

InDret

La qualificació jurídica i la seva incidència en l'aplicació dels tributs

Miró Ayats Vergés
Cuatrecasas Advocats

Working Paper núm.: 228
Barcelona, juliol de 2004
www.indret.com

La recentment aprovada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en endavant LGT) introdueix una important modificació en el que anteriorment es consideraven normes de tancament de l'ordenament tributari i que tenien com a objectiu facilitar un camí, certament poc ortodox, a l'Administració per fer front al que amb una voluntat pejorativa s'havia qualificat de planificació o enginyeria fiscal. Ens estem referint al seu nou art. 15 que introdueix el concepte de conflicte en l'aplicació de la norma tributària, que ve a substituir l'antic art. 24 de la LGT de 1963 que regulava el denominat frau de llei tributària.

El procés d'elaboració de l'esmentat precepte ha estat tortuós. La seva redacció inicial va donar peu a una dura crítica del Consell d'Estat i de la pràctica unanimitat de la doctrina tributària, la qual cosa va obligar a introduir canvis substancials tant en la seva denominació com, sobretot, en allò referent al règim sancionador.

Superat aquest primer estat de discrepància, s'ha començat a analitzar l'abast real del canvi legislatiu introduït. Des del meu punt de vista l'anàlisi d'aquesta problemàtica no pot realitzar-se de forma autònoma, comparant l'antiga redacció de l'art. 24 LGT de 1963 i la nova redacció de l'art. 15 LGT, sinó que necessàriament ha de partir d'un estudi integral de la relació entre els negocis jurídics celebrats pels particulars i el fet tributari en el seu conjunt. Per això, em permeto una breu introducció sobre la funció que exerceix el dret tributari.

El dret tributari no és un dret constitutiu de relacions jurídiques autònomes i independents. Mentre que altres branques del dret tenen com a funció crear i modificar la realitat, l'existència i aplicació de dret tributari requereix un prius lògic previ que és la primera matèria sobre la qual s'aplica i opera.

Per imperatiu constitucional (art. 31 CE i art. 3 LGT) l'exigència d'un tribut i la magnitud de la càrrega tributària només poden recaure sobre l'existència d'una prèvia manifestació de capacitat econòmica per part de l'obligat tributari. Capacitat econòmica que constitueix el substrat imprescindible perquè pugui existir el fet imposable (art. 20 LGT). En aquest sentit el fet imposable es defineix com el pressupòsit fixat per la llei per configurar cada tribut.

Així doncs, per la pròpia configuració i estructuració del dret tributari es requereix un "pressupòsit" previ sobre el qual s'apliquen unes determinades conseqüències tributàries. La finalitat del dret tributari es centra a establir quines són aquestes conseqüències impositives. En aquest sentit la fiscalitat parteix de la configuració de la resta de l'ordenament jurídic i la seva funció es limita a concretar en cada cas específic quina càrrega impositiva ha d'establir-se. Per això, considero encertada la conceptualització del dret tributari com un dret que podríem considerar de segon nivell, l'aplicació del qual requereix una fase de qualificació jurídica prèvia en la qual els actes, fets o negocis jurídics s'han de qualificar segons les seves normes específiques per, en funció d'aquestes, determinar a *posteriori* la tributació que correspongui. D'aquesta manera, les normes tributàries no constitueixen normes de qualificació jurídica, ni incideixen ni poden incidir en la qualificació d'aquests actes, fets o negocis jurídics realitzats per les parts, sinó que un cop realitzada aquesta funció prèvia, el dret tributari limita la seva funció a establir les conseqüències jurídico-tributàries pertinents.

