

# InDret

*La calificación jurídica y su incidencia en la aplicación  
de los tributos*

**Miró Ayats Vergés**  
**Cuatrecasas Abogados**

**Working Paper n°: 228**  
**Barcelona, julio de 2004**  
[www.indret.com](http://www.indret.com)

La recientemente aprobada Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) introduce una importante modificación en lo que anteriormente eran consideradas normas de cierre del ordenamiento tributario y que tenían como objetivo facilitar un camino, ciertamente poco ortodoxo, a la Administración para atajar lo que con una voluntad peyorativa se había calificado de planificación o ingeniería fiscal. Nos estamos refiriendo a su novedoso art. 15 que introduce el concepto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que viene a sustituir al antiguo art. 24 de la LGT de 1963 que regulaba el denominado fraude de ley tributaria.

El proceso de elaboración del citado precepto ha sido tortuoso. Su redacción inicial dio pie a una acerada crítica del Consejo de Estado y de la práctica unanimidad de la doctrina tributaria, lo que obligó a introducir cambios sustanciales tanto en su denominación como, sobre todo, en lo atinente al régimen sancionador.

Superado este primer estado de discrepancia, se ha empezado a analizar el alcance real del cambio legislativo introducido. Desde mi punto de vista el análisis de esta problemática no puede realizarse de forma autónoma, comparando la antigua redacción del art. 24 LGT de 1963 y la nueva redacción del art. 15 LGT, sino que necesariamente ha de partir de un estudio integral de la relación entre los negocios jurídicos celebrados por los particulares y el hecho tributario en su conjunto. Por ello, permítasenos una breve introducción sobre la función que desempeña el derecho tributario.

El derecho tributario no es un derecho constitutivo de relaciones jurídicas autónomas e independientes. Mientras que otras ramas del derecho tienen como función crear y modificar la realidad, la existencia y aplicación de derecho tributario requiere de un *præius* lógico previo que es la materia prima sobre la que se aplica y opera.

Por imperativo constitucional (art. 31 CE y art. 3 LGT) la exigencia de un tributo y la magnitud de la carga tributaria sólo pueden recaer sobre la existencia de una previa manifestación de capacidad económica por parte del obligado tributario. Capacidad económica que constituye el sustrato imprescindible para que pueda existir el hecho imponible (art. 20 LGT). En este sentido el hecho imponible viene definido como el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo.

Así pues, por la propia configuración y estructuración del derecho tributario se requiere un "presupuesto" previo sobre el que se aplican unas determinadas consecuencias tributarias. La finalidad del derecho tributario se centra en establecer cuales son estas consecuencias impositivas. En este sentido la fiscalidad parte de la configuración del resto del ordenamiento jurídico y su función se limita a concretar en cada caso específico qué carga impositiva debe establecerse. Por ello, considero acertada la conceptualización del derecho tributario como un derecho que podríamos considerar de segundo nivel, cuya aplicación requiere de una fase de calificación jurídica previa en la que los actos, hechos o negocios jurídicos deben ser calificados según sus normas específicas para, en función de las mismas, determinar a posteriori la

tributación que corresponda. De esta forma, las normas tributarias no constituyen normas de calificación jurídica, ni inciden ni pueden incidir en la calificación de tales actos, hechos o negocios jurídicos realizados por las partes, sino que una vez realizada esta función previa, el derecho tributario limita su función a establecer las consecuencias jurídico-tributarias pertinentes.

