulta admisible siempre que tenga su origen en la finalidad de reforzar otros valores constitucionales no mencionados en el citado precepto de la Carta Magna⁶⁸. En tales condiciones, la *economía de opción* debe considerarse legítima y ninguna razón habrá para combatir sus efectos a través del proceso de interpretación y calificación.

El problema surge cuando, al aplicar la norma, se advierte que una determinada alternativa negocial recibe un tratamiento más benigno que otra, evidenciando ambas idéntica capacidad de pago, y sin que tal circunstancia se encuentre justificada en consideración a valores de rango constitucional. Esta hipótesis puede tener su origen en dos causas: una actuación consciente del legislador que simplemente resulta no ser válida desde la perspectiva del texto constitucional, o bien un defecto involuntario de técnica normativa que produce una situación no deseada de falta de neutralidad, también incompatible con los valores constitucionales de igualdad y de generalidad de la contribución⁶⁹. La duda que surge a continuación es si el operador jurídico —el poder público que aplica las normas tributarias— dispone de algún instrumento técnico apto para reconducir la situación expuesta, con objeto de anular la alternativa fiscalmente más favorable si la considera contraria a los valores constitucionales.

Pues bien, cuando la circunstancia descrita responde a la voluntad del legislador, parece obvio que la solución ha de ser negativa. Una vez agotado el

⁶⁷ Así, de acuerdo con la STC 134/1996, de 22 de julio, el vehículo más común para materializar estas *economías de opción*, esto es, las exenciones, constituyen «excepciones al deber de contribuir establecido en el art. 31.1 CE» que, aparte de servir a una mejor realización del propio principio de capacidad económica, otras veces pueden tener su fundamento «en la consecución de finalidades extrafiscales o de estímulo de ciertas actividades» (F. 6 B).

⁶⁸ Es de sobra conocido que la norma tributaria puede utilizarse para la consecución de fines extrafiscales, si bien es preciso que tales fines, «sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza» (STC 37/1987, de 26 de marzo, F. 13).

⁶⁹ Esta dicotomía ha sido puesta de relieve por la STC 46/2000, de 17 de febrero, al distinguir entre economías de opción «deseadas» e «indeseadas». La distinción responde en esencia a lo que GONZÁLEZ SEIJO, J. M.: «Economía de opción y fraude de ley: visión de una disyuntiva tributaria típica a través de un caso concreto, los bonos austriacos», *Carta Tributaria (Monografías)*, núm. 308, 1999, pg. 7, denomina «economías fiscales» y «economías a secas»: «La doctrina suele distinguir entre economías de opción explícitas e implícitas. Las primeras se califican como economías de opción a secas, a las segundas se las denomina economías fiscales. Las primeras son las ofrecidas directamente por el legislador, las que están expresas».

proceso interpretativo, si se obtiene la conclusión de que el ordenamiento dispensa un tratamiento diferente a dos manifestaciones idénticas de capacidad económica, el hecho de que ello no esté constitucionalmente justificado no permite recrear la norma para acomodarla al sistema constitucional de valores. Ésta no es misión que pueda arrogarse el intérprete del derecho, pues como con toda la razón ha afirmado nuestro Tribunal Constitucional, ello constituiría «una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado y, por ende, la creación de una norma nueva, con la consiguiente asunción por el Tribunal Constitucional [por el intérprete de la norma en nuestro caso] de una función de legislador positivo que constitucionalmente no le corresponde» (STC 194/2000, de 19 de julio, F. 4º). En suma, que una cosa es interpretar la norma de acuerdo con la Constitución, tarea que corresponde siempre al operador jurídico en cualquier fase del proceso aplicativo, y otra muy distinta soslayar las consecuencias que la norma establece de modo inequívoco, por hallarlas contrarias al texto constitucional. Cuando así se considere, el ordenamiento establece vías específicas para recabar la intervención de quien únicamente se encuentra legitimado para expulsar del ordenamiento –no para reconstruir, según se acaba de ver– la norma inconstitucional: el Tribunal Constitucional. Mientras ello no suceda, el aplicador del derecho está sujeto a lo que las normas vigentes establezcan.

La conclusión anterior no debe variar cuando la situación responda en exclusiva a defectos de técnica legislativa⁷⁰. La voluntad de la norma jurídica, una vez promulgada, se independiza de la voluntad del legislador que la produce, y en todo caso, esta última se encuentra expresada dentro de los límites del texto de la norma⁷¹. De este modo, el hecho de que el legislador no fuera consciente de estar introduciendo una alternativa de tributación

⁷⁰ GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *ob. cit.*, pgs. 34-35, alerta sobre el riesgo de distinguir, dentro de las «economías de opción», un tipo específico formado por las «economías de opción indeseadas» –tal y como hemos visto que hace la STC 46/2000, de 17 de febrero– porque se puede terminar por dispensar a estas últimas el tratamiento propio de las operaciones realizadas en fraude de ley, o mediante artificio: «siguiendo este camino podríamos encontrarnos a la vuelta de la esquina con que el sacrosanto principio de capacidad contributiva habría dejado de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía de trato justo para el contribuyente, para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza de los contribuyentes allí donde la riqueza se encuentre».

⁷¹ No es mi intención, desde luego, terciar aquí en el debate sobre el carácter subjetivo u objetivo de la interpretación. Como señala RUIZ TOLEDANO, J. I.: *ob. cit.*, pg. 44, «viene siendo tradicional desde hace años la discusión acerca del objeto de esta operación, es decir si se trata de buscar la voluntad del legislador que es quien ha dictado la Ley (teoría subjetiva) o la voluntad de la Ley (teoría objetiva), entendiéndose por tal lo que en la misma aparece realmente querido con independencia de la voluntad originaria del legislador. En la actualidad predominan tesis intermedias entre ambas, ya que resulta esencial examinar la intención de quien dictó la norma para comprenderla, pero también resulta claro que la norma una vez dictada ha de adaptarse a las circunstancias de cada época». Con todo, considero fundamental insistir en que el intérprete no puede erigirse en *reconstructor* de la norma, cuando el mandato contenido en ésta sea inequívoco, sólo porque considere absurdo el resultado derivado de su aplicación.

incompatible con los principios constitucionales no es razón que permita al mero intérprete omitir los efectos que de modo concluyente derivan de la norma misma⁷². Por otra parte, si el legislador no deseaba producir tales efectos, tiene a su disposición el resorte más directo para subsanar su error: derogar o modificar la norma. Se ha dicho no sin razón que la permanencia de la norma en el tiempo constituye un dato indicativo de la conformidad del legislador con el estado de cosas⁷³.

Queda por último considerar si para enfrentarse a este tipo de situaciones que podríamos denominar *economías de opción inconstitucionales* sería procedente en algún caso utilizar la analogía. Ya he manifestado mi opinión favorable a aceptar la validez constitucional de este mecanismo de integración del ordenamiento en materia tributaria. Por otra parte, su entrada en juego se produciría una vez terminado el proceso interpretativo, por lo que con su utilización no se trataría de atribuir a la norma un sentido distinto del que inequívocamente tiene, sino de aplicar la norma prevista para un caso a otro distinto, no regulado, que guarda con aquél una identidad de razón. Pues bien, para el supuesto de que la *economía de opción* sea el resultado de una decisión consciente del legislador, es obvio que no procede neutralizar sus efectos mediante la integración por analogía. La razón es bien sencilla: para emplear la analogía hace falta constatar una laguna legal, y no puede calificarse de laguna una situación que es conscientemente buscada por el legislador, aunque se concrete en la no aplicación del gravamen a una determinada manifestación de capacidad económica⁷⁴. Por cuanto se refiere a la

⁷² Al fin y al cabo, como bien señala FERREIRO LAPATZA, J. J.: *ob. cit.*, pg. 11, el responsable de la situación en este caso es el legislador e, indirectamente, la propia Administración que tiene en sus manos la iniciativa para modificar las normas: «lo que, entiendo, no pueden hacer ni el uno ni la otra es «inducir» al contribuyente a aplicar, p. ej., una Ley mal redactada que no responda en su texto a su intención y, después, esperar cómodamente a que el contribuyente (...) se equivoque para exigirle el tributo que según la interpretación hecha «a posteriori» por la Administración, deba ser pagado». Como es obvio, el problema en estos casos suele residir en que, como señala GONZÁLEZ SEIJO, J. M.: *ob. cit.*, pg. 7, «la línea divisoria ante la economía fiscal —que requiere averiguar una voluntad o intención legislativa no explicitada— y el fraude de Ley puede ser, a veces, bastante sutil». A efectos de su distinción, el autor propone dos criterios: en primer lugar, «la economía fiscal no atenta a lo querido por el legislador», y, por otra parte, «en la economía fiscal el resultado perseguido y conseguido con la operación ejecutada es el que típicamente corresponde al negocio realizado».

