

*Primer premio*  
*VII PREMIO DE ARTÍCULOS JURÍDICOS "GARCÍA GOYENA"*  
*UNED - Edición 2007/2008*

**LAS MOTIVACIONES FISCALES EN LOS NEGOCIOS JURÍDICOS:  
Legalidad tributaria y control de la causa negocial**

**por Fernando Salas Bernalte**  
*Ldo. en Derecho y Economía. Abogado.*

**SINOPSIS.-** El presente trabajo realiza una exhaustiva revisión, tanto a nivel teórico y dogmático, como en el Derecho positivo y la praxis jurídico-tributaria, de la incidencia de los motivos de índole fiscal-tributario sobre la existencia y eficacia de los negocios jurídicos, particularmente a través del control de la veracidad y licitud de la causa negocial como elemento esencial para la validez de los contratos.

En un primer momento, se parte del concepto de las "*economías de opción*" impositivas, instituto jurídico esencial que emana de los derechos constitucionales de la personalidad, la autonomía privada y la libertad de empresa, permitiendo a los contribuyentes determinar, con amparo en la ley, la consecución de resultados con el menor coste fiscal posible. Posteriormente, se analiza la limitación de su alcance y extensión cuando, por existir una finalidad ilícita o defraudatoria en el plano fiscal, dicha motivación antijurídica queda "causalizada" —incorporada a la causa negocial en sentido técnico-jurídico—, determinándose la nulidad del negocio jurídico a través de alguna de las figuras antielusivas del ordenamiento tributario.

**ABSTRACT.-** In this essay it is carried out a thoroughly exhaustive revision, both as a theoretical and as a dogmatic level, as well as in the fields of positive law and juridical-tributary praxis, of the incidence of tributary purposes in contracts, their existence and efficacy. The control of veracity and legality of the juridical cause of contracts is particularly analyzed, as an essential element for their validity.

Firstly, it is started from the concept of the so-called "tax option economies", an essential juridical institution which emanates directly from the respect for personality constitutional rights, for private autonomy and for freedom of enterprise. It allows taxpayers to determine, under the protection of the law, the attainment of results with a minimum financial tax cost. Secondly, the limits of this concept are analyzed when an ilegal or fraudulent finality with taxes is detected. In this case, such antijuridical motivation will be incorporated to the juridical-technical cause, which entails the nulity of the contracts through any of the non-avoidance instruments in tax legislation.

**PALABRAS CLAVE.-** Motivaciones fiscales, eficacia del negocio jurídico, causa negocial, economías de opción, optimización del coste fiscal, normas antielusorias.

**KEY WORDS.-** Tributary purposes, efficacy in private contracts and agreements, cause of contracts, tax option economies, optimization of financial tax cost, non-avoidance regulations.

“Cuando hayas de sentenciar, procura olvidar a los litigantes y acordarte sólo de la causa”

EPÍCTETO DE FRIGIA  
*Disertaciones, por Arriano* (aprox. 93 d.C.)<sup>\*</sup>

---

<sup>\*</sup> EPICETI (1916): *Dissertationes ab Arriano digestae*, Ed. Maior, Leipzig, p. XIV

- I. ECONOMÍAS DE OPCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO: LA MOTIVACIÓN ECONÓMICO-FISCAL DE LOS CONTRATANTES COMO REALIDAD EXTRANEGOCIAL
  
- II. CAUSA DEL NEGOCIO JURÍDICO Y LEGALIDAD TRIBUTARIA: LA RELEVANCIA DE LOS MOTIVOS FISCALES. SU INCORPORACIÓN A LA CAUSA NEGOCIAL
  
- III. BIBLIOGRAFÍA

## I. ECONOMÍAS DE OPCIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO: LA MOTIVACIÓN ECONÓMICO-FISCAL DE LOS CONTRATANTES COMO REALIDAD EXTRANEGOCIAL

El objetivo de la primera parte del presente trabajo es mostrar la perfecta coherencia de una figura clásica en la doctrina jurídico-tributaria —las *economías de opción* fiscales— con el concepto objetivo de causa negocial que, de acuerdo con la doctrina mayoritaria, mantiene nuestro ordenamiento jurídico en el art. 1274 CC. El reconocimiento jurídico de la *economía de opción* —un concepto *in fieri* o constructo legal presente en el Derecho positivo y largamente perfilado jurisprudencial y doctrinalmente— conlleva la perfecta legitimidad de la “planificación fiscal” por los contribuyentes (entendida ésta como la adopción de aquellas decisiones, negocios y formas jurídicas que, siempre con amparo en la ley, optimicen el coste fiscal de una operación), y, por extensión, el reconocimiento de la validez de las motivaciones de ahorro fiscal perseguidas por los contratantes que constriñen su actuación dentro del ámbito de posibilidades ofrecidas por la legislación vigente. Paralelamente, en el plano del Derecho Civil, ello guarda perfecta coordinación con la concepción objetiva de la causa contractual, una causa despersonalizada y prevista en la normativa para cada tipo de contrato, focalizándose en los pactos y prestaciones convenidas, y para la que resultan irrelevantes —como principio general que matizaremos posteriormente— las motivaciones y móviles subjetivos perseguidos por los contratantes (entre ellos, las finalidades de economía fiscal o tributaria de los contratantes). En suma, la existencia de unos móviles o motivos fiscales no constituye, sin más, un supuesto de causa ilícita de los negocios jurídicos, sino que, en principio, y sin visos de fraude o abuso<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Entiéndase esta expresión *lato sensu*, como omnicomprensiva de cualesquiera posibilidades de defraudación tributaria o abuso previstas en la normativa y frente a las que se reacciona jurídicamente desde diferentes institutos y doctrinas: el fraude de ley tributaria (actualmente denominado *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*), la simulación del negocio jurídico, las doctrinas del negocio indirecto y el negocio fiduciario, el levantamiento del velo de la personalidad jurídica, la recalificación administrativo-tributaria de los negocios de acuerdo con la verdadera naturaleza de los hechos imposables realizados, etc.

aquéllos están tan amparados como cualesquiera otros motivos por el principio de autonomía de la voluntad y la libertad de pactos en la configuración de los contratos.

Como es conocido, hoy no existe apenas polémica en cuanto a la realidad, existencia o significación del instituto jurídico-tributario de las *economías de opción*, sino que, más bien, y como apuntaremos más adelante, ésta se encuentra en la sutil —e inevitablemente casuística— delimitación de su alcance y extensión, al hacer aquéllas frontera con los mecanismos y figuras antielusivas generales que cierran el sistema tributario.

La idea de las *economías de opción* fue introducida por primera vez en nuestra doctrina por el ex ministro de Hacienda D. José Larraz López. La principal virtualidad de la noción de Larraz es, precisamente, la defensa de que el ahorro fiscal, por sí mismo, no va contra el espíritu de la ley tributaria porque esta última no impone que el administrado deba elegir el comportamiento más caro fiscalmente, ni prohíbe que opte por el más barato, en el caso de que ambos comportamientos sean opciones negociales lícitas según el Derecho (esto es, cuando no exista simulación negocial, ni se cometa fraude de ley ni se atente contra el espíritu de la norma tributaria persiguiendo un resultado prohibido por ella).

Según Larraz en su *Metodología Aplicativa del Derecho Tributario* (1952), los elementos que, en puridad, son definitorios de una economía de opción fiscal serían básicamente tres:

- Una opción/elección entre dos o más alternativas o conductas lícitas, válidas y reales.
- Las cuales son económicamente equivalentes en cuanto al resultado.
- Esto es, la opción elegida no puede explicarse por motivos económicos válidos distintos del fiscal. Solamente el ahorro o menor coste fiscal explica y fundamenta la lógica de la decisión por la opción elegida.

Aunque el concepto de '*economía de opción*' haya sido posteriormente matizado y explicado profusamente por la jurisprudencia de los tribunales y la doctrina científica, estos tres elementos básicos, apuntados por Larraz, son indispensables en cualquier aproximación al mismo<sup>2</sup>. Sin duda, constituye una *economía de opción* aquella "*elección por parte del contribuyente de las operaciones o vías jurídicas amparadas por la ley que determinan la consecución de un resultado efectivamente querido y buscado con el menor coste fiscal posible*"<sup>3</sup>. Como ha apuntado acertadamente Martínez Lafuente<sup>4</sup>, Larraz introdujo el concepto de "economía de opción", identificado con la buena fe en materia tributaria, por oposición a los supuestos de simulación negocial o fraude de ley, y como reconocimiento del derecho de aquel contribuyente que actúa buscando un legítimo ahorro fiscal a que la norma se le aplique literalmente, sin que la Hacienda Pública pueda "*imponerle otra interpretación perjudicial para el administrado distinta de la que resulta de la literalidad del precepto*". En definitiva, la Administración no puede 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, siempre que para ello se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible y respetando los principios constitucionales (v. gr. seguridad jurídica, art. 9 CE; capacidad económica, art. 31 CE, y legalidad, art. 25 CE).

En la génesis jurídica de este concepto se observa, paradójicamente, que, lejos de cualquier formalismo positivista o concepción meramente instrumental o axiológicamente descomprometida de las normas tributarias, Larraz introduce esta figura —las *economías de opción*— hoy consolidada en nuestro Derecho Tributario, para defender la contribución fiscal y el gravamen según la capacidad económica. La legítima optatividad fiscal apareció al hilo de la defensa de una interpretación

---

<sup>2</sup> La terna con la que Larraz define la "economía de opción" (alternativas legalmente válidas, equivalencia en resultado, ventaja fiscal de una sobre otras) sigue hoy siendo indispensable para la definición que de dicho concepto adopta nuestro Tribunal Constitucional: "*la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras*" (STC 46/2000 de 17 de febrero). En la economía de opción el sujeto pasivo no efectúa maniobra alguna de elusión, sino que, sencillamente, elige por razones fiscales una determinada operación en lugar de otra.