Esta labor de aplicación del derecho tributario que tiene encomendada la Administración tributaria, y principalmente la Inspección, está sujeta a una serie de principios. En primer lugar resultan aplicables los límites generales que operan en el ámbito del derecho administrativo en el que, a pesar de las disquisiciones doctrinales, no cabe duda en que debe englobarse el derecho tributario. En este sentido, es bien sabido que la Administración Pública sólo puede actuar en aquellos ámbitos y de aquella manera en que así lo ha dispuesto la norma jurídica. En efecto, la existencia de la actividad administrativa descansa en el concepto de "competencia", definida genéricamente en el art. 12 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. A diferencia de lo que ocurre en el ámbito del derecho privado, en el que partiendo del principio de autonomía de la voluntad, los sujetos intervinientes pueden llevar a cabo todo tipo de actuaciones con la excepción de las expresamente prohibidas por el ordenamiento jurídico, en el ámbito del derecho público que regula las relaciones entre la Administración y los ciudadanos, el principio general que rige es el inverso: la Administración sólo puede actuar en aquellos ámbitos en los que expresamente se le haya asignado una determinada competencia por la norma jurídica.

En esta línea, la Administración tributaria sólo podrá realizar aquellas actuaciones reguladas específicamente por el derecho tributario. Las funciones de la inspección de los tributos, conjunto de órganos administrativos encargados de velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, están definidas en el art 141 LGT. Es sintomático que en el listado de las 11 funciones propias de la inspección no se contenga una referencia expresa a la calificación de los negocios jurídicos celebrados por las partes y que constituyen el "prius" lógico a la carga impositiva a exigir, sino que sus funciones se centran básicamente en la investigación de supuestos de hecho, la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas, la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios y empresas y la práctica de liquidaciones tributarias.

Esta necesidad de una habilitación normativa expresa a la Administración para poder actuar en un determinado ámbito es más fuerte si cabe cuando nos centramos en la aplicación del sistema tributario que se halla sometido al principio de legalidad. Así se desprende de lo dispuesto, tanto en los artículos 31 y 133 CE, como de la reserva de ley que se contiene en el art. 8 LGT, principio de reserva legal que empieza en la delimitación del hecho imponible y que tiene la plasmación específica de su consecuencia más importante en el art. 14 LGT cuando dispone que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Ciertamente, la existencia de este prius lógico que viene constituido por las relaciones jurídicas que sustentan la exigencia de una posterior tributación no implica que, en casos excepcionales, la norma tributaria pueda a los efectos meramente fiscales modificar el contenido y el alcance que se derivaría para unos determinados negocios si se aplicase exclusivamente la normativa sustitutiva que los disciplina. Así lo ha reconocido el propio Tribunal Constitucional (STC 45/1989) forjando una jurisprudencia que a la vez que admite excepciones sienta con enorme claridad el principio general que venimos comentando.

En definitiva, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, recibida por los Tribunales de lo contencioso administrativo, las normas del derecho tributario han de operar, salvo que contengan reglas especiales que deroguen el régimen jurídico de las normas de derecho material, sobre las instituciones del Derecho sustantivo. Por ello, los particulares que operan en el tráfico jurídico en general son libres de configurar sus relaciones, negocios o inversiones con la multiplicidad de formas y contenidos que admiten el ordenamiento y los mercados y es indudable que esas diferentes formas o contenidos de los pactos han de venir conformados en función de las expectativas sobre las consecuencias tributarias que se derivan atendiendo al contenido de la norma tributaria específica y a la aplicación del principio de legalidad en la medida en que la Ley fiscal establezca efectos diferentes para unos y otros casos. Por ello, el ejercicio de esta opción que se configura como un derecho, en modo alguno puede considerarse un ilícito, puesto que originaría una contradicción in terminis causante del más ilógico de los absurdos. Este criterio viene refrendado claramente por la sentencia de la Audiencia Nacional de 3-10-1997 (RI 1997\1360) cuando 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 estén en él configurados”.

Lo anterior nos conduce directamente al problema de la calificación jurídica de los hechos, actos o negocios jurídicos que constituyen el substrato material de la obligación tributaria principal. La nueva LGT se refiere a la calificación en el art. 13 estableciendo que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

La dicción de este precepto, trasunto de lo que ya disponía el antiguo art. 25 LGT de 1963 después de la reforma operada por la Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT, viene a confirmar plenamente los anteriores asertos. El derecho tributario es ajeno a la calificación jurídica del sustrato sobre el que se reside la obligación de tributar. La aplicación de las normas tributarias se realiza después de esta calificación que ha de realizarse exclusivamente desde la perspectiva del derecho sustantivo que crea y regula estas figuras.