⁷³ Tal y como pone de relieve ALONSO GONZÁLEZ, L. M.: *ob. cit.*, pg. 13, «al fin y al cabo, y así se pronunciaba la antes citada STS de 17 de noviembre de 2002, la permanencia en el tiempo de la norma que presuntamente se reputa deficiente en la medida en que es susceptible de ser utilizada para maniobras consideradas como elusivas no deja de ser una manera de que el legislador ratifique su conformidad con ese estado de cosas».

⁷⁴ De acuerdo con HERRERA MOLINA, P. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: «El fraude a la Ley tributaria en el derecho español», en *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*, obra colectiva (dirigida por SOLER ROCH, M. T. y SERRANO ANTÓN, F.), Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pgs. 29-30, nos encontraríamos aquí ante un *espacio libre de regulación*: «Las lagunas *stricto sensu* constituyen imperfecciones contrarias al plan. Si la omisión se ha cometido intencionadamente o *si no es reconocible plan alguno en un ámbito normativo* no cabe hablar de lagunas, sino de *espacio libre de regulación*».

otra hipótesis, es decir, cuando la situación obedezca a un defecto de técnica legislativa por falta de previsión del legislador, tampoco será frecuente que se den las condiciones para el recurso a la analogía, pues, aunque no pueda descartarse por completo, tampoco será lo habitual que la alternativa negocial menos gravada responda a una laguna del ordenamiento, es decir, a la ausencia de norma aplicable. La situación obedecerá más bien a la posibilidad —no advertida por el legislador al producir la norma— de aplicar a un determinado hecho o negocio un precepto específico generador de una tributación favorable (exención, bonificación, deducción de gastos, diferimiento en la imputación temporal de ingresos, etc.). Y ya se sabe que, si no hay laguna, carece de justificación acudir al procedimiento analógico⁷⁵. Por lo demás, en los contados casos de laguna, la aplicación analógica del tributo siempre toparía con la vigente prohibición expresa del art. 14 LGT.

En resumidas cuentas, la existencia de cauces jurídicos alternativos, generadores de una tributación favorable sin necesidad de manipular sus perfiles, no puede ser combatida de manera directa con los instrumentos técnico-jurídicos de que dispone el intérprete o aplicador del derecho, por más que se considere que la situación resulta contraria a los principios constitucionales y, en particular, al principio de capacidad económica. Debe rechazarse aquí una vez más por tanto toda elaboración argumental de la que se deriven conclusiones distintas y, en particular, cualquiera que conduzca, bajo el manto de una sedicente interpretación teleológica, a los resultados que son propios de la interpretación económica.

IV. EXPOSICIÓN Y CRÍTICA DE LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA EN MATERIA DE SIMULACIÓN

IV.1. La renuencia de la Administración a reconocer la existencia de fraude a la Ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En el epígrafe precedente he intentado describir las líneas básicas que a mi juicio han de marcar el proceso de interpretación y calificación en materia tributaria. De acuerdo con lo expuesto, una vez sacado a la luz el contenido de los auténticos actos o negocios celebrados, éstos deben ser aún sometidos a un test final, con objeto de constatar su idoneidad para la consecución del resultado jurídico o económico global que con ellos ha quedado establecido. De no superar este test, el acto o negocio podrá ser considerado artifi-

⁷⁵ HERRERA MOLINA, P. M. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J.: *ob. cit.*, pg. 30, sí parecen considerar que estos supuestos son también constitutivos de laguna, pues «cuando el legislador adopta soluciones concretas en la regulación de un instituto tributario debe desarrollarlas coherentemente, lo que presupone la existencia de un plan. Si incurre en deficiencias no deseadas, generará lagunas jurídicas y ofrecerá elementos para su integración analógica». En todo caso, los autores reconocen que «el legislador *dificulta* la integración del ordenamiento al regular de modo casuístico, oportunista e irreflexivo la materia tributaria, y al minusvalorar con excesiva frecuencia el principio de capacidad económica».

cioso, lo que conducirá a que se le aplique el gravamen propio de la modalidad negocial que rectamente hubiera correspondido emplear para la obtención de aquel resultado. Según he manifestado, este último trámite debería formar parte del normal proceso de interpretación y calificación, por lo que para ponerlo en práctica no considero necesario observar ninguna cautela adicional, sin que por ello hayan de considerarse lesionados en modo alguno los derechos constitucionales de los interesados. Lo cierto, sin embargo, es que el art. 15 LGT sí ha considerado oportuno someter a limitaciones específicas la reacción del poder público en los casos de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, esto es, de utilización artificiosa de los moldes negociales con la finalidad de eludir el gravamen. Y esa opción legislativa, orientada a reforzar la seguridad jurídica de los obligados tributarios —a mi juicio por encima de lo que resulta constitucionalmente necesario—, lleva consigo importantes consecuencias. Dos son las fundamentales: la necesidad de obtener el informe favorable de una Comisión Consultiva, cuya composición se regula en el art. 159 LGT, y la improcedencia de imponer sanciones tributarias en razón de las conductas constitutivas de la elusión, conforme al art. 15.3.

Como resulta conocido, la existencia de estas especiales limitaciones para enfrentarse al uso artificioso o impropio de las formas jurídicas —por el cauce de la declaración de fraude a la ley, bajo la LGT de 1963, o del conflicto en la aplicación de la norma, de acuerdo con la vigente LGT—, han determinado que la Administración se muestre siempre huidiza ante la perspectiva de tener que recurrir a esta fórmula para combatir las conductas elusivas del gravamen⁷⁶. De ahí que, cada vez que intuye que la principal razón de un obligado tributario para dar una determinada forma jurídica a sus actos es ahorrar en el pago de tributos, la Administración tributaria busque fórmulas alternativas para reconducir la situación y poder aplicar el gravamen pertinente sin necesidad de observar las formalidades propias de la declaración de fraude o conflicto⁷⁷. Dentro de esta línea destaca, en los últimos años, el discutible recurso a la declaración de simulación. Discutible no porque el uso regular de este medio de reacción contra las conductas insolidarias plantee en sí reparo alguno, sino porque, como trataré de razonar, su empleo en la práctica se sustenta con demasiada frecuencia en un entendimiento excesivamente laxo de las posibilidades que ofrece la prueba indirecta del comportamiento simulado. Lo más preocupante sin embargo es el respaldo que la más alta jurisprudencia viene concediendo a esta práctica interpretativa de la Administración.

⁷⁶ No creo que, como de forma bienintencionada opina FERREIRO LAPATZA, J. J.: *ob. cit.*, pg. 10 (en nota), la escasa utilización de este mecanismo antielusivo tenga como causa la reticencia prudente de la Administración tributaria ante la posibilidad de que su aplicación ponga en riesgo las garantías que la seguridad jurídica brinda a los afectados.

⁷⁷ Para una síntesis precisa y actualizada de la evolución de esta línea de actuación, desde el empleo de la categoría del negocio indirecto, como si fuera algo distinto del fraude de ley, hasta la inclinación más reciente por acudir a la declaración de simulación, puede consultarse el trabajo de SANZ GADEA, E.: *ob. cit.*, pgs. 221 y sigs.

IV.2. El respaldo de la jurisprudencia a la tesis administrativa: la declaración de simulación basada en el propósito de las partes

El objeto de este comentario es una línea jurisprudencial, bastante asentada ya, en cuya virtud se admite con excesiva generosidad el empleo de la prueba indirecta o indiciaria como fundamento para apreciar la existencia de simulación. Se allana así el camino para que la Administración, además de eludir el expediente específico necesario para declarar el conflicto –o el fraude a la ley–, mantenga intactas las posibilidades de apreciar la concurrencia de conductas punibles. Como exponente originario de esta línea se ha de citar la STS de 20-9-2005 (RJ 2005, 8361), donde el Alto Tribunal alcanza la conclusión de que el encabalgamiento de negocios realizado por las partes –venta de acciones con precio aplazado a una sociedad interpuesta y subsiguiente venta por ésta de las mismas acciones al contado a una tercera sociedad– constituía una realidad simulada. A tal objeto se invoca el instrumento de la prueba indirecta, expresándose como razonamiento deductivo decisorio el hecho de que, puesto que el propósito original indiscutible de las partes era una transmisión simple al contado de las acciones, los negocios intermedios que se formalizaron para obtener los efectos deseados no se celebraron realmente.