Aquesta tasca d'aplicació del dret tributari que té encomanada l'Administració tributària, i principalment la Inspecció, es troba subjecta a una sèrie de principis. En primer lloc esdevenen aplicables els límits generals que operen en l'àmbit del dret administratiu en el qual, malgrat les disquisicions doctrinals, no hi ha dubte que s'hi ha d'englobar el dret tributari. En aquest sentit, és prou conegut que l'Administració Pública només pot actuar en aquells àmbits i d'aquella manera en què així ho ha disposat la norma jurídica. En efecte, l'existència de l'activitat administrativa descansa en el concepte de "competència", definida genèricament en l'art. 12 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. A diferència del que succeeix en l'àmbit del dret privat, en el qual partint del principi d'autonomia de la voluntat, els subjectes que intervenen poden dur a terme tot tipus d'actuacions amb l'excepció de les expressament prohibides per l'ordenament jurídic, en l'àmbit del dret públic que regula les relacions entre l'Administració i els ciutadans, el principi general que regeix és l'invers: l'Administració només pot actuar en aquells àmbits en què expressament se li hagi assignat una determinada competència per la norma jurídica.

En aquesta línia, l'Administració tributària només podrà realitzar aquelles actuacions regulades específicament pel dret tributari. Les funcions de la inspecció dels tributs, conjunt d'òrgans administratius encarregats de vetllar pel compliment de les obligacions tributàries per part dels contribuents, estan definides en l'art 141 LGT. És simptomàtic que en el llistat de les 11 funcions pròpies de la inspecció no es contingui una referència expressa a la qualificació dels negocis jurídics celebrats per les parts i que constitueixen el "prius" lògic a la càrrega impositiva a exigir, sinó que les seves funcions se centren bàsicament en la investigació de supòsits de fet, la comprovació de la veracitat i exactitud de les declaracions presentades, la comprovació del valor de drets, rendes, productes, béns, patrimonis i empreses i la pràctica de liquidacions tributàries.

Aquesta necessitat d'una habilitació normativa expressa a l'Administració per poder actuar en un determinat àmbit és més forta, si és possible, quan ens centrem en l'aplicació del sistema tributari que es troba sotmès al principi de legalitat. Així es desprèn del que disposen, tant en els articles 31 i 133 CE, com de la reserva de llei que es conté en l'art. 8 LGT, principi de reserva legal que comença en la delimitació del fet imposable i que té la plasmació específica de la seva conseqüència més important en l'art. 14 LGT quan disposa que no s'admetrà l'analogia per estendre més enllà dels seus termes estrictes l'àmbit del fet imposable, de les exempcions i la resta de beneficis o incentius fiscals.

Certament, l'existència d'aquest prius lògic que ve constituït per les relacions jurídiques que sustenten l'exigència d'una posterior tributació no implica que, en casos excepcionals, la norma tributària pugui als efectes merament fiscals modificar el contingut i l'abast que es derivaria per a uns determinats negocis si s'apliqués exclusivament la normativa substitutiva que els disciplina. Així ho ha reconegut el propi Tribunal Constitucional (STC 45/1989) forjant una jurisprudència que alhora que admet excepcions consolida amb gran claredat el principi general que venim comentant.

En definitiva, seguint la doctrina del Tribunal Constitucional, rebuda pels Tribunals contenciosos administratius, les normes del dret tributari han d'operar, tret que continguin regles especials

que deroguin el règim jurídic de les normes de dret material, sobre les institucions del Dret substantiu. Per aquest motiu, els particulars que operen en el tràfic jurídic en general són lliures de configurar les seves relacions, negocis o inversions amb la multiplicitat de formes i continguts que admeten l'ordenament i els mercats i és indubtable que aquestes diferents formes o continguts dels pactes han de venir conformats en funció de les expectatives sobre les conseqüències tributàries que es deriven atenent al contingut de la norma tributària específica i a l'aplicació del principi de legalitat en la mesura que la Llei fiscal estableixi efectes diferents per als uns i els altres casos. Per això, l'exercici d'aquesta opció que es configura com un dret, de cap manera pot considerar-se un il·lícit, ja que originaria una contradicció in terminis causant del més il·lògic dels absurds. Aquest criteri ve confirmat clarament per la sentència de l'Audiència Nacional de 3-10-1997 (RI 1997\1360) quan argumenta que “si la ley fiscal no altera la ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir, ineludiblemente, de los negocios jurídicos e instituciones propios del derecho sustantivo, tal y como están en él configurados”.