Lo anteriormente dicho es relevante en la medida que nos ayuda a situar y encajar las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT) y de la simulación (art. 16 LGT) como mecanismos para salir al paso de los denominados “negocios jurídicos anómalos”, conceptos que, junto a la economía de opción, han de ser tratados conjuntamente a la

hora de perfilar tanto los límites de cualquier planificación fiscal, como los límites de las potestades administrativas para intentar regularizar, y de que forma, la situación tributaria del contribuyente.

La ubicación sistemática y lógica del art. 15 LGT no difiere de la que correspondía al antiguo art. 24 LGT de 1963. En ambos casos se encuentran justo después de la prohibición de la analogía en el ámbito tributario y, en ambos supuestos, tales preceptos venían a constituir una excepción a esta regla general. La dicción actual al respecto es clara. El apartado 30 del art. 15 LGT dispone que en estas situaciones se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los negocios usuales o propios, en lugar de aplicar la norma tributaria que corresponde a los negocios notoriamente artificiosos o impropios que se han realizado. En la medida que este tipo de disposiciones constituyen una indudable modulación del principio de reserva de ley en el ámbito tributario y de la seguridad jurídica, el alcance de su interpretación y de su aplicación práctica ha de ser evidentemente restrictivo.

Podríamos definir el principio de seguridad jurídica como la necesidad de que el derecho, la norma jurídica, sea o pueda ser conocida por todos, en el sentido que cualquier parte relacionada con unos determinados hechos o negocios jurídicos pueda prever o calcular las consecuencias jurídicas de sus actos.

La certeza en el derecho es uno de los ejes medulares del principio de seguridad jurídica, como se han encargado de resaltar la STC 71/1982 y la STC 76/1990, en las que se establece que se respeta el principio de seguridad jurídica cuando la norma es clara y los ciudadanos saben a que atenerse ante ella. La seguridad jurídica entendida como certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable exige que la determinación y aplicación del texto normativo no genere dudas ni confusión en sus destinatarios lo que equivale a que tampoco pueda generar incerteza sobre la previsión de los efectos jurídicos derivados de las conductas de los administrados.

Desde esta perspectiva la dicción del nuevo art. 15 LGT presenta importantes problemas por el cúmulo de conceptos jurídicos indeterminados que utiliza en su configuración. Ciertamente el máximo intérprete constitucional ha reconocido la licitud e incluso la conveniencia de la utilización de este tipo de conceptos para regular determinados ámbitos y actuaciones. Sin embargo, este hecho no implica, a nuestro entender, ni habilita para que se yuxtapongan correlativamente cuatro conceptos jurídicos indeterminados (notoriamente, artificioso, impropio y relevante) para definir las fronteras de los negocios jurídicos que pueden originar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La actual redacción genera un claro supuesto de incertidumbre no sólo en el contenido y alcance del mandato legislativo, sino también en la aplicación del derecho al caso concreto, lo que podría vulnerar el principio de seguridad jurídica, lo que, y dejando aparte los posibles vicios de inconstitucionalidad que puedan atribuirse, comporta como mínimo que su interpretación y aplicación deba ser enormemente restrictiva.