El hilo argumentativo de esta sentencia supone la confirmación de la doctrina expresada en relación con supuestos similares por las SSAN de 25-3-2004 (dos, [JT 2004, 998] y [JT 2004, 999]), y de 20-1-2005 (JT 2005, 1268), entre otras. El propio Tribunal Supremo apuntaba ya en esta dirección en una sentencia anterior a la comentada, si bien en aquel caso el pronunciamiento al respecto se hizo *obiter dicta*. Me refiero a la STS de 22-3-2005 (RJ 2005, 3572), donde se advierte ya una cierta equiparación entre simulación y fraude de ley, al afirmar el Tribunal que «en el fraude a que se refería el art. 24 LGT/1963 se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado –el que se presenta a la tributación–, que encubre otro disimulado (...)». Para confirmar esta impresión, la sentencia declara acto continuo que «en el proceso examinado, la cuestión pudiera haber sido, más bien, discernir si el conjunto de operaciones contemplado era constitutivo de un negocio jurídico simulado, en el que la causa no era la liberalidad sino realmente la de producir la definitiva transmisión onerosa de las acciones», si bien descarta un pronunciamiento al respecto con objeto de no incurrir en una *reformatio in peius* (F. 5º).

Lo cierto es que, como más atrás he advertido, la línea abierta con estos pronunciamientos puede considerarse hoy asentada en la práctica del Tribunal Supremo. Más recientemente, haciendo uso de idénticos presupuestos fundamentales la STS de 18-3-2008 (RJ 2008, 2707) ha afirmado la existencia de simulación, argumentando que, para dar por cierta la realidad de un negocio –para descartar en suma su carácter simulado–, es preciso que el mismo «responda a las peculiaridades que en cada caso concurren y que

se den en la realidad las condiciones que le hagan posible y razonable» (F. 9^º). Como puede verse, el error es, de nuevo en este caso, condicionar la existencia del negocio a su razonabilidad desde el punto de vista económico. En contra sin embargo de esta pretensión, lo cierto es que el negocio ha de considerarse real siempre que las partes, además de cumplir con las formalidades legales establecidas para su celebración, efectúen las prestaciones que le son propias. La racionalidad o no de la operación en términos económicos pertenece a un plano distinto, que en modo alguno puede determinar el juicio sobre su existencia, y que todo lo más podría ser indicativa de su carácter artificioso⁷⁸.

No es difícil apercibirse de que la línea jurisprudencial expuesta, aplicada de forma generalizada, supone simplemente una derogación general encubierta de la regulación legal del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues con ella se da valor de prueba indirecta de la simulación a los negocios formalmente celebrados por las partes, en atención sólo a la irrelevancia de sus resultados o a que éstos deberían rectamente haberse obtenido a través de los negocios supuestamente ocultos. Pero aún más graves pueden ser las consecuencias –de hecho ya lo están siendo, como se verá en un apartado posterior– si esta doctrina se traslada al ámbito de la determinación de las conductas constitutivas del tipo penal de defraudación, pues con ella se permite apreciar simulación y, por ende, defraudación, en actuaciones que de ningún modo implican una ocultación de la realidad⁷⁹.

IV.3. Crítica del planteamiento jurisprudencial

IV.3.1. *Simulación frente a celebración de negocios artificiosos o impropios: el juicio sobre la simulación como antecedente lógico del test de idoneidad –o de propiedad– del negocio celebrado*

Para una mayor claridad en la exposición considero imprescindible fijar de

⁷⁸ En un intento por justificar lo que no es sino una patente *contradictio in terminis*, la sentencia llega a afirmar que «cuando una Sala de Justicia, afirma que unos negocios son reales material y formalmente, pero que en su conjunto no ha existido el desplazamiento patrimonial que estos exigen, lo que, en realidad, está diciendo es que estos negocios aunque formalmente celebrados, individualmente considerados no han existido» [F. 10^º b)]. La idea expresada en este pasaje, con todo, se ha reiterado en varias sentencias posteriores referentes a la misma operación mercantil.

⁷⁹ Tal y como advierte PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 28, esta utilización impropia de la declaración de simulación «plantea peligros aún más graves que la del recurso a la vía del negocio indirecto. Pues desde que empezó esta moda de calificar las maniobras de elusión fiscal con el epíteto de simulación estuvo planeando el riesgo de que, en los casos en que la cuantía de la deuda eludida superara el límite del delito de defraudación tributaria (...), a alguien se le ocurriría la idea de someter los hechos a la jurisdicción penal. Y así acabó sucediendo (...). Pero llegados a este punto, ya no valen las bromas: se están poniendo en peligro elementos centrales del Derecho Penal democrático, del Estado de Derecho, en suma». Por su parte, ALGUACIL MARÍ, P.: «La concurrencia de culpabilidad para la imposición de sanciones en los supuestos de simulación», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 14, 2006 (BIB 2006, 1674), pg. 4, llama la atención sobre el peligro de confundir simulación con ausencia de motivo económico válido: «Por ello, se hace evi-

antemano las diferencias esenciales entre la categoría de la simulación y el empleo artificioso de formas jurídicas, ya se califique este último supuesto como fraude a la ley, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, o negocio indirecto, denominación esta última que considero la más ajustada a su naturaleza, si bien podría inducir a confusión debido al uso impropio que en el pasado hizo de ella el TEAC para soslayar las formalidades legales propias de la declaración de fraude a la ley. En cualquier caso, interesa subrayar ahora que todas las categorías nombradas de los llamados «negocios anómalos» presuponen una manipulación de la causa del negocio. En el negocio artificioso, indirecto, o realizado en fraude de ley, la causa real es diferente de la que el derecho asigna al tipo negocial empleado. Esta última no existe, pues ha sido sustituida por otra: la propia de un negocio distinto del concluido realmente. Pero esta alteración de la causa puede ser apreciada a partir del propio contenido negocial declarado por los sujetos⁸⁰. En la simulación, por el contrario, la causa expresada es sencillamente falsa.

Así pues, la nota distintiva de la simulación consiste en su finalidad de engañar a terceros mediante la ocultación de la auténtica realidad jurídica creada —que, como se sabe, puede consistir en un negocio distinto del declarado externamente, o en la inexistencia de negocio alguno—. El negocio simulado no existe, es mera apariencia vacía, por lo que la hipótesis no puede en modo alguno identificarse con la del negocio artificioso, es decir, aquél que, habiéndose celebrado realmente, persigue alcanzar los resultados naturales de otra modalidad negocial —o ningún resultado relevante—, en lugar de los suyos propios. En este último caso no existe ocultación, ni engaño, ni cabe hablar, por tanto, de simulación⁸¹. Las partes no mienten a nadie; han celebrado el negocio que declaran, aunque éste se utilice para obtener resultados que le son ajenos. La posibilidad de que suceda esto último también debe considerarse desde luego por el aplicador de la norma.

dente la ausencia de seguridad jurídica que ello puede provocar, y que si resulta grave en el terreno de la liquidación del tributo, adquiere tintes inquietantes en el terreno sancionador».

⁸⁰ De acuerdo con la exposición de CLAVERÍA GOSÁLBEZ, L. H.: *ob. cit.*, pg. 226, «negocios fraudulentos y simulados deben ser contemplados desde ella [la causa]: los primeros pretenden esquivar el Ordenamiento pero no engañar a terceros; los segundos pretenden esto último pero no necesariamente lo primero (...); no obstante, tanto unos como otros consisten en una divergencia entre la causa verdadera y la expresada. Fraudulento o no, el negocio indirecto, como el simulado, es tratado mediante la observación de la causa realmente querida: la causa que se corresponde con el negocio formulado pero no querido obviamente no existe: ni siquiera es *falsa* en el sentido del art. 1276 (como sí sucede en el caso de simulación), porque, en rigor, no se pretende mentir a terceros (aunque es posible que ambas figuras coincidan); la causa formulada será inexacta y, por tanto, inexistente. Por el contrario, la causa realmente existente (integrada por el negocio realmente querido y el acuerdo por el que se pacta la alteración formal) será relevante para el Derecho».

⁸¹ Así, de conformidad con la STC 120/2005, de 10 de mayo, «mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de Ley tributaria no existe tal ocultamiento» (F. 4).

A tal efecto, se deberá valorar la coherencia lógica entre el molde jurídico empleado por las partes y los efectos jurídicos globales establecidos a través de él. Ahora bien, este necesario test de correspondencia entre el negocio celebrado y los efectos que con él se obtienen pertenece a un momento ideal necesariamente posterior dentro del proceso lógico jurídico de aplicación de la norma tributaria. No puede ser de otra forma, pues para llevarlo a término resulta imprescindible haber establecido con carácter previo cuál es la auténtica naturaleza y cuál el auténtico contenido del negocio efectivamente celebrado.