L'anterior ens condueix directament al problema de la qualificació jurídica dels fets, actes o negocis jurídics que constitueixen el substrat material de l'obligació tributària principal. La nova LGT es refereix a la qualificació en l'art. 13 establint que les obligacions tributàries s'exigiran d'acord amb la naturalesa jurídica del fet, acte o negoci realitzat, sigui quina sigui la forma o denominació que els interessats li haguessin donat, i prescindint dels defectes que poguessin afectar la seva validesa.

La dicció d'aquest precepte, trassumpte del que ja disposava l'antic art. 25 LGT de 1963 després de la reforma operada per la Llei 25/1995, de modificació parcial de la LGT, ve a confirmar plenament les anteriors afirmacions. El dret tributari és aliè a la qualificació jurídica del substrat sobre el qual recau l'obligació de tributar. L'aplicació de les normes tributàries es realitza després d'aquesta qualificació que ha de realitzar-se exclusivament des de la perspectiva del dret substantiu que crea i regula aquestes figures.

El que s'acaba d'exposar és rellevant en la mesura que ens ajuda a situar i encaixar les figures del conflicte en l'aplicació de la norma tributària (art. 15 LGT) i de la simulació (art. 16 LGT) com a mecanismes per afrontar els anomenats “negocis jurídics anòmals”, conceptes que, al costat de l'economia d'opció, han de tractar-se conjuntament a l'hora de perfilar tant els límits de qualsevol planificació fiscal, com els límits de les potestats administratives per a intentar regularitzar, i de quina manera, la situació tributària del contribuent.

La ubicació sistemàtica i lògica de l'art. 15 LGT no difereix de la que corresponia a l'antic art. 24 LGT de 1963. En ambdós casos es troben just després de la prohibició de l'analogia en l'àmbit tributari i, en ambdós supòsits, aquests preceptes venien a constituir una excepció a aquesta regla general. La dicció actual respecte d'això és clara. L'apartat 30 de l'art. 15 LGT disposa que en aquestes situacions s'exigirà el tribut aplicant la norma que hagués correspost als negocis usuals o propis, en comptes d'aplicar la norma tributària que correspon als negocis notòriament artificiosos o impropis que s'han realitzat. En la mesura que aquest tipus de disposicions constitueixen una indubtable modulació del principi de reserva de llei en l'àmbit tributari i de la

seguretat jurídica, l'abast de la seva interpretació i de la seva aplicació pràctica ha de ser evidentment restrictiu.

Podríem definir el principi de seguretat jurídica com la necessitat que el dret, la norma jurídica, sigui o pugui ser coneguda per tots, en el sentit que qualsevol part relacionada amb uns determinats fets o negocis jurídics pugui preveure o calcular les conseqüències jurídiques dels seus actes.

La certesa en el dret és un dels eixos medul·lars del principi de seguretat jurídica, com s'han encarregat de ressaltar la STC 71/1982 i la STC 76/1990, en les quals s'estableix que es respecta el principi de seguretat jurídica quan la norma és clara i els ciutadans saben a què atènyer-se. La seguretat jurídica entesa com a certesa sobre l'ordenament jurídic aplicable exigeix que la determinació i aplicació del text normatiu no generi dubtes ni confusió en els seus destinataris, la qual cosa suposa que tampoc pugui generar incertesa sobre la previsió dels efectes jurídics derivats de les conductes dels administrats.