<sup>3</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J. *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 137

<sup>4</sup> MARTÍNEZ LAFUENTE, A., "*Los Abogados del Estado y la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*", Cuadernillo Jurídico de la Revista de Abogados del Estado, Madrid, 2004, págs. 9 a 11.

espiritualista de las normas tributarias —de acuerdo a su finalidad y espíritu— que, inevitablemente, encuentra un límite indisponible en el derecho del contribuyente que, sin fraude ni abuso de dichas normas, y dentro del ámbito de posibilidades consentido por éstas, procede a la libre y legítima autorregulación de sus intereses con el menor coste fiscal posible.

Fue a partir de la reforma tributaria de 1978, y ante un sistema tributario de aplicación generalizada<sup>5</sup> y técnicamente complejo, cuando comenzaron también, lógicamente, a proliferar las técnicas de *planificación fiscal* y el uso de unas *economías de opción* cuya complejidad técnica creciente ha corrido paralela a la del propio sistema tributario español<sup>6</sup>. Los dos elementos básicos sobre los que pivotan dichas opciones fiscales, y, más genéricamente, buena parte de la planificación fiscal, serían dos:

- El *principio de autonomía de la voluntad o autonomía privada*. Mediante un sistema de imposición sobre la renta basado en el tratamiento de la renta en origen (esto es, impuestos que gravan la obtención de renta) se parte del análisis de las fuentes de renta, lo que, en términos jurídicos, comporta la *utilización de conceptos de Derecho privado* en la mayoría de los casos, y convierte a la norma tributaria en una norma dependiente de conceptos procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico. La norma fiscal se encuentra así con un sustrato jurídico prefigurado e insoslayable a la hora de definir el hecho imponible que configura el supuesto de hecho que se desea hacer tributar.
- La utilización de *la personalidad jurídica*, que, combinada, en su caso, con la elección de *residencia* en el caso de planificación fiscal internacional —y también nacional, en un contexto de desarrollo progresivo de las Haciendas autonómicas— permite también, por la *pluralidad de jurisdicciones fiscales*

---

<sup>5</sup> SOLER ROCH, M.T. y SERRANO ANTÓN, F. Dirs., *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*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF) del Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002, pág. 11.

<sup>6</sup> Los sistemas tributarios actuales son un entramado complejo caracterizado por un equilibrio entre normas de gravamen y normas de exención (entendida esta expresión en sentido amplio). La doctrina de la excepcionalidad de las normas sobre beneficios fiscales se considera superada y el sistema impositivo es un amplio marco en el que coexisten muy diversos regímenes más y menos favorables atendiendo a una multiplicidad de variables que son consideradas por la normativa fiscal.



existentes, una situación abierta a diversas alternativas en un contexto comunitario europeo caracterizado por las libertades de circulación de personas, capitales y mercancías. Paralelamente, el difuminado de las fronteras fiscales —especialmente en los negocios celebrados y/o prestados por medios electrónicos—, plantea nuevas problemáticas donde los agentes económicos persiguen la elección de jurisdicciones de conveniencia en las que la fiscalidad es significativamente menor.

El progresivo desarrollo y utilización de estas iniciativas y mecanismos —también de forma abusiva— ha ido acompañado de una espectacular proliferación de las normas tributarias antiabuso que, en muchos casos, aunque aparecen formalmente como *preventivas*, juegan en realidad al “*contraataque*” respecto de fórmulas previamente aplicadas por los contribuyentes<sup>7</sup>. Ello desemboca en una situación de creciente complejidad técnica del ordenamiento tributario hasta hacerlo en cierto modo irreconocible, en el sentido de que —por el sesgo que adquiere el contenido de determinadas leyes—, a veces se ignora si estamos ante normas destinadas a aplicar el impuesto al contribuyente o a evitar que éste consiga que no se le aplique el impuesto.

En este orden de cosas, es preciso señalar que, si bien no existe un concepto puramente legal de *economía de opción* reflejado en el articulado de norma tributaria alguna, tampoco se trata de una figura meramente doctrinal, metajurídica y ajena al Derecho positivo, sino que, por el contrario, se encuentra profundamente imbricada en el sistema de fuentes —en perfecta correspondencia con la concepción causalista objetiva de nuestro sistema contractual— y con una especial presencia en la jurisprudencia contencioso-administrativa. Más en concreto, y en un nivel jurídico-normativo, encontramos alusiones directas a las economías de opción en el preámbulo o exposición de motivos de los siguientes textos legales y reglamentarios:

---

<sup>7</sup> *Ibidem*

- Exposición de Motivos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992 y corrección de errores de 8 de febrero de 1993), motivo 4, punto 9º. <sup>8</sup>
- Exposición de Motivos de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros (BOE de 30 de mayo de 1985). <sup>9</sup>
- Exposición de motivos de la Orden de 31 de julio de 1980, por la que se aclara el régimen fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria y Fondos de Inversión Mobiliaria (BOE 1 de octubre de 1980), motivo H). <sup>10</sup>

En esta terna de referencias normativas pueden rastrearse las dos tensiones básicas que, con permanencia en el tiempo, han prefigurado el largo debate doctrinal en torno a esta figura: por un lado, la legitimidad de que los sujetos pasivos adopten sus decisiones dentro de una válida planificación fiscal, persiguiendo lícitas economías de opción, y con motivaciones subjetivas de índole tributario que no son ajenas a la configuración de sus negocios jurídicos; por el otro lado, la lógica prudencia o desconfianza del legislador y los juzgadores hacia esta figura, por cuanto un exceso o abuso por los contribuyentes en la libre configuración jurídica de sus negocios —en un contexto de continua innovación financiero-fiscal y búsqueda de lagunas legales— puede ofrecer fronteras ciertamente difusas entre las economías de opción y algunas conductas elusivas fiscalmente ilícitas como el fraude a la ley tributaria.

Sin duda, son las llamadas *economías de opción explícitas* aludidas en la Ley General Tributaria<sup>11</sup>, el mínimo común denominador de dicha figura jurídica sobre el que

---

<sup>8</sup> "(...) Así, en la nueva normativa, sólo se precisa realizar una única regularización para las existencias y bienes de inversión que no sean inmuebles, completándose con otra regularización para estos últimos bienes cuando desde su efectiva utilización no hayan transcurrido diez años; y, para evitar economías de opción, se exige que el período transcurrido entre la solicitud de devoluciones anticipadas y el inicio de la actividad no sea superior a un año, salvo que, por causas justificadas, la Administración autorice su prórroga".

<sup>9</sup> "(...) Dentro de éstas, la búsqueda de economías de opción en el pago de los impuestos, complementada por el dinamismo del mercado financiero y su capacidad de innovación, ha generado la aparición de un conjunto de nuevos activos financieros. Característica común de muchos de ellos ha sido el quedar al margen de los sistemas de control existentes en el sistema tributario".

<sup>10</sup> "(...) Las cuestiones que plantea la aplicación inmediata de las disposiciones contenidas en los citados preceptos legales exige se dicten las normas que permitan a los sujetos pasivos adoptar las decisiones que mejor se adapten a sus economías de opción, ya que, desde luego, las exenciones contenidas en la legislación derogada, armonizada con el régimen general que establece la Ley, son por su propia naturaleza renunciables, siempre que este último resulte más favorable a los intereses de la Entidad" (derogado).

<sup>11</sup> Art. 119.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al hilo de la regulación general de las declaraciones tributarias en el procedimiento de gestión: "Las opciones que según la normativa tributaria se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el periodo reglamentario de declaración".

existen menores dudas: es directamente una norma tributaria la que legitima el ejercicio por el contribuyente de aquella opción que le reporte una ventaja fiscal mayor. Dicha regulación explícita permite, en estos casos, excluir la compleja discusión sobre una potencial incursión de la conducta del contribuyente en alguna suerte de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* (fraude de ley) —una norma general antiabuso y cierre del sistema que, por su propia naturaleza, debe recurrir a conceptos jurídicos indeterminados<sup>12</sup>, con el consiguiente margen de inseguridad jurídica que comporta—. Las economías de opción explícitas presentes en la normativa tributaria eliminan toda ambigüedad regulando a menudo con detalle todos los aspectos relativos a la opción fiscal<sup>13</sup>: sus reglas, contribuyentes que pueden optar, su alcance, límites, tiempos, etc.

Para completar la ilustración de la extracción normativa de las *economías de opción* en nuestro Derecho tributario, sigue resultando interesante la alusión que a las mismas hacía el derogado Real Decreto regulador del procedimiento especial de declaración del antiguo fraude de ley tributario<sup>14</sup>. Dicho texto, aunque derogado, ofrece indudable valor interpretativo para aproximarse al sentido de un concepto netamente fiscal-tributario, la economía de opción, con amplia presencia en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, en la doctrina científica y en el Derecho comparado. En el mismo se apunta, a través de la contraposición que se hace de la *economía de opción* frente al fraude a la ley, un aspecto relevante: la perfecta validez de la economía de opción como un *“principio legítimo en el ámbito tributario al que no se opone el legislador fiscal”*. La elevación de las economías de opción a principio jurídico-tributario

---

<sup>12</sup> Una cláusula general antiabuso como la figura del *“Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”* contenida en el art. 15 de la LGT (L. 58/2003) introduce, por su propia naturaleza de norma antielusiva general de cierre del sistema, dosis de ambigüedad no deseables pero difícilmente evitables. Es evidente que dicho conflicto se planteará, *ab initio*, cada vez que la interpretación de la Administración tributaria y los obligados tributarios sea divergente en relación con la valoración, en cada caso concreto, de los conceptos jurídicos indeterminados que contiene dicho precepto: actos o negocios *“notoriamente artificiosos o impropios”* para la consecución del resultado obtenido, *“efectos jurídicos o económicos relevantes”* distintos del ahorro fiscal y de los que se hubieran obtenido con los *“actos o negocios usuales o propios”*.