Dicho de otro modo, no es posible enjuiciar si los efectos producidos son coherentes con el molde negocial que se ha empleado, sin antes concluir que el negocio declarado por las partes responde a la realidad. Y ello implica haber descartado con anterioridad la existencia de simulación. Ambos juicios, el que tiene por objeto fijar el auténtico negocio existente, y el orientado a determinar si sus resultados se corresponden con los que el ordenamiento naturalmente le asocia, no pueden confundirse, ni su orden admite ser alterado. De lo contrario se incurre en un contrasentido lógico. Es lo que sucede al Tribunal Supremo cuando apela 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 simulada⁸². La cuestión, como puede suponerse, no es intrascendente, pues el reconocimiento de la simulación lleva implícita la conclusión de que los interesados han ocultado a la Hacienda Pública la auténtica realidad de los negocios celebrados, por lo que esta línea argumental no sólo permite la imposición de sanciones administrativas –al eludir la prohibición del vigente art. 15.3 LGT–, sino que deja expedita la vía para apreciar la concurrencia del tipo penal de defraudación.

IV.3.2. *El defectuoso manejo de la prueba indirecta a efectos de apreciar la simulación*

Desde luego, no hace falta ser muy perspicaz para entender que la actividad dirigida a demostrar la existencia de simulación no resulta sencilla. Lo normal es que las partes hayan intentado borrar en lo posible cualquier rastro que evidencie su conducta simulatoria. Por eso, como recuerda con insistencia la jurisprudencia civil, a estos efectos es necesario la mayoría de las veces

⁸² En efecto, para respaldar el razonamiento administrativo conducente a apreciar la simulación, la STS de 20-9-2005 (RJ 2005, 8361) afirma: «Se expresa el razonamiento sobre la relación entre los indicios y consecuencia, señalando que el negocio real y verdaderamente realizado constituía una alteración en la composición del patrimonio de la reclamante en instancia que implicaba una variación en su valoración, siendo su incremento uno de los componentes de la renta del sujeto pasivo, que se oculta con la apariencia de que Invercamara compra las acciones a sus socios y que contrata la venta de las mismas a BPB» [F. 8º, B), c)]. Aunque la expresión del argumento dista mucho de ser clara, mediante el pasaje transcrito la sentencia sólo puede querer decir que las operaciones de compraventa celebradas con la sociedad interpuesta son simuladas por tener como único propósito –fácilmente visible por lo demás– eludir el gravamen inmediato de la renta obtenida.

acudir a la prueba indirecta o de indicios⁸³. Dicho mecanismo probatorio se identifica a su vez con el que la LGT regula bajo el rótulo de *presunciones no legales*⁸⁴. La validez de este medio de prueba, según nadie ignora, exige –de acuerdo con el art. 108.2 LGT– que entre los hechos probados y los deducidos exista «un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano». Dicho en otros términos, el resultado de la labor deductiva ha de obedecer a un juicio avalado por la lógica y por la experiencia, de modo que debe rechazarse cualquier atisbo de arbitrariedad en la inferencia de los hechos presuntos⁸⁵. De ahí que, para prevenir posibles arbitrariedades en su aplicación, sea imprescindible en primer término, de acuerdo con la

⁸³ Así lo reitera la STS la Sala 1ª de 24-11-1998 (RJ 1998, 9230), empleando una fórmula presente por sistema en todas las sentencias que tratan del asunto: «ha de tenerse en cuenta que es reiterada doctrina de esta Sala (Sentencias de 2 [RJ 1988, 8406] y 5 noviembre 1988 [RJ 1988, 8418], 23 septiembre 1989 [RJ 1989, 6352], 17 junio 1991 [RJ 1991, 4466] y 15 noviembre 1993 [RJ 1993, 8911], por citar algunas) la de que, al ser serandas las dificultades que encierra la prueba directa y plena de la simulación de los contratos, por el natural empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad, se hace preciso acudir a la prueba indirecta de las presunciones, que autoriza el artículo 1253 del Código Civil [actualmente la Ley de Enjuiciamiento Civil]».

⁸⁴ Véanse, entre otras, las SSTC 169/1986, de 22 de diciembre, y 133/1995, de 25 de septiembre, que declaran esta equiparación esencial entre la prueba de presunciones y la llamada –de forma impropia, a juicio de la primera de las dos sentencias– prueba indiciaria.

⁸⁵ Tal como expone la STS de 20-7-1998 (RJ 1998, 6356), «tres son, pues, los elementos característicos de las presunciones ahora consideradas: la afirmación base, que es el hecho demostrado; la afirmación presumida, que es el hecho que se trate de deducir; y el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano. De ellos, para acreditar la afirmación base, pueden utilizarse cualesquiera medios de prueba, aunque deben ser suficientes para que merezca la conceptualización de hecho acreditado. La afirmación presumida, que es la única relevante para el juicio de hecho determinante de la conclusión, normalmente resulta acreditada mediante la propia actividad presuntiva. Es claro que la afirmación presumida ha de ser distinta de la afirmación base y estar situada a un nivel superior, puesto que si se declara presumido un hecho sin más, no se estará ante una verdadera presunción, sino ante meras conjeturas o sospechas. Por último, las reglas del criterio humano no son otras que las de la lógica o recta razón, y, en este sentido, el enlace entre el hecho acreditado y el que se trate de demostrar no ha de consistir en otra cosa que la conexión o congruencia entre ambos, de suerte que el conocimiento de uno lleve al intérprete, como consecuencia obligada de aquella lógica o recta razón, al conocimiento del otro» (F. 2º). Con posterioridad, la STS de 19-3-2001 (RJ 2001, 6601) ha resumido los requisitos para la aplicación de este tipo de presunciones: «Para la válida utilización de la prueba de presunciones es necesario que concurren los siguientes requisitos: que aparezcan acreditados los hechos constitutivos del indicio o hecho base; que exista una relación lógica precisa entre tales hechos y la consecuencia extraída; y que esté presente, aunque sea de manera implícita, el razonamiento deductivo que lleva al resultado de considerar probado o no el presupuesto fáctico contemplado en la norma para la aplicación de su consecuencia jurídica (en el presente caso la existencia de los 2.000 habitantes necesarios para la procedencia de la apertura de nueva farmacia de «núcleo»). O, en otros términos, como señalan tanto la jurisprudencia de esta Sala como la doctrina del TC, en la prueba de presunciones hay un elemento o dato objetivo, que es el constituido por el hecho base que ha de estar suficientemente acreditado» (F. 3º).

jurisprudencia constitucional, una prueba plena y directa de los hechos base⁸⁶ y una adecuada motivación de la resolución dictada, que deberá «expresar públicamente no sólo el razonamiento jurídico sino también las pruebas practicadas y los criterios racionales que han guiado su valoración»⁸⁷. El objeto de ello es posibilitar un completo conocimiento por el interesado de todo el proceso de deducción desarrollado por el órgano encargado de apreciar la prueba, a fin de permitir su más adecuada defensa⁸⁸.

Pero, sobre todo, por lo que aquí interesa, la jurisprudencia constitucional exige que la deducción de los hechos presuntos se funde «en un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano»⁸⁹. Es decir, la

⁸⁶ En palabras del Tribunal, «no cabe evidentemente construir certezas sobre la base de simples probabilidades». Vid. entre otras muchas las SSTC 174/1985 de 17 de diciembre (F. 6º), 384/1993, de 21 de diciembre (F. 5º), 78/1994, de 14 de marzo (F. 3º), 93/1994, de 21 de marzo (F. 3º), 206/1994, de 11 de julio (F. 3º), 133/1995, de 25 de septiembre (F. 3º), 182/1995, de 11 de diciembre [F. 3º A)], 24/1997, de 11 de febrero (F. 2º) y 45/1997, de 11 de marzo (F. 6º). En línea con esta exigencia, la STS de 20-7-1998 (RJ 1998, 6356) rechazó que la falta de patrimonio declarado previo suficiente para justificar una adquisición de acciones permitiera por sí sola presumir que el adquirente había sido beneficiario de una donación: «no puede decirse que la afirmación base haya quedado demostrada. A lo sumo, de la circunstancia de que los socios fundadores de la sociedad al principio mencionada no hicieran declaración del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al ejercicio de 1984 y sólo pudieran justificar parte de la tenencia de medios suficientes para afrontar una suscripción de acciones por valor de seis millones de pesetas mediante un documento privado acreditativo de la recepción de un préstamo de su padre, sólo puede deducirse una mera «conjetura» de que, en realidad, habían recibido una donación del mismo. Tampoco el hecho de que el préstamo en cuestión no resultara de la declaración de patrimonio del padre puede deducirse la realidad de la donación. Ni siquiera la Administración desplegó una actividad inspectora tendente a lograr evidenciar una disminución del patrimonio del padre sustancialmente equivalente a las suscripciones de los hijos, de la que pudiera, no ya presumirse, sino «conjeturarse» —que, como se ha dicho, es cosa bien distinta—, la existencia de la donación» (F. 2º).