Des d'aquesta perspectiva la dicció del nou art. 15 LGT presenta importants problemes pel cúmul de conceptes jurídics indeterminats que utilitza en la seva configuració. Certament el màxim intèrpret constitucional ha reconegut la licitud i fins i tot la conveniència de la utilització d'aquest tipus de conceptes per regular determinats àmbits i actuacions. No obstant això, aquest fet no implica, al nostre entendre, ni habilita perquè es juxtaposin correlativament quatre conceptes jurídics indeterminats (notòriament, artificiosos, impropis i rellevants) per definir les fronteres dels negocis jurídics que poden originar un conflicte en l'aplicació de la norma tributària. L'actual redacció genera un clar supòsit d'incertesa no solament en el contingut i abast del mandat legislatiu, sinó també en l'aplicació del dret al cas concret, la qual cosa podria vulnerar el principi de seguretat jurídica, el que, i deixant a banda els possibles vicis d'inconstitucionalitat que puguin intuir-se, comporta com a mínim que la seva interpretació i aplicació hagi de ser enormement restrictiva.

Si realitzem un examen comparatiu entre la figura del conflicte en l'aplicació de la norma tributària de l'art. 15 LGT i la figura del frau de llei de l'art. 24 LGT de 1963 observem una sèrie de similituds i unes diferències importants. Per visualitzar aquests extrems i amb el risc que se'ns acusi de cert simplisme, considerem oportú dissecar i comparar ambdós preceptes. El resultat que obtenim és el següent:

	Frau de Llei	CANT
Element base	Celebració de fets, actes o negocis jurídics	Realització d'actes i negocis
Resultat positiu obtingut	Resultats equivalents al derivat del fet imposable	Mateixos efectes que s'haguessin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis
Resultat negatiu obtingut	Evitar la realització del fet imposable	Evitar total o parcialment la realització del fet imposable o minoració de la base o deute tributari
Conseqüència tributària	Extensió del fet imposable	Aplicació norma tributària que correspondria a negocis usuals o propis
Element intencional	Propòsit d'eludir el pagament del tribut	No s'exigeix
Requisits	Norma de cobertura "amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad"	Actes i negocis notòriament artificiosos i impropis que no generin efectes jurídics o econòmics rellevants diferents de l'estalvi fiscal
Procediment	Especial	Informe vinculant
Sancionabilitat	No	No

Les principals diferències entre ambdues figures es troben bàsicament en dos punts: l'element intencional i el punt de connexió de la discrepància.

En relació amb el primer, el que ha pretès el Legislador en regular el conflicte en l'aplicació de la norma tributària és esquivar el principal obstacle que la pràctica havia evidenciat per a l'efectivitat del frau de llei. L'antic art. 24 LGT de 1963 exigia, en la seva redacció primigènia, que per a la seva aplicació havia d'existir un "propósito probado de eludir el impuesto". La reforma de l'any 1995 va intentar esquivar el requisit de la prova, suprimint de la redacció original l'adjectiu "probado", encara que l'abast d'aquesta va ser mínim, ja que en continuar exigint en l'actuació del contribuent un propòsit d'eludir el tribut, per aplicació dels principis generals sobre la càrrega de la prova (arts. 114 LGT de 1963 i antic art. 1214 CC) l'acreditació d'aquesta circumstància continuava recaient en l'Administració que era qui pretenia emparar-se en el citat precepte per regularitzar la situació tributària del contribuent.

El nou art. 15 LGT prescindeix de l'element intencional d'un propòsit d'eludir el pagament del tribut i objectiva la figura en referir-se només a l'obtenció d'un estalvi fiscal.

El segon aspecte on s'introdueix un canvi substancial és en la determinació del punt de connexió de la normativa sobre la qual es produeix el conflicte.

En el cas de l'antic art. 24 LGT de 1963 el frau de llei es feia recaure en una discrepància interpretativa entre la literalitat i la finalitat de la norma tributària. El contribuent realitzava uns determinats negocis amb el propòsit de tenir cabuda dins el text d'una norma tributària que comportava una menor fiscalitat. No obstant això, des d'una perspectiva teleològica, l'esmentat precepte no donaria cobertura al resultat final obtingut.