<sup>13</sup> Pensemos, a modo ilustrativo, en la opción por la tributación conjunta contenida en el Título IX de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 29 de noviembre de 2006 y corrección de errores de 7 de marzo de 2007). Como es tradicional, la Ley y el Reglamento del IRPF regulan con detalle los distintos aspectos del régimen optativo de tributación conjunta del IRPF frente al régimen general de tributación individual: el concepto de unidad familiar cuyos integrantes pueden ejercitar la opción con requisito de unanimidad, la no vinculación de la opción para períodos posteriores (en los que podrá volverse a ejercitar o no), la no posibilidad de alteración de la opción ejercitada una vez finalizado el plazo reglamentario de declaración, etc.

<sup>14</sup> Exposición de motivos del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el que se regula el procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria (BOE 6 de agosto de 1979), derogado por disposición derogatoria única del Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo: *“Los preceptos tributarios se eluden en muchas ocasiones empleando instrumentos jurídicos o realizando actos que exceden de los que sería una legítima economía de opción y se convierten en verdaderos fraudes a la ley fiscal. (...) No se opone, pues, esta norma al principio legítimo de la economía de opción, ni de ella puede derivarse efecto alguno fuera del ámbito tributario”*.

conformador del ordenamiento<sup>15</sup> no es excesiva en la medida que, como señala la mejor doctrina, esta figura no es sino el trasunto tributario del principio general de autonomía de la voluntad<sup>16</sup> y la libertad de configuración propia de la autonomía privada (y, en particular, las libertades económicas y de empresa<sup>17</sup>). En definitiva, el fundamento jurídico de la *economía de opción* no tiene un carácter residual sino que emana directamente del respeto a los derechos constitucionales de la personalidad, de la propiedad privada y de la libertad de empresa reconocidos en los arts. 10, 33 y 38 de la Constitución. En rigor, de la jurisprudencia actual del Tribunal Supremo<sup>18</sup> y el Tribunal Constitucional<sup>19</sup> al respecto, la conclusión más importante a extraer sea posiblemente el pleno reconocimiento de la economía de opción como derecho o conjunto de derechos de origen constitucional, derivado de los principios de seguridad jurídica, legalidad, capacidad económica y reserva de ley tributaria, así como de los derechos a la propiedad privada, la libertad de empresa y al libre desarrollo de la personalidad y estrictamente relacionado con la libertad de contratación y de configuración negocial que rige todo nuestro Ordenamiento jurídico.

La necesaria —aunque vidriosa y compleja— delimitación jurídica que han efectuado jurisprudencia y doctrina científicas para distinguir estas legítimas “economías de opción” con respecto a las figuras antielusivas de carácter general que cierran el ordenamiento tributario (en especial, el actual “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*” —tradicional fraude de ley tributaria— o la simulación negocial) ha fomentado quizá, como apuntan distintos autores, una cierta percepción desnaturalizada de las primeras. A menudo, se ha mirado con recelo las *economías de*

---

<sup>15</sup> En cualquier caso, recordaremos aquí que, dentro del sistema de fuentes del Derecho tributario, por la especial relevancia que tiene el *principio de reserva de ley* (art. 8 de la LGT y arts. 31.3, 133 y 134.7 de la CE), la importancia de este principio general de economía de opción —como de los restantes principios generales del derecho— se pondrá de manifiesto, necesariamente, en el momento de la correcta interpretación de las disposiciones normativas, dado el carácter informador del ordenamiento jurídico que poseen dichos principios generales.

<sup>16</sup> Art. 1255 CC: “*Los contratantes pueden establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por conveniente siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público*”.

<sup>17</sup> Art 38 CE: “*Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación*”.

<sup>18</sup> Ilustrativamente, por varias de ellas, puede observarse la STS de 30 de marzo de 1999.

<sup>19</sup> Ilustrativamente, por varias de ellas, puede observarse la STC de 10 de julio de 2000.

*opción* como un “subterfugio de los sagaces”<sup>20</sup>, e incluso como una suerte de fraude tributario de baja intensidad. Esta concepción espuria de las *economías de opción* nace, con seguridad, del hecho incuestionable de que éstas aparecen prolijamente en la praxis jurídica (especialmente en los recursos en vía económico-administrativa y en los contenciosos en materia tributaria ante los Tribunales de Justicia) como el argumento recurrente de la parte que niega la incursión en fraude de ley, simulación o ilícito tributario apoyándose en el amparo y la cobertura de alguna norma o posibilidad configurativa del negocio jurídico que, según su interpretación —comúnmente con fuerte tamiz de positivismo jurídico y formalismo legal—, constituye una legítima economía de opción.

La conceptualización doctrinal de las *economías de opción* ha exigido necesariamente diferenciar dos tipos o modalidades que, en su sentido más amplio, están comprendidos en la figura jurídica:

- Las economías de opción explícitas o expresas (o “economías de opción” *stricto sensu*): aquéllas expresamente recogidas y regladas en la ley fiscal en sus supuestos y efectos. Es la propia ley tributaria la que las ofrece y posibilita expresamente, ofertando al menos dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes para instrumentar el fin práctico o resultado real que el contribuyente se propone alcanzar. Esta figura, por ejemplo, se concreta en las opciones aludidas en el art. 119.3 de la LGT ya mencionado en este trabajo.
- Las economías de opción implícitas o tácitas: conductas y opciones de ahorro fiscal que no están expresamente reguladas en la ley tributaria, ni en sus supuestos ni en sus efectos. Para un sector de la doctrina, estas economías de opción implícitas son, de alguna manera, inducidas o planteadas “*desde fuera de las leyes fiscales, aunque por una decisión o planificación lícita del administrado, si la calificación del acto o negocio que éste realiza no resulta en fraude de ley o no es simulado de acuerdo con los criterios del Derecho*”

---

<sup>20</sup> Sobre las razones y lo pernicioso de esta distorsión *vid.* PONT CLEMENTE, J.F., *La economía de opción*, Editorial Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2006.

*privado*"<sup>21</sup>. Para otro sector doctrinal, también son economías de opción tácitas las que *se desprenden del propio ordenamiento fiscal*, pues a menudo establece tratamientos diferentes para hechos bastante similares<sup>22</sup>.

A partir de esta distinción, es preciso observar que nunca ha sido pacífico en la doctrina el debate en torno a la juridicidad de ambas clases de *economías de opción*. Así, autores como César Albiñana optan, ya en 1970, por un concepto restrictivo donde únicamente se reputan como lícitas *economías de opción* las explícitas o expresas en la ley tributaria: "*Entendemos que la «economía de opción» u «opción impositiva» sólo puede darse cuando la ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar*"<sup>23</sup>. Por el contrario, en relación a las economías de opción *implícitas* (que Albiñana denomina "*economías fiscales*" para distinguirlas de las explícitas o "*economías de opción*" en sentido estricto<sup>24</sup>) los pronunciamientos en torno a su legitimidad o ajuste a Derecho han sido siempre mucho más cautelosos o prudentes, apuntándose que "*se encuentran en ese elástico campo que preside la indiferencia de las leyes impositivas, que no excluye la actividad económica del particular (...) que no utiliza formas jurídicas «inapropiadas» o «anormales» para conseguir la carga impositiva más beneficiosa*"<sup>25</sup>.

Ahora bien, ahondando algo más, el problema de fondo para la adopción de un concepto más o menos restrictivo de la *economía de opción* radica, singularmente, en la determinación de cuál es la ley que otorga el amparo jurídico a la opción por una

---

<sup>21</sup> PALAO, C., "*El fraude a la ley en Derecho Tributario*", RDFHP, núm. 63, 1996.

<sup>22</sup> SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, IEF - Documentos. Doc. n° 13/05, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2005, pág. 155. Para este autor, por ejemplo, constituiría una economía de opción tácita la elección de quien decide constituir una sociedad para que los rendimientos tributen en el Impuesto de Sociedades a un tipo inferior de lo que tributan, como empresario individual, en el IRPF donde está encuadrado en el tramo más alto de la tarifa y el máximo tipo marginal. En nuestra opinión, la contradicción con el concepto de economía de opción tácita que ofrece el profesor Palao es meramente terminológica, antes que sustantiva o real. Es evidente que las economías de opción tácitas participan de ambos enfoques: parten de decisiones lícitas desde fuera de las leyes fiscales (en el ámbito mercantil y civil) pero —como cualquier beneficio fiscal— se desprenden del propio ordenamiento tributario.

<sup>23</sup> ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *La evasión legal impositiva*, Revista de Economía Política, núm. 56, 1970.

<sup>24</sup> También el profesor Simón Acosta califica de "*economías fiscales*" aquéllas en que el sujeto "*obrando lícitamente y sin alterar con sus motivaciones particulares la causa o fin institucional de los negocios o formas jurídicas, puede elegir entre las diversas formas de organizar sus actos económicos, y es lógico que prefiera aquellos modos o procedimientos que conducen a un ahorro fiscal*". Vid. SIMÓN ACOSTA, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, 2ª ed., La Ley, Madrid, 1990, pág. 112.