⁸⁷ En este sentido, entre otras, las SSTC 174/1985, de 17 de diciembre (F. 7º), 384/1993, de 21 de diciembre (F. 5º), 78/1994, de 14 de marzo (F. 3º), 93/1994, de 21 de marzo (F. 3º), 206/1994, de 11 de julio (F. 3º), 244/1994, de 15 de septiembre (F. 2º), 283/1994, de 24 de octubre [F. 2º A)], 24/1997, de 11 de febrero (F. 2º), 45/1997, de 11 de marzo (F. 6º) y 173/1997, de 14 de octubre [F. 2º C)].

⁸⁸ Aunque las sentencias constitucionales citadas suelen versar sobre la aptitud de la prueba de presunciones como medio de enervar la presunción de inocencia en procedimientos de carácter punitivo, las condiciones exigidas para la validez de este medio probatorio son plenamente extrapolables al ámbito de los procedimientos tributarios. No existe, en efecto, ninguna razón para que no sea así, pues la aludida jurisprudencia se limita a desarrollar una serie de exigencias elementales para evitar, de una parte, la arbitrariedad del resultado, y salvaguardar, de otra, las posibilidades de defensa del interesado, finalidades igualmente dignas de protección en todos los procedimientos, sea cual sea su naturaleza. No en vano, la vigente Ley de Enjuiciamiento Civil —art. 386.1— las ha recogido ya de forma expresa para el proceso civil, lo que las hace sin ninguna duda aplicables también en el ámbito tributario, en virtud del art. 106.1 LGT.

⁸⁹ Sobre la exigencia de este engarce lógico entre el indicio y el hecho de él deducido, las SSTC 174/1985, de 17 de diciembre (F. 6º), 93/1994, de 21 de marzo (F. 3º), 133/1995, de 25 de septiembre (F. 3º), 182/1995, de 11 de diciembre [F. 3º A)], 24/1997, de 11 de febrero (F. 2º) y 45/1997, de 11 de marzo (F. 6º). La STS de 8-6-2002 (NFJ012775)

conclusión derivada de los indicios ha de ser el fruto de un esfuerzo deductivo basado en las máximas que proporciona la experiencia. Como señala la ya citada STS de 19-3-2001 (RJ 2001, 6601), la operación lógica que lleva a dar por ciertos los hechos, «será tanto más rectamente entendida cuanto más coherente y razonable aparezca el camino de la inferencia. Se habla, en este sentido, de rechazo de la incoherencia, de la irrazonabilidad y de la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la presunción como prueba» (F. 3º). Sólo bajo estas condiciones será admisible que los hechos determinantes de la resolución se fijen a través de la prueba indirecta, así como que dicha prueba prevalezca sobre otros elementos probatorios merecedores de una menor credibilidad para el órgano encargado de resolver.

Pues bien, volviendo a los hechos que dieron lugar a las decisiones jurisprudenciales que aquí se comentan, resulta palmario, a mi juicio, que todo esfuerzo deductivo basado en la contemplación de los negocios que las partes declararon, conduce más bien a la conclusión de que, en efecto, tales negocios fueron celebrados, precisamente como fórmula para tratar de reducir su tributación. Una fórmula posiblemente artificiosa y constitutiva de fraude de Ley (o determinante de un *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*), si bien el establecimiento de esta conclusión queda reservado por el ordenamiento al oportuno expediente formal.

Para ilustrar esta conclusión tomo como ejemplo la hipótesis de partida de la STS de 20-9-2005, donde según la declaración de los interesados se habría realizado una venta a plazos de títulos a una sociedad interpuesta, así como la venta posterior al contado de los mismos títulos por dicha sociedad a un

rechaza, en consecuencia, que el mecanismo de la presunción se emplee por la Administración para eludir las formalidades necesarias en hipótesis que serían, todo lo más, constitutivas de fraude de ley, como el caso de una operación de préstamo a muy largo plazo y un bajo interés, donde la Administración tuvo a bien presumir –de forma improcedente, a criterio de la citada sentencia– la existencia de un negocio simulado tendente a ocultar una supuesta donación: «del hecho demostrado de la realidad del préstamo y de sus condiciones, así como también del cumplimiento estricto, en la inicial autoliquidación, de las condiciones establecidas en la Ley no podía sacarse, sin más, la conclusión de que el préstamo concertado no era tal sino una donación y, más concretamente, una donación con causa onerosa del artículo 619 del CC, o, lo que es lo mismo, una donación en que el donante –aquí el prestamista– «habría» –así, en hipótesis– impuesto al instituto donatario –el prestatario en la operación– el gravamen inferior al valor de lo donado consistente en la capitalización del nominal prestado al 4 por 100. No concurría «el enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano» que exigía el artículo 1253 del CC –hoy derogado (...)– y que para el procedimiento de gestión tributaria sigue conservando, por fortuna, el artículo 118.2 de la LGT.– En el supuesto de autos, se trataría de una presunción, sin base legal alguna –sólo soportada por la facultad de interpretar con arreglo a su verdadera naturaleza los actos sometidos a gravamen en concepto de ITP–, de fraude o simulación que pretendiera sustentarse en unas circunstancias que implicaban, como está admitido, una sujeción estricta a los mandatos legales establecidos, y, además, de una presunción de fraude deducida sin las garantías y procedimiento legalmente establecidos por el artículo 24.2 de la LGT, en su redacción inicial, o por el actual apartado 1 del mismo precepto tras la modificación introducida por la Ley 25/1995» (FF. 3º y 4º).

tercero. Ante tales circunstancias, podrá llegarse a la razonable conclusión de que el verdadero propósito de las partes era producir los efectos típicos de una transmisión al contado entre el propietario original y el adquirente último de las acciones. Sin embargo, esta intuición, que puede entenderse razonable, no constituye un elemento probatorio que desvirtúe en absoluto la realidad de los negocios que se llevaron a cabo en último término. Antes bien, a mi modo de ver cualquier razonamiento deductivo, si nos atenemos a la lógica y a la experiencia, conduce al resultado de entender que los interesados, para intentar ahorrar en el pago de impuestos, celebraron los negocios que dicen haber celebrado, abstracción hecha de la mayor o menor licitud del propósito perseguido con su actuación. Por consiguiente, el tratamiento de la situación requería las formalidades propias del expediente de fraude de Ley –al encontrarse en vigor por entonces la LGT de 1963–, sin que las pruebas indiciarias disponibles permitieran afirmar la existencia de simulación.

En realidad, el defecto que la argumentación jurisprudencial arrastra desde su inicio es hacer residir la prueba de la simulación en las propias características internas del negocio que las partes declaran haber celebrado. Esto lleva a dar por cierta en un primer momento la declaración de los interesados, al objeto de evidenciar que una parte de su contenido –las compraventas intermedias en que interviene la sociedad interpuesta– sólo puede obedecer al propósito de eludir el gravamen, para a continuación, y basándose en dicha evidencia, considerar probada su falsedad. Es decir, el camino para acreditar la falsedad de la declaración pasa por admitir previamente su veracidad. Evitar esta contradicción sólo es posible si la prueba de la simulación se sitúa en elementos externos al contenido del negocio declarado, pues lo que la actividad probatoria persigue es precisamente probar que éste –o una parte de éste– no existe. Por ejemplo, considerando simulada una compraventa ante la probada ausencia de medios económicos en el comprador para llevarla a cabo.

Pero llegados a este punto, todavía se puede aportar un argumento más, antes de concluir, para sustentar el razonamiento crítico que hasta aquí se ha expuesto. Y es el hecho de que, incluso aceptando con un propósito sólo dialéctico que la falta de coherencia entre el negocio declarado y los resultados producidos con él, o bien, que la ausencia de lógica económica en la operación, constituyen prueba suficiente de la simulación –de acuerdo con las conclusiones de las SSTS de 20-9-2005 (RJ 2005, 8361) y de 18-3-2008 (RJ 2008, 2707)–, los hechos descritos constituirían también en todo caso el presupuesto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal y como se delimita en el art. 15 LGT –uso de cauces jurídicos artificiosos para obtener un ahorro de tributos–. De esta forma, teniendo en cuenta la especialidad de este último precepto y el cuidado que en él se pone por describir con detalle de forma autónoma la hipótesis para su aplicación, la calificación de un mismo supuesto como conflicto –en virtud del citado precepto legal– y como simulación –de acuerdo con la citada sentencia– debería llevar todo lo más a concluir que existe una variante específica de

la simulación –la descrita en el art. 15.1 LGT– que para ser apreciada requiere unas formalidades especiales –informe favorable de la Comisión Consultiva prevista en el art. 159 LGT–, y cuya concurrencia no podrá determinar que se exijan sanciones a las partes –de conformidad con el art. 15.3 LGT–.