Per contra, en l'actual art. 15 LGT, la discrepància recau en l'àmbit civil o mercantil dels actes o negocis celebrats. A partir d'ara, la dialèctica no es centrarà en una divergència interpretativa sobre la finalitat i literalitat de la norma fiscal, sinó que es dirigirà a abordar la problemàtica de si els actes o negocis realitzats són notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut, la qual cosa haurà d'analitzar-se des de la perspectiva dels efectes jurídics i econòmics produïts.

Finalment, i per acabar, m'agradaria destacar una última conseqüència que es deriva de la nova redacció de l'art. 15 LGT i que consisteix a alliberar-se de certa doctrina administrativa que considerava que l'existència de mòbils o motius fiscals (realització d'uns negocis jurídics per reduir la càrrega fiscal, és a dir, per obtenir un estalvi fiscal) constituïa un supòsit de causa il·lícita d'aquests negocis, la qual cosa obria les portes perquè pogués considerar-se l'existència d'una simulació.

Aquesta interpretació doctrinal parteix d'una confusió entre la causa jurídica prevista en la normativa per a cada tipus de contractes i els motius que indueixen a les parts intervinents a contractar. El nostre ordenament jurídic parteix d'un concepte objectiu de causa. La causa és el fi típic i propi que persegueix tot negoci jurídic. La causa és sempre la mateixa per a cada tipus de negoci. La causa negocial no pot confondre's amb els motius o mòbils que les parts tenen per contractar en cada cas concret, els quals pertanyen a l'àrc de la consciència individual, són diferents en cada cas concret, variables fins a l'infinit i no tenen transcendència jurídica.

La distinció entre causa i motius i la seva diferent transcendència jurídica ha estat posada de relleu per la més autoritzada jurisprudència del nostre Tribunal Suprem. En aquest sentit, entre la més recent, podem destacar les SSTs de 4-5-1987 (RJ 1987\3175), 8-2-1996 (R1 61/1996)¹, 2-12-1981 (RJ 1981\5348)², 4-1-1991 (RJ 1991\106)³ i 1-4-1998 (RJ 1998\1912)⁴.

¹ " ... si bien el art. 1274 del C. Civil, al concretar que en los contratos onerosos se entiende por causa para cada parte contratante la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte, no da un concepto o definición de la misma, sino que la especifica con sentido objetivo para los contratos de igual clase, significando el fin que se persigue, ajeno a la mero intención o subjetividad que significan los móviles, acogibles sólo cuando sean reconocidos por ambas partes contratantes y exteriorizados por su relevancia".

² "... la causa no puede ser confundida con el fin individual (mero interés o motivo) que animó a cada contratante en su proceder (...) si bien, el art. 1274 no da un concepto genérico de causa de los contratos, sino específico para cada uno, del examen de todos ellos se deduce un sentido objetivo, en cuanto que viene a significar el fin que se persigue en cada hipótesis contractual, ajeno a la intención o finalidad meramente subjetiva de los contratantes".

³ "la jurisprudencia de esta Sala ha diferenciado muchas veces la causa de los motivos, pues mientras la causa de los contratos onerosos se describe en el artículo 1274, precepto no citado por el recurso, los motivos son los móviles o impulsos puramente subjetivos de los contratantes, ordinariamente irrelevantes y sin trascendencia jurídica, a menos que se

Podem obtenir una visualització gràfica per apreciar les diferències entre causa i motius en funció dels diferents interrogants que pretenen contestar ambdues figures. La determinació de la causa objectiva dels contractes s'obté de la resposta que es doni a la pregunta següent: Què és el que volen les parts contractants? Al contrari, la fixació dels motius o mòbils personals s'extreu de la pregunta següent: Per què ho volen les parts contractants? La simulació negocial per absència de causa o per causa falsa es dóna quan les parts diuen estar fent una cosa que no tenen voluntat de fer. La simulació és una ficció que queda en evidència quan no es produeixen o compleixen els efectes propis del contracte que es diu que s'ha celebrat.