<sup>25</sup> *Ibidem*

conducta/negocio fiscalmente beneficioso respecto a otras fórmulas: ¿debe ser la propia ley tributaria (como en las economías de opción explícitas) o puede serlo la norma de Derecho privado –civil, mercantil– que regula el negocio jurídico elegido por ser el más económico fiscalmente?. Ciertamente la respuesta a esta pregunta en la jurisprudencia y doctrina españolas no ha sido unívoca ni unitaria. Las divergencias, muy de fondo a nivel teórico-doctrinal, han venido reflejadas en la praxis jurídica con una jurisprudencia cambiante, casi proteica, y que, dependiendo de la casuística concreta en cada contencioso, ha otorgado el mayor peso a unos argumentos u otros:

- Desde la obra de Larraz, buena parte de la doctrina y jurisprudencia posteriores fundamentan la legitimidad jurídica de las economías de opción en que el comportamiento no sea contrario a la norma de Derecho privado que regula la fórmula o negocio jurídico elegido como “economía de opción”. Dicha norma civil o mercantil es la que fundamenta la licitud de la planificación fiscal elegida, su conformidad con el Derecho privado. Este es también el sentido en el que se han pronunciado organismos internacionales como el Comité Fiscal de la OCDE en 1980. De modo ilustrativo, el Tribunal Supremo califica como lícita economía de opción la libertad de los cónyuges para modificar su régimen económico matrimonial, resultando indiferente aquí que con ello obtengan alguna ventaja fiscal por el hecho de que la Ley Reguladora de las Haciendas Locales declare exentas en el IIVTNU las adjudicaciones de bienes gananciales (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999).
- Sin embargo, otros pronunciamientos jurisprudenciales, apoyados sobre la argumentación de un sector de la doctrina científica iuspublicista, ponen con fuerza el énfasis en el espíritu de la ley fiscal evitada aunque lo sea mediante una posibilidad negocial lícita en el Derecho privado. De esta manera, queda un muy escaso margen de reconocimiento a las economías de opción al entenderse que existen conductas o negocios que, aunque lícitos y típicos en el Derecho privado, resultan fiscalmente antijurídicos en tanto que se utilizan para defraudar el propósito del legislador fiscal. En esta línea, alguna sentencia del

Tribunal Constitucional<sup>26</sup> ha negado validez jurídica a lo que ha dado en denominar “*economías de opción indeseables*”, aludiendo a aquellas fórmulas u opciones que son legales (en el Derecho privado) pero no queridas o deseadas por el legislador fiscal (y que, de haberlas previsto, se hubiera opuesto a su adopción en la norma tributaria). Sin duda, la estimación de este “deseo” o voluntad del legislador fiscal más allá de la base legal y literal del Derecho positivo, entraña siempre un peligroso juicio de intenciones donde, inevitablemente, entran las figuras antielusivas que cierran sistema.

Según nuestro criterio, la cuestión debe abordarse, incluso desde un punto de vista formal, desde el principio de unidad del ordenamiento jurídico, por lo que una opción comercial lícita deberá necesariamente encontrar amparo en ambos tipos de normas: tener una configuración jurídica válida y real en Derecho privado para los fines pretendidos, y que, al tiempo, no violente o abuse artificialmente las normas y principios de la legislación tributaria vigente. En todo caso, las divergencias en torno a la norma sustantiva que debe dar amparo a la *economía de opción* fiscal no son sino el trasluz jurisprudencial de una antinomia de fondo que permanentemente se plantea, con relación al fraude fiscal, en los ordenamientos tributarios cuando se hace preciso armonizar dos grandes tipos de principios:

- Por una parte, el *principio de justicia tributaria* y el *principio de capacidad económica*, conforme a los que deberán tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen y que están en el resultado obtenido. La función de estos principios es, como señaló el Tribunal Constitucional desde sus primeros pronunciamientos, “*buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentre*”<sup>27</sup>. Ahora bien, ¿hasta qué punto podrá alcanzarse el gravamen de dicho rendimiento si se ha obtenido a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en el ámbito estricto del hecho imponible?.

---

<sup>26</sup> Es emblemática de esta postura la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 2000, muy conocida y citada en la jurisprudencia posterior del Tribunal Supremo, particularmente en casos donde se declara la existencia de una simulación comercial o un fraude de ley (actual *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*). La argumentación contenida en sus fundamentos jurídicos carga las tintas —en consonancia con la elusión fiscal que sostiene esta resolución para el caso allí planteado— sobre un concepto restrictivo de “economía de opción” así como de las posibilidades de libre configuración de los negocios por los particulares en derecho de una legítima planificación fiscal de sus actos.

<sup>27</sup> Vid. Sentencia del TC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4º.



Aquí entra en juego, limitando la extensión analógica del hecho imponible, el segundo bloque de principios...

- De otra parte, los principios garantistas del contribuyente frente a la Administración tributaria, que debe actuar siempre sobre la base del *principio de legalidad* y el de *tipicidad tributaria*, que deben garantizarle la *seguridad jurídica* impidiendo la extensión del hecho imponible más allá de sus términos estrictos. En vinculación directa con ellos, está, por tanto, la *prohibición de la analogía* en el ámbito tributario (art. 14 LGT).

Esta pugna conceptual de principios constitucionales explica, como ya hemos señalado, la desconfianza que a veces el legislador y los órganos de inspección de la Administración tributaria muestran hacia una figura —la economía de opción— cuya licitud no siempre ha sido bien comprendida, especialmente desde la voluntad de combatir el fraude de ley (o, en terminología del art. 15 de la actual LGT, el *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, donde los contribuyentes buscan minimizar su carga tributaria ingeniando artificiosas creaciones jurídicas que permitan conseguir los resultados prácticos apetecidos con menor tributación que los actos o negocios jurídicos usuales o propios que, cabalmente, contempla el legislador en la elaboración de la norma tributaria). Sin embargo, es indudable que lo que podíamos denominar *derecho a ahorrar impuestos, la motivación fiscal en los negocios y contratos*, siempre dentro de la legalidad vigente, es algo extensamente reconocido en nuestra jurisprudencia, amén de derivarse expresa o tácitamente del propio ordenamiento tributario<sup>28</sup>. A modo de ejemplo, pueden ser ilustrativas del particular estas dos referencias jurisprudenciales:

- Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002: " (...) *los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas, no sean habituales, normales o tradicionales*" .

- Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2003: “ (...) *el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas*” .

La validez de las motivaciones fiscales de los agentes económicos está sintonía y conformidad con la operatoria sistemática de una economía de mercado, globalizada, que debe ser competitiva en el plano internacional, donde los contribuyentes —que operan en un mercado libre, aunque existan distintas regulaciones— decidirán siempre en última instancia si realizan o no un determinado hecho imponible<sup>29</sup>. Al amparo de la libertad de contratación resulta perfectamente legítima la adopción una u otra forma comercial contemplada válidamente en Derecho para dar respuesta a la naturaleza jurídica de la operación, sin que pueda existir reprochabilidad alguna en la motivación o ánimo de ahorro fiscal de los agentes económicos (por ejemplo, quien opta por un contrato de *leasing* frente a un de arrendamiento a largo plazo). En este sentido se pronuncia el conocido *Informe Ruding*<sup>30</sup>, elaborado por el Comité Europeo de Expertos sobre la Tributación Societaria en el año 1990, que establece con claridad el principio de autonomía de la voluntad en el ámbito tributario —esto es, el principio de economía de opción— cuando afirma que *“cada contribuyente tiene derecho a organizar o conducir sus asuntos de una forma que minimice su carga fiscal”*. Y es que la posibilidad lícita de que los ciudadanos ordenen fiscalmente sus asuntos, es también una realidad indubitable en el Derecho comparado de nuestro entorno. Pero incluso más allá del ámbito europeo, también es algo tradicionalmente asumido en los precedentes y jurisprudencia del Tribunal Supremo americano (293, U.S, 1935, 465).

---

<sup>28</sup> Por ejemplo, el clarísimo ejemplo de economía de opción que señala F. Pérez Royo en su manual: la opción por un leasing en lugar de una compraventa para adquirir activos empresariales, una opción legítima que puede tomarse por consideraciones exclusivamente fiscales. Vid. PÉREZ ROYO, F., *Derecho financiero y tributario, Parte General*, Civitas, Madrid, 1995, pág. 95.

<sup>29</sup> Así, resulta dogmáticamente indubitable en el Derecho tributario español que sería una legítima economía de opción la conducta de un contribuyente que, para evitar el pago del impuesto sobre hidrocarburos en el precio, decidiera desplazarse caminando a pie —y sin realizar, por tanto, el hecho imponible—. Otro tanto podría decirse del ciudadano que decide dejar el consumo de tabaco para evitar pagar en su precio los impuestos que lo gravan. En suma, si la realización de un concreto hecho imponible se evita, sencillamente no surge la obligación tributaria.

<sup>30</sup> Vid. Informe del Comité Ruding: *“Conclusiones y Recomendaciones del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades”*, en Hacienda Pública Española, monografía 2/1992 págs. 221-267. (Publicado el 18 de marzo de 1992 por la Comisión de las Comunidades Europeas, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburgo).

En la doctrina alemana, se ha señalado tradicionalmente que la paradigmática cláusula general antielusión del párrafo § 42 de la Ordenanza Tributaria (AO), la *Abgabenordnung*, busca evitar lo que han denominado un “*impuesto sobre los tontos*” —esto es, proscribir los comportamientos abusivamente sagaces en la ordenación tributaria—, pero sin que ello vete o niegue la validez de las opciones fiscales lícitas y conformes a derecho con que los contribuyentes, en un plano de igualdad e información, pueden planificar sus negocios de forma fiscalmente más económica y ventajosa para sus intereses.