De cualquier manera, creo que no es necesario recurrir a este último argumento, porque estimo haber razonado suficientemente que en los casos objeto de consideración no cabe apreciar en modo alguno la falsedad propia de todo comportamiento simulado.

IV.4. La intervención del Tribunal Constitucional en la delimitación conceptual de la simulación y del fraude a la ley

A todo esto, el Tribunal Constitucional ha tenido ya la oportunidad de terciar en la controversia sobre los perfiles de la simulación y sus notas distintivas con otras conductas elusivas que no implican ocultación. Debe decirse, sin embargo, que tras una primera toma de postura esperanzadora, mediante la STC 120/2005, de 10 de mayo, algunas resoluciones posteriores han puesto freno a la tendencia iniciada y han eludido la ocasión de fijar una doctrina constitucional clara y definitiva sobre la materia. Así sucede al menos en la STC 48/2006, de 13 de febrero, y en las más recientes SSTC 129/2008, de 27 de octubre y 145/2008, de 10 de noviembre. En todas ellas el Tribunal Constitucional, quizá sintiéndose un punto incómodo por la idea de comprometer su criterio para el futuro, ha aducido razones formalistas para evitar pronunciarse sobre la auténtica naturaleza de ciertas conductas calificadas como simulación por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo. A continuación voy a intentar resumir y valorar el sentido de los pronunciamientos que se acaban de mencionar.

La STC 120/2005 se enfrentaba a un pronunciamiento de la Audiencia Provincial de Barcelona donde, tras apreciarse que la conducta del obligado tributario era constitutiva de fraude a la Ley tributaria, se establecía su subsumición dentro del tipo penal de defraudación. El Tribunal Constitucional se mostró contrario a esta solución, por considerar que con ella se vulneraba el principio de tipicidad penal. Uno de los argumentos para sustentar su decisión fue entender que la aplicación del tipo de defraudación a una conducta realizada en fraude a la Ley tributaria constituye analogía *in malam partem*, prohibida por el art. 25.1 CE⁹⁰. A la vista de esta afirmación podría entenderse que el Tribunal se alinea con la doctrina que identifica en el fraude a la Ley tributaria una variante de la analogía. En mi opinión, sin embargo, no es así. La mejor prueba de ello es que la propia sentencia concibe el fraude a la Ley tributaria como una modalidad del fraude a la

⁹⁰ De acuerdo con el razonamiento del Tribunal, «la utilización de la figura del fraude de Ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE» (STC 120/2005, de 10 de mayo, F. 4º).

Ley regulado en el art. 6.4 del Código Civil⁹¹, idea que resulta incompatible con los planteamientos doctrinales que sustentan la equiparación de la figura con la técnica analógica⁹². Antes bien, en mi opinión, la consideración de que la condena descansaba en un ejercicio de analogía *in malam partem* no se debe a que el Tribunal Constitucional identifique la categoría del fraude a la Ley tributaria con la analogía, sino a que considera que la conducta constitutiva del fraude a la ley, pese a producir idéntico perjuicio a la Hacienda Pública, carece de uno de los elementos integrantes del tipo penal de defraudación: la ocultación⁹³. Es decir, la falta de tipicidad de la conducta no se produce porque para apreciar la omisión de ingreso del tributo –a través del mecanismo del fraude a la ley– sea necesario aplicar el gravamen por analogía, sino porque la actuación en fraude a la ley, productora por sí sola de una omisión de ingreso –sin necesidad de recurrir a la analogía–, adolece sin embargo de un elemento adicional, como la ocultación, imprescindible para considerarla encajable en el tipo de defraudación⁹⁴. Así pues, la razón por la que la sentencia considera que existe una aplicación analógica del tipo penal, es que se subsume en él una conducta que, si bien presenta sus elementos objetivos, no responde en cambio a su elemento subjetivo característico, consistente en la ocultación maliciosa de los hechos.

En resumidas cuentas, entiendo que el fundamento decisivo de esta senten-

⁹¹ De esta forma, según puede leerse al principio de su F. 4º, «conviene indicar que el concepto de fraude de Ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código Civil. (...) El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda» (STC/2005, de 10 de mayo, F. 4º).

⁹² Según trato de razonar en el texto, no creo que, conforme observa SANZ GADEA, E.: *ob. cit.*, pg. 225, la sentencia incurra en contradicción, aunque así pueda parecerlo, por el hecho de identificar primero la naturaleza del fraude a la Ley tributaria con la del fraude a la Ley regulado en el art. 6.4 del Código Civil, figura cuyos perfiles parecen muy alejados de la analogía, para después sostener que la subsunción de la conducta en fraude de Ley dentro del tipo penal produce los efectos propios de la analogía *in malam partem*.

⁹³ Así entiendo que lo evidencia el siguiente razonamiento: «Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, *elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de Ley tributaria como medio comisivo del delito*» (STC 120/2005, de 10 de mayo, F. 5º [la cursiva es mía])

⁹⁴ Latiría aquí la caracterización del delito a que hace referencia CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Conflicto en la aplicación de la norma, simulación y negocios jurídicos anómalos en el ámbito del derecho penal», *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 29, dic. 2004, pg. 62, pues «la subsunción del hecho en el tipo penal requiere elementos adicionales de injusto que justifiquen el recurso a la pena (...). Lo esencial pues es comprobar que en la elusión del pago se han utilizado medios fraudulentos, fundamentalmente anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de documentos falsos, la interposición de personas, o la simulación negocial».

cia reside en el hecho de que la ocultación, elemento subjetivo inherente al delito de defraudación, y presente por definición en todo negocio simulado, nunca forma parte en cambio de las conductas realizadas en fraude a la Ley tributaria. Así lo evidencia el Tribunal en otro pasaje, con objeto de trazar la línea diferencial entre ambas categorías –fraude a la Ley y simulación–: «mientras que la simulación entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de Ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que *el artificio utilizado salta a la vista*» (F. 4º). En esta última frase, que destaco con cursiva, se encuentra la clave de la cuestión, pues como he tratado de demostrar, la línea de doctrina de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo, por la que se hace residir la prueba de la simulación en la evidencia de que los negocios declarados producían como único resultado relevante un favorable trato fiscal, basa su conclusión de modo exclusivo en la propia declaración de las partes y no en elementos o datos objetivos externos a su actuación declarada. Lo que, como ya se vio, supone un contrasentido, pues el análisis de los hechos declarados no puede determinar por sí solo la conclusión de que se ha ocultado la realidad. Dicho de otro modo, si la declaración de los sujetos basta para conocer la realidad, sin que sea necesario acudir a elementos externos a la propia declaración, eso sólo puede significar una cosa: que la maniobra *salta a la vista* o, lo que es igual, que no hay ocultación. Y conforme se acaba de ver, de acuerdo con la STC 120/2005, en ausencia de ocultación no cabe hablar tampoco de simulación.

Mucho más decepcionante es la respuesta que ofrecen ante situaciones similares las posteriores SSTC 48/2006, de 13 de febrero, 129/2008 y 145/2008, de 27 de octubre y de 10 de noviembre respectivamente. En todas ellas el Alto Tribunal se inhibe de valorar el contenido material de las conductas subsumidas en el tipo de defraudación por diferentes pronunciamientos de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo. En la STC 48/2006, la razón formal que se aduce para desestimar la queja de los recurrentes es que en la sentencia condenatoria había quedado acreditado de modo suficiente que su comportamiento era constitutivo de simulación. En consecuencia, dado que la simulación, a diferencia del fraude a la ley, sí presupone ocultación de los hechos, la condena en este caso no se podía considerar basada en una aplicación analógica *in malam partem* del tipo penal, sino «en una irreprochable subsunción en el mismo de una conducta que reunía los requisitos subjetivos y objetivos contenidos en la mencionada descripción típica» (F. 3º *in fine*). Lo cierto, sin embargo, es que la sentencia elude el análisis del contenido material de la conducta, necesario para evidenciar que la calificación de la misma como simulación podía considerarse efectivamente ajustada a los parámetros que había formulado a tal efecto la STC 120/2005.

Con todo, más visible aún me parece la falta de compromiso en este sentido de la STC 129/2008, de 27 de octubre (la 145/2008, de 10 de noviembre, se remite por entero a ella, al juzgar un supuesto idéntico). Como en el caso anterior, la sentencia condenatoria había entendido que la actuación

de las partes era constitutiva de un comportamiento simulado. Por su parte, el Tribunal Constitucional se inhibe también en este caso de aclarar si la calificación de la conducta como simulación, formalmente adecuada para apreciar los elementos objetivos y subjetivos del tipo de defraudación, podía entenderse correcta atendiendo al fondo de las conductas enjuiciadas. Antes bien, se limita a declarar que no puede tacharse de irrazonable la conclusión de la sentencia de instancia, consistente en entender que la conducta de los sujetos era constitutiva de defraudación típica por concurrir en el negocio celebrado «componentes de simulación» detectados «a partir de la falta de lógica económica de la operación» (F. 4º).