Si realizamos un examen comparativo entre la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del art. 15 LGT y la figura del fraude de ley del art. 24 LGT de 1963 observamos una serie de similitudes y unas importantes diferencias. Para visualizar estos extremos y aún a riesgo de que se nos acuse de cierto simplismo, consideramos oportuno diseccionar y comparar ambos preceptos. El resultado que obtenemos es el siguiente:

	<b>Fraude de Ley</b>	<b>CANT</b>
<b>Elemento base</b>	Celebración de hechos, actos o negocios jurídicos	Realización de actos y negocios
<b>Resultado positivo obtenido</b>	Resultados equivalentes al derivado del hecho imponible	Mismos efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios
<b>Resultado negativo obtenido</b>	Evitar la realización del hecho imponible	Evitar total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoración de la base o deuda tributaria
<b>Consecuencia tributaria</b>	Extensión del hecho imponible	Aplicación norma tributaria que correspondería a negocios usuales o propios
<b>Elemento intencional</b>	Propósito de eludir el pago del tributo	No se exige
<b>Requisitos</b>	Norma de cobertura “amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad”	Actos y negocios notoriamente artificiosos e impropios que no generen efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal
<b>Procedimiento</b>	Especial	Informe vinculante
<b>Sancionabilidad</b>	No	No

Las principales diferencias entre ambas figuras se residen básicamente en dos puntos: el elemento intencional y el punto de conexión de la discrepancia.

En relación con el primero, lo que ha pretendido el Legislador al regular el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es soslayar el principal obstáculo que la práctica había evidenciado para la efectividad del fraude de ley. El antiguo art. 24 LGT de 1963 exigía, en su redacción primigenia, que para su aplicación debía existir un “propósito probado de eludir el impuesto”. La reforma del año 1995 intentó soslayar el requisito de la prueba, suprimiendo de la redacción original el adjetivo “probado”, aunque el alcance de la misma fue mínimo, puesto que al continuar exigiendo en la actuación del contribuyente un propósito de eludir el tributo, por aplicación de los principios generales sobre la carga de la prueba (arts. 114 LGT de 1963 y antiguo art. 1214 CC) la acreditación de tal circunstancia continuaba recayendo en la Administración que era quien pretendía ampararse en el citado precepto para regularizar la situación tributaria del contribuyente.

El nuevo art. 15 LGT prescinde del elemento intencional de un propósito de eludir el pago del tributo y objetiva la figura al referirse sólo a la obtención de un ahorro fiscal.

El segundo aspecto donde se introduce un cambio sustancial es en la determinación del punto de conexión de la normativa sobre la que se produce el conflicto.

En el caso del antiguo art. 24 LGT de 1963 el fraude de ley se residenciaba en una discrepancia interpretativa entre la literalidad y la finalidad de la norma tributaria. El contribuyente realizaba unos determinados negocios con el propósito de tener cabida dentro del texto de una norma tributaria que comportaba una menor fiscalidad. Sin embargo, desde una perspectiva teleológica, el citado precepto no daría cobertura al resultado final obtenido.

Por contra, en el actual art. 15 LGT, la discrepancia se residencia en el ámbito civil o mercantil de los actos o negocios celebrados. A partir de ahora, la dialéctica no se centrará en una divergencia interpretativa sobre la finalidad y literalidad de la norma fiscal, sino que se residenciará en abordar la problemática de si los actos o negocios realizados son notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido, el cual habrá de analizarse desde la perspectiva de los efectos jurídicos y económicos producidos.

Finalmente, y para acabar, me gustaría destacar una última consecuencia que se deriva de la nueva redacción del art. 15 LGT y consiste en salir al paso de cierta doctrina administrativa que consideraba que la existencia de móviles o motivos fiscales (realización de unos negocios jurídicos para reducir la carga fiscal, es decir, para obtener un ahorro fiscal) constituía un supuesto de causa ilícita de tales negocios, lo que abría las puertas para que pudiera considerarse la existencia de una simulación.

Esta interpretación doctrinal parte de una confusión entre la causa jurídica prevista en la normativa para cada tipo de contratos y los motivos que inducen a las partes intervinientes a contratar. Nuestro ordenamiento jurídico parte de un concepto objetivo de causa. La causa es el fin típico y propio que persigue todo negocio jurídico. La causa es siempre la misma para cada tipo de negocio. La causa comercial no puede confundirse con los motivos o móviles que las partes tienen para contratar en cada caso concreto, los cuales pertenecen al arcano de la conciencia individual, son distintos en cada caso concreto, variables hasta el infinito y carecen de trascendencia jurídica.