En definitiva, el Derecho tributario se asienta, por su propia sistemática, sobre el respeto a la previa configuración jurídico-privada de los negocios cuya tributación se impone imperativamente y se regla: la ley fiscal fija unos presupuestos (hecho imponible) para configurar cada tributo, siendo precisa su efectiva realización para el nacimiento de la obligación tributaria (art. 20 LGT). Por lo tanto, las potenciales obligaciones tributarias del contribuyente deben responder siempre a concretas y singulares decisiones del legislador sobre los actos o negocios que aquél realice en su esfera privada. Así, las obligaciones fiscales surgidas dependen siempre de los hechos imponibles que se realicen. De este modo, si la propia ley fiscal —debidamente interpretada de acuerdo con su letra y finalidad, excluyendo la analogía—, en la definición de su hecho imponible<sup>31</sup>, garantiza, explícita o tácitamente, un ámbito de libertad a los ciudadanos en la configuración de sus relaciones jurídicas, nunca podrán entonces concurrir los elementos del fraude de ley tributario, incluso cuando los negocios realizados se concreten en efectos que no están contemplados por dicha ley fiscal<sup>32</sup>. Tal es el respeto que, dentro del principio de legalidad y por respeto a la seguridad jurídica, muestra la norma fiscal a la autonomía privada tanto de las personas físicas (con fundamento en el derecho al libre desarrollo de la personalidad del art. 10.1 CE y el art. 1255 del CC) como de las personas jurídicas (con fundamento en la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado consagrada en el art. 38 CE).

---

<sup>31</sup> Completada su delimitación con la mención de aquellos supuestos de no sujeción (art. 20.2 LGT)

<sup>32</sup> Con la normativa actual, no concurrirían los elementos del supuesto de hecho del art. 15.1.b) de la LGT para entender que existe *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* que exige la ausencia en el negocio fraudulento de efectos jurídicos o económicos relevantes diferentes del ahorro fiscal y de los que se hubieran obtenido mediante los actos o negocios usuales o propios.

Llegados a este punto, una vez examinada la noción tributarista de '*economías de opción*', puede examinarse críticamente cierta doctrina administrativa que, desde un concepto de causa negocial con fuertes matices subjetivistas, ha considerado en ocasiones que la existencia de móviles o motivos fiscales (esto es, la realización de negocios jurídicos persiguiendo un ahorro fiscal) constituía, en sí sola, un supuesto de causa ilícita de tales negocios, lo que normalmente abría las puertas para que pudiera considerarse la existencia de una simulación o proceder a una recalificación del considerado negocio indirecto<sup>33</sup>. De esta manera, negocios realmente queridos por las partes y cuyos resultados también se buscan y quieren, precisamente porque deparan la ventaja fiscal deseada, son declarados simulados, haciendo descansar la declaración de simulación no tanto en la confrontación entre una voluntad real y una voluntad aparente sino en la existencia de una causa ilícita en la medida en que se reputa ilícita la persecución una finalidad fiscal.

Esta suerte de interpretación de algunos tribunales económico administrativos ha reflejado en ocasiones una significativa confusión entre la *causa* jurídica prevista en la normativa para cada tipo de contrato y los *motivos* que inducen a las partes intervinientes a contratar. Sostenemos en este trabajo, con la doctrina más autorizada y claramente mayoritaria en España, que nuestro ordenamiento jurídico (art. 1274 CC) se inclina por un concepto objetivo de causa (esto es, al margen de las partes contratantes: lo que cuenta, como señala el Código Civil, son las *prestaciones o promesas*). Así, la causa es el fin típico y propio que persigue todo negocio jurídico, siendo siempre la misma para cada tipo de negocio<sup>34</sup>. Dicha causa negocial no deberá 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 —en la medida que sean lícitos y legítimos— carecen de cualquier trascendencia jurídica. En definitiva, como

---

<sup>33</sup> Se hace aquí eco la Administración Tributaria de las doctrinas jurídicas anglosajonas de la *Common Law* —en particular, la *Economic Substance Doctrine* (substancia económica) y *Business Purpose Doctrine* (finalidad del negocio)— que atienden a que el negocio o transacción tengan una causa y fundamento económico independiente y distinto del ahorro fiscal puro y simple.

<sup>34</sup> Los civilistas franceses de la escuela de la exégesis, y una parte de los españoles hasta época reciente, se fijan sobre todo en la causa del contrato bilateral, que entienden como el fin inmediato que se deduce de la estructura del acto y es común a todo contratante; fin típico independiente de las motivaciones personales e infungibles de cada uno. La causa se configura así como un elemento objetivo del contrato, frente al motivo que es la razón contingente, por la que cada individuo celebra un contrato concreto.

gráficamente se ha apuntado<sup>35</sup>, 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?.

Esta distinción entre causa y motivos, con muy distinta trascendencia jurídica (por cuanto *“los móviles subjetivos son, en principio, una realidad extranegocial, a no ser que las partes los incorporen al negocio como una cláusula o una condición”*<sup>36</sup>), ha sido puesta de relieve por la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo en distintos pronunciamientos. Nos puede servir por todos la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de enero de 1991 (RJ 1991\106) donde se señala lo siguiente: *“(…) 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 ahora discutido; por lo que el principio de seguridad jurídica obliga al intérprete a no reconocer beligerancia en los motivos, como circunstancias externas al acto contractual”*<sup>37</sup>. También en la doctrina científica De Castro señala que son indiferentes los móviles, deseos y expectativas que hayan impulsado a una o ambas partes mientras no trasciendan a dar sentido al negocio<sup>38</sup>.

Sin embargo, como hemos señalado, y a pesar de la jurisprudencia citada en torno a la diferenciación entre causa y motivos, siempre ha existido una cierta confusión entre ambos conceptos hasta el punto de que algún criterio administrativo ha llegado a

---

<sup>35</sup> AYATS VERGÉS, M., *“La calificación jurídica y su incidencia en la aplicación de los tributos”*, InDret-Revista para el Análisis del Derecho, num 3.04, Working Paper 228, Barcelona, julio de 2004, pág. 7.

<sup>36</sup> Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de abril de 1998 (RJ 1998\1912).

<sup>37</sup> También es reseñable la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1996: *“(…) 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 mera intención o subjetividad que significan los móviles, acogibles sólo cuando sean reconocidos por ambas partes contratantes y exteriorizados por su relevancia”*.

<sup>38</sup> Algo que podría resultar de su objeto y condiciones, o de alguna peculiaridad de sus elementos o circunstancias, y, como analizaremos en la segunda parte de este trabajo, de la ilicitud tributaria de la finalidad perseguida por los contratantes. En particular, en los contratos sinalagmáticos, considera preciso De Castro que el propósito común del resultado empírico sea elevado por ambas partes a la categoría de presupuesto básico del negocio.

identificarlos para, seguidamente, reputar ilícitos los motivos fiscales perseguidos en un negocio jurídico, toda vez que los beneficios fiscales eran y son indisponibles para las partes por aplicación del antiguo art. 36 LGT de 1963 (y actual art. 17.4 LGT 58/2003). Sin embargo, no existe en nuestro ordenamiento jurídico ninguna norma que declare la ilicitud intrínseca de los motivos fiscales, sino que, muy al contrario, es tradicional que los textos legales tributarios de derecho positivo permitan expresamente tomar en consideración las repercusiones fiscales a la hora de justificar la motivación de los actos o negocios celebrados<sup>39</sup>.

En consonancia con lo anterior, éste ha sido el criterio más aceptado por los tribunales de justicia: el reconocimiento expreso del legítimo derecho a ahorrar impuestos dentro de la ley sin que la motivación de ahorro fiscal tiña de ilicitud ninguna el negocio jurídico formalizado. Un buen ejemplo de todo ello es el caso examinado en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999 (RJ 1999\2959). En dicho caso, según la Administración, el acuerdo de disolución de la sociedad legal de gananciales y adjudicación de los bienes en el instante anterior a la enajenación de unos terrenos se había realizado en fraude de ley, con el propósito de eludir el pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Sin embargo, el Tribunal considera que *“en el caso de autos no existe «frau 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 39/1998, 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 los bienes gananciales”* (FJ 6º). 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 la exoneración total del incremento de valor originado desde que la sociedad legal de gananciales adquirió los terrenos, hasta el momento de*

---

<sup>39</sup> A los textos anteriormente citados podemos añadir, por su claridad, la lectura de la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: *“(…) Por otra parte, se hace necesaria la modificación de los artículos referentes a la interpretación de las normas tributarias, eliminándose aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica, potenciando, a la vez, a lucha contra el fraude, al dotar a la Administración tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias”*.

*su enajenación a un tercero*". En definitiva, sobre la base de un apoyo legal que lo permite, el Tribunal Supremo considera la absoluta legitimidad de la disolución de una sociedad legal de gananciales con la única finalidad y motivación de obtener una exención en el Impuesto sobre la plusvalía municipal.

En el idéntico sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de julio de 1996 (RJ 1996\6291), 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 Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 13 de julio de 1999 y 9 de febrero de 2000 reconocen expresamente 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"*. Finalmente, y con el mismo criterio, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 16 de abril de 2001 reconoce expresamente 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"*, y también la Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de enero de 2002 en la que se señala literalmente 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 rechaza un poco más adelante la existencia de simulación por *"causa ilícita"* puesto que la constitución de un derecho de usufructo temporal sobre cupones bonificados *"fue el negocio jurídico querido por las partes intervinientes en la operación con plenitud de efectos, singularmente, los de índole fiscal"*.