Posem un exemple pràctic per apreciar amb major claredat la diversitat d'efectes jurídics que es produeixen en ambdós casos.

Imaginem que un ciutadà compra un habitatge. Què vol aquest ciutadà? Fer seva la propietat d'un pis. Un mecanisme idoni per aconseguir aquesta finalitat és la celebració d'un contracte de compravenda. En efecte, la causa de tota compravenda, perquè així ho defineix el nostre ordenament jurídic (arts. 1445 CC en relació amb l'art. 609 CC) és constituir títol idoni per a la transmissió de la propietat dels béns a canvi d'un preu. Si el contracte compleix aquest requisit té una causa perfectament explicitada i aquest negoci, aquesta compravenda, resulta absolutament vàlida i produeix els efectes propis de transmetre la propietat. Passem a veure ara els motius que aquest ciutadà té per adquirir el pis. Aquests motius són extrajurídics i variables fins a l'infinit: Pot comprar-la perquè s'ha emancipat dels seus pares, per llogar-la i obtenir-ne una renda, per passar els caps de setmana, per establir un despatx professional, per regalar-la al seu fill quan es casi, per deixar-la en herència, per tenir un lloc de trobada amb les seves amants, per realitzar un negoci especulatiu, per invertir a llarg termini o fins i tot per destinar-la al seu habitatge habitual i poder gaudir dels beneficis fiscals que estableix la llei. L'ús posterior que faci de l'habitatge adquirit no constitueix un element que condicioni la validesa jurídica de la compravenda realitzada. En qualsevol cas la compravenda s'haurà realitzat i produirà els efectes jurídics que li són propis, és a dir, s'haurà produït lícitament la transmissió de la propietat. Si amb posterioritat l'ús que es faci d'aquest habitatge és contrari a dret, l'ordenament jurídic ja regularà i penalitzarà les conseqüències jurídiques que puguin derivar-se d'aquest ús il·lícit, però això no és argument per anul·lar la compravenda realitzada, ni els efectes jurídics privats que s'han produït.

Amb tot, malgrat la jurisprudència anteriorment citada relativa a la diferenciació entre causa i motius, continuava existint una certa confusió entre ambdós conceptes, fins al punt que algun criteri administratiu va arribar a afirmar que els motius són la causa del contracte i afegir, a continuació, que els motius fiscals utilitzats són il·lícits ja que són contraris a la Llei, alhora que els beneficis fiscals són indisponibles per a les parts, en aplicació de l'antic art. 36 LGT de 1963 (actual art. 17.4, segons el qual els elements de l'obligació tributària no podran ser alterats per

incorporen a la declaración de voluntad, lo que no se hizo en el caso a/mora discutido; por lo que el principio de seguridad jurídica obliga al intérprete a no reconocer beligerancia a los motivos, como circunstancias externas al acto contractual."

⁴ "el móvil subjetivo es, en principio, una realidad extranegocial, a no ser que las partes lo incorporen al negocio como una cláusula o como una condición."

actes o convenis dels particulars, que no produiran efectes davant l'Administració, sense perjudici de les seves conseqüències jurídic-privades).

El que sembla indicar aquest criteri doctrinal és que quan els contribuents realitzen negocis jurídics per complir amb els requisits establerts per les normes fiscals, bé per obtenir l'aplicació de normes fiscals menys oneroses bé per gaudir de beneficis fiscals, estan realitzant negocis simulats per existència de causa il·lícita, doncs el motiu per realitzar-ho és gaudir d'un benefici fiscal. No obstant això, no existeix en el nostre ordenament jurídic cap norma que declari la il·licitud intrínseca dels motius fiscals, ni és correcte remetre's al citat art. 36 LGT de 1963, ja que tracta una qüestió radicalment diferent.