La distinción entre causa y motivos y su distinta trascendencia jurídica ha sido puesta de relieve por la más autorizada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo. En este sentido, entre la más reciente, podemos destacar las SSTS de 4-5-1987 (RJ 1987\3175), 8-2-1996 (R1 61/1996)<sup>1</sup>, 2-12-1981 (RJ 1981\5348)<sup>2</sup>, 4-1-1991 (RJ 1991\106)<sup>3</sup> y 1-4-1998 (RJ 1998\1912)<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> " ... 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,

Podemos obtener una visualización gráfica para apreciar las diferencias entre causa y motivos en función de los distintos interrogantes que pretenden contestar ambas figuras. La determinación de la causa objetiva de los contratos se obtiene de la respuesta que se dé a la siguiente pregunta: ¿Qué es lo que quieren las partes contratantes? Por el contrario, la fijación de los motivos o móviles personales se extrae de la siguiente pregunta: ¿Por qué lo quieren las partes contratantes? La simulación negocial por ausencia de causa o por causa torpe se da cuando las partes dicen estar haciendo una cosa que no tienen voluntad de hacer. La simulación es una ficción que queda en evidencia cuando no se producen o cumplen los efectos propios del contrato que se dice haber celebrado.

Pongamos un ejemplo práctico para apreciar con mayor claridad la diversidad de efectos jurídicos que se producen en ambos casos.

Imaginemos que un ciudadano compra una vivienda. ¿Qué quiere este ciudadano? Hacer suya la propiedad de un piso. Un mecanismo idóneo para conseguir esta finalidad es la celebración de un contrato de compraventa. En efecto, la causa de toda compraventa, porque así lo define nuestro ordenamiento jurídico (arts. 1445 CC en relación con el art. 609 CC) es constituir título idóneo para la transmisión de la propiedad de los bienes a cambio de un precio. Si el contrato cumple este requisito tiene una causa perfectamente explicitada y este negocio, esta compraventa, resulta absolutamente válida y produce los efectos propios de transmitir la propiedad. Pasemos a ver ahora los motivos que este ciudadano tiene para adquirir el piso. Estos motivos son extrajurídicos y variables hasta el infinito: Puede comprarla porque se ha emancipado de sus padres, para alquilarla y obtener una renta, para pasar los fines de semana, para establecer un despacho profesional, para regalarla a su hijo cuando se case, para dejarla en herencia, para tener un lugar de encuentro con sus amantes, para realizar un negocio especulativo, para invertir a largo plazo o incluso para destinarla a su vivienda habitual y poder gozar de los beneficios fiscales que establece la ley. El USO posterior que vaya a realizar de la vivienda adquirida no constituye un elemento que condicione la validez jurídica de

---

*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”.*

<sup>2</sup> *“... la causa no puede ser confundida con el fin individual (mero interés o motivo) que animé 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”.*

<sup>3</sup> *“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 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.”*

<sup>4</sup> *“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.”*



la compraventa realizada. En cualquier caso la compraventa se habrá realizado y producirá los efectos jurídicos que le son propios, es decir, se habrá producido lícitamente la transmisión de la propiedad. Si con posterioridad el uso que se haga de esa vivienda es contrario a derecho, el ordenamiento jurídico ya regulará y penalizará las consecuencias jurídicas que puedan derivarse de ese uso ilícito, pero ello no es argumento para anular la compraventa realizada, ni los efectos jurídicos privados que se han producido.