En definitiva, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional<sup>40</sup> recibida por los Tribunales de lo contencioso administrativo en los casos analizados, 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 privado sustantivo<sup>41</sup>. Por ello, los particulares que operan en el tráfico jurídico serán en general libres de configurar sus relaciones, negocios o inversiones con la multiplicidad de formas y contenidos admitidos en el ordenamiento y los mercados, siendo indudable que esas diferentes formas o contenidos de los pactos vendrán 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 tanto 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—, nunca será *per se* algo ilícito.

Por el contrario, el ejercicio de este auténtico derecho de optimización fiscal —la *economía de opción*— se fundamenta sobre los elementos más básicos de la normativa tributaria: la más elemental decisión de planificación fiscal con la que, indubitadamente, puede un contribuyente planificar su carga tributaria es *decidir si realiza o no realiza el hecho imponible* tipificado en la norma<sup>42</sup>. En efecto, constituye ya una legítima economía de opción tributaria la conducta de un contribuyente que, para evitar el pago del impuesto sobre hidrocarburos en el precio, decide desplazarse al trabajo caminando a pie —y sin incurrir, por tanto, en el hecho imponible—. Otro tanto podría predicarse del ciudadano que abandona el consumo de tabaco para evitarse el pago de los impuestos que lo gravan. Como es evidente, en ninguno de estos dos simples supuestos podría la Administración tributaria exigir el tributo mediante una extensión analógica del hecho imponible.

---

<sup>40</sup> Vid. STC 45/1989, de 20 de febrero (BOE 52 de 2 de marzo).

<sup>41</sup> Este es el criterio refrendado claramente por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 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 configurados"*.

<sup>42</sup> En último término, y como señaló el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT en el año 2001, *"ninguna ley impide al contribuyente elegir un hecho imponible en lugar de otro ni le manda realizar un hecho imponible determinado"*.



Otra de las manifestaciones más claras de esta planificación fiscal de los contribuyentes, tan lícita como real —y, en cualquier caso, absolutamente necesaria dentro de nuestro ordenamiento constitucional de libertades en una economía de mercado globalizada—, la constituye la libre elección del domicilio social de las nuevas sociedades que se pretenden constituir, donde la presión fiscal puede ser considerada como un factor de economía de opción en su ubicación. Con especial reflejo, aunque ni mucho menos único, en el ámbito internacional, la propia autonomía y diversidad —no sólo de contenidos sustantivos sino también procedimentales— de los sistemas tributarios de las distintas jurisdicciones fiscales genera situaciones, a veces sencillas y no intencionadas como la simple asimetría impositiva, que son legítimamente tomadas en consideración en las decisiones mercantiles que persiguen la optimización de costes, tributarios incluidos<sup>43</sup>. Estas decisiones y opciones fiscales, perfectamente lícitas, habituales y reales, nada tienen que ver con el necesario control de los abusos y fraudes tributarios relativos a los supuestos de residencia ficticia en paraísos fiscales y territorios de baja tributación<sup>44</sup>. En suma, si la realización de un concreto hecho imponible se evita, sencillamente no surge la obligación tributaria: sin incurrir en fraude fiscal alguno podrán adoptarse lícitas opciones de planificación fiscal con motivaciones subjetivas de ahorro tributario.

---

<sup>43</sup> A nivel nacional, y aunque no se pretenda crear distorsiones por razones fiscales en los mercados internos, es indudable que la residencia también ha ido incrementando su papel como factor de opción para determinados impuestos —en particular con los impuestos cedidos, y, más concretamente, el Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones—, especialmente desde que el sistema de financiación implantado a partir del 1 de enero de 1997 estableció la cesión de competencias normativas a las Comunidades Autónomas respecto a dichos tributos. El legislador, consciente de la total legitimidad y protección constitucional de la libre elección de residencia (art. 19 CE) —ello incluso aunque existiera exclusivamente una motivación de orden fiscal—, da normas para modular los requisitos y condiciones fiscales de esa opción (así, por ejemplo, la regla del art. 24.5 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que establece un requisito de residencia habitual durante los cinco años previos para determinar la normativa autonómica aplicable en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones).

<sup>44</sup> Es evidente que la residencia, como todo factor de opción, es susceptible de ser utilizado abusivamente constituyendo un terreno abonado para operaciones de elusión o evasión fiscal que deben perseguirse. Ahora bien, la necesaria represión de estas últimas no es óbice para el reconocimiento de la válida planificación fiscal que toma en consideración tributaria esta variable.

## II. CAUSA DEL NEGOCIO JURÍDICO Y LEGALIDAD TRIBUTARIA: LA RELEVANCIA DE LOS MOTIVOS FISCALES. SU INCORPORACIÓN A LA CAUSA NEGOCIAL

En esta segunda parte del trabajo profundizaremos en el concepto de causa negocial existente en nuestro ordenamiento jurídico. Lejos de una concepción causalista puramente objetiva o abstracta, doctrina y jurisprudencia reconocen que los móviles subjetivos que determinaron la voluntad de los contratantes —en particular, si existe en ellos una finalidad defraudatoria de las normas tributarias— pueden ser relevantes y quedar ‘causalizados’ en el negocio jurídico cuya causa ilícita conllevará la nulidad contractual. Matizando, en una segunda fase, el principio general de *economía de opción* expuesto en la primera parte del trabajo, resultará ahora indudable que la presencia en los contratantes de motivaciones subjetivas espurias, abusivas o fraudulentas en el ámbito tributario determinan la ilicitud de la causa del negocio jurídico y su nulidad de pleno derecho.

Como es conocido, los elementos esenciales de todo contrato son, conforme al artículo 1261 CC, el consentimiento, el objeto y la causa. En cuanto a este último, la causa, es preciso resaltar que el artículo 1274 CC hace una descripción de la misma —ya que no puede denominarse como definición— y la especifica para cada clase de contrato al señalar 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; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor”*<sup>45</sup>. Conforme a los artículos 1275 y

---

<sup>45</sup> Adicionalmente se recuerda que, en derecho privado, la exigencia de causa y, en su caso, de probar su existencia, se ciñe exclusivamente a los contratos (arts. 1261 y 1274 CC): no se extiende a todos los actos o negocios jurídicos, ni, mucho menos, a las manifestaciones básicas de la libertad de actuar o de empresa, ni al ejercicio de cualesquiera derechos y libertades garantizados constitucionalmente. Así, por ejemplo, el derecho a elegir libremente residencia del art. 19 CE podría estar motivado exclusivamente por razones de orden fiscal y no por ello tendría causa ilícita (serán las leyes fiscales las que deben establecer los requisitos y condiciones para otorgar efectos fiscales a esa decisión —e.g. la regla del art. 24.5 de la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, que establece un requisito de residencia habitual durante los

1276 del CC son tres los requisitos exigidos: existencia, veracidad y licitud. En estos últimos juicios, los de veracidad y licitud de la causa, radicará la enjundia del problema.

En orden a la conceptualización de la causa, nuestro ordenamiento jurídico se sitúa, según hemos expuesto, dentro de la Teoría *causalista* —que mantiene la existencia de la causa como elemento esencial integrante del negocio jurídico—, y, a su vez, dentro de ésta, en una concepción objetiva (en contraposición a la concepción subjetiva que estima que la causa es el motivo o móvil perseguido por la parte) que define la causa como la función práctico-social o económico-social del negocio jurídico (distinto del móvil subjetivo). Así esta tesis afirma que la causa es la contrapartida económica de la obligación, esto es, el fin que se persigue en cada especie contractual en concreto (el fin objetivo o inmediato del negocio jurídico concluido).

Ahora bien, la jurisprudencia se ha esforzado, por razones de justicia material, en elaborar, a partir de la regulación legal, una distinción dogmática entre ambos términos (causa y motivos) admitiendo los móviles impulsivos y la repercusión jurídica de los mismos, así como que la conjunción entre causa y motivos puede resultar posible (son los denominados "*motivos causalizados*" es decir aquellos motivos subjetivos que se han incorporado a la causa y que, caso de ser ilícitos, determinan la nulidad del negocio). En este sentido debe señalarse con la jurisprudencia que, si bien como principio general en la normativa del Código Civil la causa tiene un carácter objetivo —con lo que *prima facie* se refiere al fin perseguido con el contrato según su especial naturaleza—, no es menos cierto que los motivos subjetivos de las partes pueden, y deben, tener repercusión jurídica siempre que, para llegar a causalizar una finalidad concreta, tales motivos sean reconocidos —explícita o implícitamente— por ambos contratantes y sean determinantes del negocio concertado<sup>46</sup>, es decir, de tal manera que trascienda al acto jurídico como elemento o presupuesto determinante de

---

cinco años previos para determinar la normativa autonómica aplicable en el Impuesto de Sucesiones y Donaciones—). Otro tanto podría afirmarse del derecho a contraer matrimonio del art. 32.1 CE: son, en definitiva, múltiples los ámbitos de la actividad humana en los que una motivación económica, incluso puramente fiscal, de existir, es jurídicamente irrelevante y no se incluye como un elemento más en el supuesto de hecho de la válida y eficaz realización del acto o negocio.

<sup>46</sup> En tal sentido se pronuncian las sentencias del Tribunal Supremo de 3 de septiembre de 1988 y de 3 de febrero de 1988.

la declaración negocial en concepto de móvil impulsivo (jurisprudencia sentada ya por el Tribunal Supremo en STS de 16 de febrero de 1935 y seguida por otras muchas<sup>47</sup>).