Dicho de otro modo, en este caso el Tribunal Constitucional se declara competente para examinar sólo si la calificación de los hechos como defraudación puede considerarse irrazonable, y niega que lo sea, por basarse dicha apreciación de la sentencia de instancia en «las características del negocio practicado», en «la índole peculiar del adquirente» y en «el resultado final de impago de tributos» (F. 4º)⁹⁵. Es decir, añadido yo, en elementos todos perfectamente visibles en la propia actuación externa declarada por los sujetos, circunstancia que, de acuerdo con la STC 120/2005, obligaba a descartar la existencia de simulación⁹⁶. El propio Tribunal se ve en la necesidad de defenderse a continuación aclarando que su sentencia 120/2005 nunca llegó a negar a la conducta enjuiciada en ella el carácter de simulación⁹⁷. Es decir, que la razón para rechazar entonces la licitud constitucional de la condena no fue el análisis de la actuación de los sujetos y la conclusión de que la misma no había implicado ocultación, sino la calificación formal de fraude a la Ley tributaria que la sentencia de instancia había dado a los hechos, pues resulta inherente a dicha categoría abstracta la ausencia de ocultación.

⁹⁵ El Tribunal, en suma, acepta como razonable que la simulación se apoye en el mero hecho de la anomalía del negocio, sin tener en cuenta que, como hace ver CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: *ob. cit.*, pg. 73, «la anomalía del negocio jurídico lleva de suyo que el fin realmente perseguido por las partes no es el del negocio anómalo, sino el del negocio típico eludido, luego no puede verse en toda anomalía del negocio un supuesto de simulación».

⁹⁶ Recuérdese que, de acuerdo con el F. 4º de la STC 120/2005, «mientras que la simulación entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de Ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista».

⁹⁷ A esta justificación dedica el Tribunal un párrafo completo: «No es cierto, sin embargo, que en esta última Sentencia se llegara «a la conclusión de que en el caso enjuiciado en ella no podía hablarse de simulación», como afirma el demandante en su escrito de alegaciones. En la STC 120/2005, el Tribunal Constitucional, que no califica penalmente los hechos objeto de acusación, se limitó a constatar que «[n]i en una ni en otra Sentencia se consideró... acreditada la existencia, pretendida en todo momento por las acusaciones, de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño u ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados» (F. 5), y que, además, el Tribunal de apelación consideró que se había producido un fraude de Ley tributaria, y que «la utilización de un fraude de Ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida por el tipo de defraudar» (F. 5)» (STC 129/2008, F. 5º).

En resumen, que si en algún momento la STC 120/2005 pudo generar el espejismo de que el Tribunal Constitucional asumía un compromiso más o menos firme con el correcto empleo de las categorías del fraude a la Ley y la simulación, a efectos de integrar el tipo penal de defraudación, la STC 129/2008 deja claro ahora que no es así. Más bien creo que supone un paso decepcionante, al no considerar irrazonable subsumir en el concepto de defraudación conductas en las que a mi modo de ver se encuentra ausente todo asomo de ocultación⁹⁸. La situación creada no puede, desde luego, dejar de suscitar cierta preocupación, pues debe tenerse en cuenta que bajo la correcta delimitación de las categorías elusivas subyace un problema constitucional de primer orden, consistente en determinar si, con independencia de su *nomen iuris*, estas conductas supuestamente simuladas constituyen o no ocultación y son por tanto subsumibles en el tipo delictivo de defraudación⁹⁹.

V. RECAPITULACIÓN Y SUGERENCIAS

Llegados a este punto, la percepción del estado de cosas no puede ser optimista. Los procedimientos que el derecho pone en manos del poder público para reaccionar frente a las maniobras elusivas del gravamen se encuentran muy lejos de haber alcanzado su punto óptimo de elaboración normativa y de desarrollo práctico. No creo exagerado decir que más bien se comportan en la actualidad de manera absolutamente inoperante. La mejor prueba de ello es la discordancia que se aprecia entre una regulación legal sobreprotectora de la seguridad jurídica y una práctica administrativa y judicial poco receptiva ante la evidente necesidad de perfilar las diferencias conceptuales existentes entre las distintas categorías de elusión, al objeto de ajustar las consecuencias de cada conducta y de observar las formalidades exigidas, en su caso, para establecerlas. El empleo abusivo de las categorías del negocio indirecto o de la simulación, cuando no el deslizamiento hacia usos interpretativos propios del método económico, son como nadie desconoce prácticas frecuentes de nuestra Administración y, lo que es más grave, de nuestros tribunales.

A la vista de este panorama, en mi opinión, corresponde al legislador apurar todos los medios a su alcance para tratar de impulsar soluciones satisfactorias. A nadie escapa la dificultad del empeño. No obstante, lo que no parece

⁹⁸ Así al menos lo interpreto yo, cuando se afirma: «esta comprensión de que concurre una defraudación penalmente típica por las características del negocio practicado, carente del equilibrio de contraprestaciones propio de la compraventa, por la índole peculiar del adquirente, y por el resultado final de impago de tributos, (...) [n]o cae fuera del campo semántico del verbo «defraudar», que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos» (STC 129/2008, F. 4º).

⁹⁹ Conviene recordar aquí las palabras alarmadas de PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 28, para quien una inadecuada solución del problema podría poner en riesgo «elementos centrales del Derecho Penal democrático, del Estado de Derecho, en suma».

aceptable es la inactividad ante un estado de cosas que tampoco a nadie contenta. A mi modo de ver, una medida deseable sería la eliminación de las trabas formales tradicionalmente impuestas para que, cuando se constate la utilización artificiosa de actos o negocios, se aplique el gravamen correspondiente a las formas jurídicas que hubieran debido rectamente emplearse. La supresión del necesario informe favorable de la Comisión Consultiva agilizaría la aplicación del tributo en estos casos y propiciaría seguramente algo más de continencia al apreciar la simulación por parte de Administración y tribunales, pues dejaría de percibirse como necesario el recurso a esta última categoría como medio de eludir los inconvenientes formales que en el momento actual presenta la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Se puede objetar que la medida propuesta no garantiza el logro del efecto pretendido, y en cambio supondría conceder al órgano que aplica el tributo excesiva libertad para calificar el carácter artificioso de las conductas, propiciando de esa forma que se pueda poner en riesgo el legítimo ejercicio por los contribuyentes de las llamadas *economías de opción*, esto es, alternativas negociales lícitas sujetas por el ordenamiento a una tributación favorable. En cualquier caso, sin embargo, no creo que el resultado práctico fuese el paso a una situación peor que la actual, donde de modo sistemático se soslaya por los poderes públicos el trámite específico previsto por la Ley para apreciar la existencia de actos o negocios artificiosos, mediante un uso inadecuado de mecanismos antielusivos diseñados para reaccionar frente a otro tipo de conductas que, a diferencia de aquéllos, presuponen una ocultación de la realidad. Y es que, como es obvio, la consecución de una situación óptima en este terreno es imposible si los poderes públicos, Administración y tribunales, no ponen de su parte para afinar al máximo en la calificación de cada realidad de acuerdo con su auténtica naturaleza jurídica¹⁰⁰. En tal sentido, si se suprimiera el informe previsto por el art. 15 LGT, resultaría particularmente necesario cuidar que no se persiguiera como elusión tributaria ninguna actuación de los interesados que, aun produciendo a éstos un ahorro de tributos, en su conjunto no delatase la intención de minimizar o anular los efectos naturales de ninguno de los actos o negocios celebrados. Debe tenerse en cuenta sin embargo que, en último término, la apreciación de tales circunstancias tiene que depender del criterio que se utilice por el órgano que aplique las normas y califique los hechos. La incertidumbre que ello genera es algo que debe asumirse como inevitable frente a toda cuestión jurídica cuya solución dependa de la apreciación subjetiva de un ór-

¹⁰⁰ Como hace tiempo advirtiera FALCÓN Y TELLA: «Calificación del hecho imponible y simulación», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1996 (BIB 1996, 1295), desde luego que «no basta con reformar la Ley cuando determinados sectores de la Administración tributaria siguen empeñados en una calificación «libre» del hecho imponible desde sus propias convicciones y en función, casi exclusivamente, del resultado económico de la operación». Si como viene ocurriendo últimamente la Administración, además, se siente respaldada por los tribunales, la validez de esta apreciación se redobla.

gano¹⁰¹. La misma apreciación subjetiva que, bajo la regulación vigente, muchas veces determina, por ejemplo, que se dé el tratamiento propio de la simulación a conductas que no implican ocultación¹⁰².