Sin embargo, a pesar de la jurisprudencia anteriormente citada relativa a la diferenciación entre causa y motivos, continuaba existiendo una cierta confusión entre ambos conceptos, hasta el punto de que algún criterio administrativo llegó a afirmar que los motivos son la causa del contrato y añadir, a continuación, que los motivos fiscales utilizados son ilícitos ya que son contrarios a la Ley, toda vez que los beneficios fiscales son indisponibles para las partes, en aplicación del antiguo art. 36 LGT de 1963 (actual art. 17.4, según el cual los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas).

Lo que parece indicar este criterio doctrinal es que cuando los contribuyentes realizan negocios jurídicos para cumplir con los requisitos establecidos por las normas fiscales, bien para obtener la aplicación de normas fiscales menos gravosas bien para gozar de beneficios fiscales, están realizando negocios simulados por existencia de causa ilícita porque el motivo para realizarlo es disfrutar de un beneficio fiscal. No obstante, no existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna norma que declare la ilicitud intrínseca de los motivos fiscales, ni es correcto remitirse al citado art. 36 LGT de 1963, ya que trata una cuestión radicalmente distinta.

Muy al contrario, los textos positivos tributarios permiten expresamente tomar en consideración las repercusiones fiscales a la hora de justificar la motivación de los actos o negocios celebrados. Botón de muestra lo es la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de reforma parcial de la LGT que establece literalmente que la interpretación y aplicación de las normas fiscales no puede suponer “una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias”.

Como no podía ser de otra forma, este criterio ha sido reiteradamente aceptado por los Tribunales de Justicia, como lo demuestran, entre las más recientes, la STS de 30-3-1999 (RJ 1999\2959), cuando considera que es absolutamente legítima la disolución de una sociedad legal de gananciales con la única finalidad de obtener una exención en el Impuesto sobre plusvalía 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”. Por ello, el sujeto pasivo “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 mismo sentido la STS de 12-7-1996 (RJ 1996\6291), en la que al analizar el derecho de cesión del remate en las subastas, concluye que esta posibilidad es perfectamente lícita alegando que su ventaja es “sobre todo, el obtener el beneficio fiscal de evitar el pago de dos adquisiciones”, y las SSTSJ de La Rioja de 13-7-1999 (recurso 751/1998) y 9-2-2000 (recurso núm. 748/1998), en las que expresamente se reconoce que “la Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conector del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses”.

El mismo criterio mantiene la STSJ de Navarra de 16-4-2001 (recurso 1479/1998) en la que literalmente se reconoce al contribuyente el derecho 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 la todavía más reciente SAN de 17-1-2002 (recurso 1653/1998) en la que expresamente se dice que los contribuyentes “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”. Esta misma sentencia concluye más adelante afirmando la inexistencia de simulación por la constitución de un derecho de usufructo temporal sobre cupones bonificados porque este “fue el negocio jurídico querido por las partes intervinientes en la operación con plenitud de efectos, singularmente, los de índole fiscal”.

El nuevo art. 15 LGT viene a confirmar definitivamente este criterio, dado que contempla expresamente que la instrumentación de unos determinados negocios jurídicos para la obtención de un ahorro fiscal no es constitutivo de una simulación, sino en todo caso de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Pero es más, no todo supuesto de obtención de un ahorro fiscal puede ser regularizable por esta vía, sino sólo aquel que se haya realizado mediante la utilización de negocios notoriamente artificiosos o impropios, de los cuales no resulten otros efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal.

En consecuencia, y derivado de una interpretación “a sensu contrario”, la obtención de un ahorro fiscal, bien mediante negocios que no puedan considerarse notoriamente artificiosos o impropios, bien mediante negocios en los que además del ahorro fiscal se obtengan otros efectos jurídicos y económicos relevantes, está permitida por nuestro ordenamiento tributario. De esta forma, el actual art. 15 LGT se configura no sólo como un instrumento en manos de la Administración para regularizar la situación fiscal de los contribuyentes, sino en el precepto que recoge y consagra la economía de opción en el ámbito tributario.