En este sentido la jurisprudencia, alejándose de una concepción estrictamente objetiva de la causa negocial, ha venido señalando, como principio, que para entender el verdadero alcance o significado de la causa como razón del contrato no puede omitirse el peso que, en toda esa configuración, debe ostentar la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio, y que, si ésta se explicita dentro del conjunto de las circunstancias de la situación subyacente que origina el negocio llevado a cabo, habrá de tenerse en cuenta la misma para integrar aquel concepto, pues sólo de esta forma se localiza un presupuesto de razonabilidad que funda el intercambio de prestaciones efectuado<sup>48</sup>. Bien es cierto que, con ello, se matiza o difumina sensiblemente la dualidad entre la *causa* como elemento objetivo trascendente y los *móviles o motivos* internos de cada interesado (es conocida esa distinción, expuesta, entre otras muchas, en la STS de 30 de diciembre de 1985, según la cual "*la causa se diferencia de los motivos en que se determina por los móviles con trascendencia jurídica, que incorporados a la declaración de voluntad en forma de condición o modo forman partes de aquélla a manera de motivo esencial impulsivo o determinante*"), aunque, como insistimos, según la información que late en ese principio jurisprudencial, la conjunción entre ambos es posible y coadyuvan al hallazgo de aquel designio de razonabilidad de la causa. De este modo, el elemento teleológico que los contratantes persiguieron al contratar, como razón explicativa del efecto traslativo u oneroso de ambas prestaciones, se incorpora a la causa y, como es obvio, en las operaciones realizadas con una finalidad ilícita o de fraude —particularmente en el terreno fiscal—, tal elemento causal existirá pero revestirá carácter ilícito.

Así pues, según la doctrina jurisprudencial y doctrinal dominante, la función que nuestro derecho atribuye a la causa consiste en la valoración de cada negocio no sólo

---

<sup>47</sup> Pueden citarse, entre otras, las siguientes sentencias del Supremo: STS de 20 de junio de 1955, STS de 30 de enero de 1960, STS de 27 de febrero de 1964, STS de 2 de octubre de 1972, etc.

<sup>48</sup> Vid. STS de 8 de julio de 1977, STS de 30 de diciembre de 1985, STS de 29 de noviembre de 1989, STS de 19 de noviembre de 1990, entre otras.

atendiendo al fin abstracto y típico del contrato (causa en sentido objetivo), sino también al resultado que con él se busca o se han propuesto quienes hacen las declaraciones negociales, función que, desde el punto de vista subjetivo, se traduce en la finalidad concreta que se pretende conseguir como resultado individual o social en vista del cual se busca o espera el amparo jurídico. De ello se deduce que, cuando el negocio que se pretende amparar por el derecho es irreal o meramente instrumental, accesorio o de exclusiva cobertura al realmente buscado —y que se trata de encubrir por revestir una finalidad ilícita o maliciosa en el plano tributario—, entonces se produce la *causalización* de dichos motivos, que son integrados en el contrato, deviniendo la ineficacia del negocio jurídico por ilicitud (ya que la licitud de la causa es uno de los requisitos exigidos ineludiblemente para la validez de todo contrato por el artículo 1.261 del CC, y su ilicitud determina, conforme al artículo 1.275 del mismo cuerpo legal, la invalidez y carencia de efectos del negocio). Por tanto, y como expresó ya el Tribunal Supremo en sentencia de 14 diciembre de 1940<sup>49</sup> la causa va referida igualmente al "*matiz inmoral o de fraude a la ley que reviste la operación en su conjunto*". En conclusión, para estimar una causa contractual ilícita ha de partirse de la concurrencia efectiva de causa, aunque viciada por ser contraria a la legalidad vigente, cualesquiera que sean los medios empleados para lograr tal finalidad, lo que eleva el *móvil* a la categoría de *causa* en sentido jurídico conforme a lo declarado manifiestamente en doctrina jurisprudencial sentada por el Tribunal Supremo<sup>50</sup>, ya que el *móvil* impulsa la voluntad reprochable del convenio alcanzado, con lo que la ilicitud causal tiene apoyo en la finalidad negocial ilegal o inmoral que se pretende, común a todas las partes obligadas.

Un buen ejemplo de este razonamiento de los Tribunales de Justicia por el que se declara la ilicitud de la causa negocial sobre la base de una motivación fraudulenta o abusiva de índole fiscal-tributario, que fue la que movió a los contratantes, podemos observarlo en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 15 de

---

<sup>49</sup> También, en idénticos términos, la STS. de 1 abril 1982 y otras.

<sup>50</sup> Vid. STS de 8 de febrero de 1963, STS de 22 de noviembre de 1979, STS de 22 de diciembre de 1981, STS de 15 de febrero de 1982, STS de 1 de diciembre 1986, STS de 13 de marzo de 1997, entre otras. Como puede leerse en la primera de las citadas, se estima que hay causa ilícita "*cuando a través de los contratos celebrados se persigue un fin ilícito o inmoral: cualesquiera que sean los medios empleados para lograr tal finalidad, el móvil se eleva a la categoría de causa en sentido jurídico, ya que aquel imprime a la voluntad la dirección finalista e ilícita*". Habrá de tratarse, eso sí, de una finalidad común a las partes.

diciembre de 2000. En la misma, y conforme a la conceptualización de causa en nuestro ordenamiento jurídico expuesta *ut supra*, si bien la causa explícita y/o aparente del contrato se plasmaba a simple vista en la cesión del usufructo temporal de unas obligaciones bonificadas que determinaba como contrapartida económica de la obligación (causa) el percibo de los "frutos" de los bienes usufructuados (importe-intereses del cupón), lo cierto es que existía una causa oculta no explícita (que no sólo realmente fundamentaba el negocio jurídico, en su extremo motivo causalizado, sino que constituye, a juicio del Tribunal, la causa determinante, y diríase exclusiva, del negocio celebrado) cual es el cesión-aprovechamiento-adquisición de un beneficio fiscal que la contraparte del negocio no podía aprovechar por estarle vedado legalmente tal efecto. Por ello, en dicha sentencia, tal causa es reputada ilícita, ya que es contraria a la Ley toda vez que los beneficios fiscales son indisponibles para las partes, y, por ello, la causa concreta del negocio se concluye ilícita con base en los arts. 36 y 10.b de la anterior LGT y en el 133 CE.

Profundizando un poco más, el profesor Díez Picazo, a quien sigue Sancho Rebullida, señala que la sanción y la ineficacia del contrato *objetivamente* inmoral o ilícito no se relacionan, en rigor, con el problema de la causa, sino con el ámbito de admisibilidad de la autonomía privada. Afirmación que, a la vista de la jurisprudencia analizada en el presente trabajo, nos parece muy correcta: es únicamente la ilicitud por razones subjetivas —como las motivaciones fraudulentas en el plano fiscal de los contratantes— la que afecta y vicia la causa tiñéndola de ilicitud. Adicionalmente, la doctrina científica<sup>51</sup> ha puesto de manifiesto que la posible toma en consideración del motivo ilícito como constituyente de la causa del art. 1275, o, en todo caso, como determinante de la ilicitud del contrato en virtud del art. 1255, plantea un doble problema desde el punto de vista de su extensión y alcance:

- De una parte, conocer o determinar hasta qué nivel de importancia y principalidad el motivo ilegal o ilícito asume la veste de causa en el sentido del art. 1275 CC. Efectivamente existe un vínculo o trabazón de muy distinto alcance si Juan compra una casa para establecer en ella un depósito de objetos

---

<sup>51</sup> LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, Vol I, Ed. Dykinson, Madrid, 2004, pág. 436

robados o de estupefacientes; o bien, lo hace para alojar en ella a su amigo Pedro, cómplice en la receptación o la venta de drogas. Se observa que el grado de relación con la ilicitud es, en este segundo caso, mucho más lejano.

- De otra, saber cuál es el grado de conocimiento y cooperación de la contraparte preciso para que el motivo se eleve a causa: si el vendedor ha de conocer la finalidad inmoral, o bien, además, compartirla de algún modo, o si la motivación subjetiva ilícita debe ser común a ambas partes, etc.

Como puede verse, si bien se parte de un principio general de distinción entre los *motivos* (esto es, cualquier circunstancia cuya representación intelectual determina a los sujetos a querer el acto) de la *causa* del contrato, sin embargo, mantienen una profunda relación ya que esta escuela causalista considera la causa —dentro del complejo de representaciones que impulsan a celebrar un contrato— como un motivo objetivado: un motivo típico, propio del acto, cual es el intercambio de prestaciones, al lado de los otros motivos atípicos o personales que impulsaron más remotamente a cada otorgante. Esta profunda interrelación se muestra de forma diáfana en la potencial incidencia de los motivos subjetivos sobre la existencia y la eficacia de los contratos onerosos, un fenómeno real e importante, indudable en la praxis jurídica, y que, como señala la mejor doctrina, no puede explicarse exclusivamente desde un concepto objetivo de causa por tener lugar extramuros del mismo<sup>52</sup>. Así, pese a que nuestro ordenamiento jurídico privado mantenga un concepto objetivo de causa comercial, bien podría decirse que, en la jurisprudencia, se ha venido aceptando, a efectos del control ético-legal de la licitud del negocio, un concepto subjetivo de causa muy distinto del definido en el art. 1274 CC. “*Sólo si la causa —señala De la Cámara<sup>53</sup>— se concibe como el fin que justifica la promesa o declaración de cada contratante es posible interpretar y aplicar racionalmente los arts. 1305 y 1306 del CC*”. Ello supone desplazarnos desde el examen de la existencia de los requisitos o exigencias esenciales del negocio a la valoración de la licitud de sus componentes —cuya existencia no se discute— en el ejercicio de una labor de censura, no de comprobación. En este caso, ya no estamos recontando los elementos del negocio para

---

<sup>52</sup> *Ibidem*. pág. 439

<sup>53</sup> DE LA CÁMARA ÁLVAREZ, M., “*Meditaciones sobre la causa*”, en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, nº 527, Año 54, 1978, pág. 644

ver si todos están presentes, sino proyectando la luz sobre su contenido para ver si respeta el mínimo legal y moral exigible. Este cambio de actitud es el que realiza el legislador al denominar “causa” a efectos de su examen jurídico-ético<sup>54</sup>, a los motivos de los contratantes, mudando radicalmente en el art. 1275 el concepto aceptado en el anterior art. 1274. En realidad, sólo en ese examen de los motivos individuales cabe detectar una causa ilícita, y, efectivamente, en ese plano se sitúa el art. 1275 CC. cuando señala que los “*contratos... con causa ilícita no producen efecto alguno*”; la “causa ilícita” supone en este párrafo un análisis de la intención personal y conocida del acreedor y el obligado. Lo que viene a decir el artículo es que el propósito con que las partes concluyen el acuerdo y contraen obligaciones no puede ser opuesto a la legislación —ni jurídico-privada ni tributaria— o a la moral.