Ben al contrari, els textos positius tributaris permeten expressament prendre en consideració les repercussions fiscals a l'hora de justificar la motivació dels actes o negocis celebrats. Una bona mostra n'és l'Exposició de Motius de la Llei 25/1995, de reforma parcial de la LGT que estableix literalment que la interpretació i aplicació de les normes fiscals no pot suposar "una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias."

Com no podia ser d'altra manera, aquest criteri ha estat reiteradament acceptat pels Tribunals de Justícia, com ho demostren, entre les més recents, la STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2959), quan considera que és absolutament legítima la dissolució d'una societat legal de guany amb l'única finalitat d'obtenir una exempció en l'Impost sobre plusvàlua municipal "en el caso de autos no existe "fraus legis" sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga, y de otra parte, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (art. 106.2.a) declara exentas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos las adjudicaciones de bienes gananciales". Per això, el subjecte passiu "no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable "ope legis", aunque por el discutible uso de los conceptos tributarios - exención en lugar de no sujeción-, se haya producido una exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de su enajenación a tercero".

En el mateix sentit la STS de 12-7-1996 (RJ 1996\6291), en analitzar el dret de cessió de la rematada en les subhastes, conclou que aquesta possibilitat és perfectament lícita al legant que el seu avantatge és "sobre todo, el obtener el beneficio fiscal de evitar el pago de dos adquisiciones", i les SSTSJ de La Rioja de 13-7-1999 (recurs 751/1998) i 9-2-2000 (recurs núm. 748/1998), reconeixen expressament que "la Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses".

El mateix criteri manté la STSJ de Navarra de 16-4-2001 (recurs 1479/1998) en la que literalment es reconeix al contribuent el dret a optar "entre las diversas posibilidades que le ofrecía la legislación fiscal vigente en el momento en que realizó las inversiones, por una que le resultaba

menos gravosa, realizando para ello actos o negocios completamente normales y típicos”, o l'encara més recent SAN de 17-1-2002 (recurs 1653/1998) en la que expressament es diu que els contribuents “son libres de configurar sus relaciones, negocios o inversiones mobiliarias con la multiplicidad de formas y contenidos que admiten el ordenamiento jurídico y los mercados y es indudable que esas diferentes formas o contenidos de los pactos han de venir conformados en función de expectativas de legítimos beneficios tributarios en la medida en que la Ley fiscal establezca efectos diferentes para unos y otros casos”. Aquesta mateixa sentència conclou més endavant afirmant la inexistència de simulació per la constitució d'un dret d'usdefruit temporal sobre cupons bonificats perquè aquest “fue el negocio jurídico querido por las partes intervinientes en la operación con plenitud de efectos, singularmente, los de índole fiscal”.

El nou art. 15 LGT confirma definitivament aquest criteri, atès que contempla expressament que la instrumentació d'uns determinats negocis jurídics per a l'obtenció d'un estalvi fiscal no és constitutiu d'una simulació, sinó en tot cas d'un conflicte en l'aplicació de la norma tributària. Però és més, no tot supòsit d'obtenció d'un estalvi fiscal pot ser regularitzable per aquesta via, sinó només aquell que s'hagi realitzat mitjançant la utilització de negocis notòriament artificiosos o impropis, dels quals no en resultin altres efectes jurídics o econòmics rellevants diferents de l'estalvi fiscal.

En conseqüència, i derivat d'una interpretació “a sensu contrario”, l'obtenció d'un estalvi fiscal, bé mitjançant negocis que no puguin considerar-se notòriament artificiosos o impropis, bé mitjançant negocis en què a més de l'estalvi fiscal s'obtinguin altres efectes jurídics i econòmics rellevants, està permesa pel nostre ordenament tributari. D'aquesta manera, l'actual art. 15 LGT es configura no solament com un instrument a mans de l'Administració per a regularitzar la situació fiscal dels contribuents, sinó en el precepte que recull i consagra l'economia d'opció en l'àmbit tributari.