Apuntando en el mismo sentido, considero necesario replantear la conveniencia de suprimir la prohibición de sancionar en vía administrativa la realización de conductas artificiosas encaminadas a la elusión del tributo, aun cuando las mismas no impliquen ocultación ni falseamiento de datos. Nadie ignora que la tentativa firme de adoptar esta medida, que tuvo su reflejo en el curso de los trabajos preparatorios de la vigente LGT, quedó frustrada finalmente, debido a las fuertes críticas que recibió entonces. En su contra se ha alegado, como objeción principal, que la sanción supondría en estos casos una vulneración de la exigencia constitucional de *lex certa*, inherente al principio de tipicidad que preside todo el derecho punitivo¹⁰³. No comparto esta perspectiva, pues entiendo que quien celebra un determinado negocio, cuyos efectos típicos quedan anulados en sustancia, ya sea por el juego conjunto de las cláusulas que a él se incorporan, o bien debido a su combinación con otros negocios, no carece de elementos de juicio para predecir con suficiente grado de certeza que su actuación es constitutiva de elusión y, por ende, susceptible de una medida sancionadora –si tal posibilidad llegara a establecerse– en razón del perjuicio económico que con ella se ha ocasionado a la Hacienda Pública. La concurrencia de culpa en tales situaciones será una cuestión que haya de valorarse atendiendo a las circuns-

¹⁰¹ Es preciso ser realistas y asumir, que, tal y como señala PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 25, siempre existirá «la incertidumbre propia de toda cuestión de apreciación, de requisitos que no se prestan a ser sencillamente constatados sino que requieren un margen de apreciación. Pero esto es algo ineludible en el mundo del Derecho que, como todo el mundo sabe, no es una ciencia exacta».

¹⁰² Prueba de que la situación vigente no impide que en este terreno exista una sensación muy extendida de incertidumbre es la preocupación que expresa al respecto ARANA LANDÍN, S.: «Operaciones simuladas en el marco de reestructuraciones empresariales», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, 2006 (BIB 2006, 507), pg. 8, señalando que «la justa delimitación de la economía de opción se hace cada vez más necesaria para que los sujetos puedan saber si las operaciones que realizan son fruto o no de la economía de opción, o, por el contrario, van a pasar a resultar recalificadas por el intérprete de una u otra manera. (...) No se puede dejar al sujeto pasivo en las arenas movedizas de las posibles calificaciones posteriores (...)».

¹⁰³ Frente a la tentativa de suprimir la prohibición de sancionar estas conductas, véase la crítica de GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003 (BIB 2003, 477), pg. 10. Tras reconocer que, «si formalmente el art. 15, 3 del Anteproyecto no contempla una aplicación analógica de la norma tributaria eludida, ya no podrá defenderse que se está aplicando por analogía la sanción», el autor considera pese a todo que «esta tipificación de la infracción en los casos de abuso de la norma tributaria que efectúa el art. 185, 1, d) del Anteproyecto no respeta las exigencia de “lex certa”», pues «la descripción del tipo infractor del abuso de la norma tributaria, a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es «notoriamente inusual o impropio» no contempla los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza».

tancias de cada caso concreto¹⁰⁴; pero la manipulación del molde negocial implícita en la conducta descrita permite como mínimo presuponer que el interesado podía prever las consecuencias punitivas asociadas a su actuación. Dicho de otra manera, al efectuar una utilización artificiosa de los cauces negociales, el interesado se aleja por propia voluntad, con su avieso modo de obrar, de la protección que le dispensa el principio constitucional de seguridad jurídica¹⁰⁵.

Ciertamente, el art. 15 LGT menciona, como conductas determinantes del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, «evitar la realización del hecho imponible» o «minorar la base o la deuda tributaria» mediante «negocios artificiosos o impropios». Esta circunstancia ha servido para alegar que, si los supuestos de conflicto implican que no se haya llegado a producir el hecho imponible, la obligación tributaria tampoco habrá llegado a nacer, por lo que faltará el perjuicio económico que justificaría la sanción¹⁰⁶. No cabría, en suma, apreciar en el comportamiento del interesado la antijuridicidad necesaria para integrar el tipo infractor¹⁰⁷. En mi opinión, sin embargo, cuando el art. 15 habla de evitar la realización del hecho imponible, o de minorar la base o la deuda tributaria, mediante una conducta artificiosa, hace referencia a un resultado sólo aparente: al resultado pretendido por las partes con su conducta. Pero lo cierto es que la actuación de los interesados en los supuestos de conflicto no logra evitar la realización del hecho imponible, precisamente porque su carácter artificioso la hace susceptible de ser reconducida a los cauces jurídicos regulares mediante el proceso jurídico de interpretación-calificación; lo que el interesado consigue con su maniobra es sólo evitar de modo formal y aparente la utilización

¹⁰⁴ ESCRIBANO, F.: *ob. cit.*, pg. 89, apunta que «tal vez la posición más razonable en la conjugación de todos los intereses en juego, sea la de permitir la prueba de la buena fe en aquellas actividades que, aun resultando en fraude de Ley por la aplicación de los criterios objetivos de control establecidos en la norma, no sean absurdas o claramente insostenibles; en suma, la idea de la jurisprudencia anglosajona del carácter abusivo o flagrante (*blatant*) de la operación».

¹⁰⁵ En este sentido se pronuncia, de forma expresiva, PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 28: «aunque no se pueda hablar de evasión de impuestos, de defraudación, ya que está claro que nada habéis ocultado, no es de sentido común que el intento de «metérnosla» os salga gratis. Pasado mañana estamos en las mismas. Algún coto hay que ponerle a esto por el lado de la intimidación, de las multas».

¹⁰⁶ Ésta es como se sabe la idea defendida por FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995 (BIB 1995, 1258), para quien «la consideración puramente fáctica del hecho imponible nos coloca inexorablemente ante la disyuntiva de que, o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen (y normalmente la omisión de éste será constitutiva de infracción, siendo aplicable el régimen general de infracciones y sanciones, sin más), o bien el hecho imponible no se ha realizado, en cuyo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario sin perjuicio de que éste ordene en casos extremos su gravamen a través precisamente del expediente de fraude a la Ley tributaria».

¹⁰⁷ Emplea estos argumentos GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad...», *cit.*, pg. 11.

del molde jurídico que habría debido alojar, conforme a derecho, la realidad material creada, la cual no por ello deja de ser constitutiva del hecho imponible¹⁰⁸. En todo caso, por otra parte, 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.

Contra la posibilidad de sancionar la elusión del tributo mediante negocios artificiosos o impropios podrá objetarse, en fin, la ausencia de ocultación en la conducta descrita. Se podrá razonar a tal efecto que, al permanecer a la vista la estructura real de la operación, para enfrentarse a ella el ordenamiento dispone de medios de reacción suficientes y menos agresivos, como la regularización con intereses y sin sanciones. El argumento no resulta sin embargo convincente si se tiene en cuenta, por una parte, la frecuencia de este tipo de maniobras y la gran complejidad que alcanzan, lo que dificulta a veces de modo extraordinario poner en claro su auténtico contenido, por más que éste se encuentre recogido en soportes documentales accesibles al poder público. Pero es que por otra parte, como ya opiné en otro lugar hace algún tiempo, la ocultación, que constituye sin duda un elemento inherente al tipo penal de defraudación, no tiene por qué concurrir de modo necesario para apreciar la infracción de falta de ingreso tipificada en la vigente LGT¹⁰⁹.

En resumidas cuentas, la supresión de la prohibición de sancionar las conductas artificiosas dirigidas a obtener un ahorro tributario, y la eliminación de las trabas formales para declarar su existencia, tal vez puedan contribuir a que la Administración y los tribunales moderen su excesiva propensión a apreciar el carácter simulado de dichas conductas. Así se ayudaría también a evitar que fuesen atraídas al tipo penal de defraudación actuaciones que, siendo constitutivas de artificio, no implican en cambio ocultación maliciosa de los hechos, tal y como vienen empezando a hacer nuestros tribunales penales. Estos logros, sin embargo, nunca estarán garantizados, por muchas medidas legales que se adopten, si no se produce un cambio de actitud en los órganos encargados de aplicar las normas.

¹⁰⁸ Así, aunque se muestra detractor también, por otras razones, de sancionar esta clase de conductas, ROSEMBUJ, T.: *ob. cit.*, pg. 80, considera que «el hecho declarado en fraude de Ley sí que vulnera el ordenamiento jurídico» y que, una vez declarados, los hechos en fraude de Ley «son imponibles y se restaura el deber legal que se aspiraba a eludir mediante el pago del tributo».

¹⁰⁹ Vid. GARCÍA BERRO, F.: *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT*, Marcial Pons, 2004, pg. 173. También lo pone de manifiesto a estos efectos PÉREZ ROYO, F.: *ob. cit.*, pg. 28.