Para poner de manifiesto la nulidad de un negocio jurídico a través de la determinación de su causa ilícita, lo habitual es que la Administración tributaria recurra a los *principios o cláusulas antielusión generales (General Anti-Avoidance Rules, GAAR'S)* del ordenamiento jurídico tributario, que, como hemos indicado, limitan el alcance o extensión de las *economías de opción* del contribuyente y sus conductas de optimización fiscal. Éstos esbozan un concepto general de fraude fiscal —comprensivo tanto de los supuestos de elusión como de evasión tributarias— y, a través del control de la causa negocial, anularán los beneficios fiscales ilícitamente obtenidos dejando expedita, en su caso, la aplicabilidad de sanciones<sup>55</sup>. El ejemplo paradigmático de este tipo de normas —auténticos institutos jurídicos y doctrinas jurisprudenciales—, el parágrafo § 42 de la *Abgabenordnung*, la Ordenanza Tributaria alemana (AO) de 1977, constituye una cláusula general antielusión inspiradora del actual *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* (art. 15 LGT). En nuestro ordenamiento jurídico las principales normas antielusión de carácter general serían: el *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* (art. 15 LGT), la simulación (art. 16

---

<sup>54</sup> LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de...* Op. cit. pág. 440

<sup>55</sup> Debe tenerse en cuenta que el legislador no tiene por qué salir al paso de todo esquema elusivo mediante una norma *ad hoc*; por el contrario, puede estimar, en ejercicio de su discrecionalidad política, que alguno de los mecanismos defraudatorios no requieren por su importancia económica o social su intervención, y dejar que sean la Administración y los Tribunales los que resuelvan el problema con base en las normas, técnicas y principios antielusivos generales. Vid. PALAO TABOADA, C., “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, RCT, 182, 1998, pág.12.



LGT) y las normas relativas a la calificación<sup>56</sup> (art. 13 LGT). En los tres casos es idéntico el mecanismo de respuesta de estas figuras generales antifraude: en base a ellas, la Administración tributaria podrá desconocer el negocio realizado por el sujeto pasivo y hacerle tributar por aquel negocio *que debería haber realizado* —el disimulado, el defraudado o el indebidamente calificado—. Ello entraña, en todos los casos, un juicio valorativo siempre complicado que deberá ser fundamentado por el aplicador jurídico de estas normas. Por ello, la nota más característica de este tipo de figuras o mecanismos antielusivos de alcance general que actúan como válvulas de cierre del sistema tributario es que intentan hacer efectivo el principio de justicia tributaria mediante la imposición de la tributación a actos o negocios formalmente defiscalizados —o sometidos a un tratamiento fiscal mejor al que, atendiendo al fondo sustantivo de la operación, a su causa comercial, se les acaba imponiendo mediante la regularización correctora fundamentada en estas figuras de la LGT—. Consideramos por ello que, en aras a la seguridad jurídica y en garantía de los contribuyentes, su aplicación habrá de ser singularizada y prudente, por recaer la prueba de la concurrencia del presupuesto aplicativo siempre a cargo de la propia Administración, sin que pueda realizar una aplicación automática o masivas de estas cláusulas.

A modo de compendio o recapitulación, podemos destacar que no existe contradicción alguna de los instrumentos tributarios antielusión de los arts. 13, 15 y 16 de la LGT — mediante los que puede ponerse de manifiesto una causa comercial ilícita cuando los contratantes son movidos por espurias motivaciones subjetivas fiscalmente fraudulentas— con el pleno reconocimiento del derecho del contribuyente a ahorrar impuestos dentro de la legalidad mediante las legítimas *economías de opción*. Antes al contrario, de una sencilla interpretación *a sensu contrario* de la norma del art. 15 LGT se infiere que la economía de opción es lícita siempre que, de un lado, no entrañe un abuso de las formas jurídicas y, de otro, no recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas —y no generalizadas ante la pasividad de la Administración— en relación con los resultados obtenidos. Esta suerte de interpretación '*a contrario*' del art. 15 LGT,

---

<sup>56</sup> Aunque dogmática y doctrinalmente es harto dudoso que pueda considerarse la calificación como una norma antielusión, tampoco existe ninguna duda acerca de su permanente utilización con fines correctivos de irregularidades fraudulentas en las regularizaciones tributarias de la Administración así como en las sentencias de los tribunales (art. 13 LGT: "*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*"). En tal concepto es fehaciente que este uso de la calificación reviste finalidades antielusivas, aunque no sin pocos problemas y críticas que la doctrina ha puesto de manifiesto.

nos reafirma en que 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 perfectamente 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 en situaciones abusivas, sino en un precepto que tácitamente recoge y consagra la economía de opción en el ámbito tributario.

En todo caso conviene finalizar significando que, como se ha señalado largamente en la doctrina, es sumamente tenue la línea que, a efectos prácticos, distingue entre sí estas figuras antielusivas generales —conflicto o fraude, simulación, calificación correctora— y también la que las diferencia de la lícita economía de opción<sup>57</sup>. Ello se debe a que, con frecuencia, en los concretos hechos que son enjuiciados, coexisten de modo concurrente elementos de las tres figuras antielusivas aquí referidas, por lo que, en último término, depende de la concreta interpretación, lectura o calificación que los operadores jurídicos —órganos de la Inspección Tributaria, Tribunales económico-administrativos y órganos judiciales de lo contencioso-administrativo— realicen 'ad hoc' para cada supuesto analizado:

- Cuando se pone el acento en la ocultación de unos hechos o negocios disimulados mediante la exteriorización de un negocio diferente —con ausencia de causa o bien una causa ilícita como la elusión fiscal—, se opta por la declaración de simulación contemplada en el art. 16 de la LGT.
- Si la interpretación valora con mayor énfasis la artificiosidad e impropiedad de unos negocios realizados con exclusivo fin de evitación fiscal, sin la existencia de otros efectos jurídicos o económicos relevantes, se aplicará la figura defraudatoria del art. 15 de la LGT (*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*).

---

<sup>57</sup> Resultan muy indicativos los términos en los que se expresa el debate doctrinal de un tema complejo y henchido de sutilezas que está, de una u otra forma, de permanente actualidad y con eco los medios de comunicación social. Mencionaremos aquí ilustrativamente el título de un interesante artículo del profesor Luis M. Alonso González, catedrático de Derecho tributario de la Universidad de Barcelona, en el diario económico *Cinco Días* de 16 de diciembre de 2006: "*La delgada línea roja del delito fiscal*".

- Otras veces, sin entrar en valoraciones de fondo sobre la naturaleza de los hechos y su causa o finalidad, se opta simplemente por poner de relieve la impropiedad en la calificación que un contribuyente ha realizado de sus actos o negocios, procediendo la Administración tributaria a realizar la regularización mediante una calificación correctora conforme al artículo 13 de la LGT, exigiendo la obligación tributaria con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, y prescindiendo de la forma o denominación que los interesados le hubieran dado (todo ello, acompañado, en su caso, de las correspondientes sanciones).

Estas dificultades prácticas se han reflejado de forma diáfana en la jurisprudencia que, en algún caso, ha llegado incluso a combatir el fraude fiscal mediante un rechazo frontal, sin especificar la norma antielusión aplicada. Así, la sentencia del Tribunal Supremo de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/2733) establecía que *"ante la burda utilización de la aparente institución jurídica de la compraventa, es casi innecesario subsumir el conjunto operativo llevado a cabo como negocio simulado o disimulado, negocio en fraude de ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o de más especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en la realidad del caso aquí analizado lo único que ha habido es el reparto subrepticio de una cuota del Impuesto sobre Sociedades, no pagada, como resultado de un beneficio fiscal en régimen transitorio al que ninguno de los interesados tenía derecho directa o indirectamente"*. En esta última se describe la simulación en base a un negocio carente de causa: *"el conjunto de negocios jurídicos (...) simplemente falsea la realidad simulando una actuación societaria artificiosa e inventada para eludir los deberes fiscales"*. Al tiempo, esta sentencia se ocupa de deslindar la simulación —basada en la noción de causa ilícita— de la economía de opción, afirmando que *"...las operaciones societarias realizadas no están motivadas por ningún propósito comercial plausible distinto de la mera ventaja fiscal, no respondiendo en consecuencia a una opción por una fórmula comercial alternativa lícita sino a un disfraz de la realidad (...) se trata de cáscaras societarias vacías, prácticamente inactivas, utilizadas de modo desproporcionado a sus medios y patrimonio como mera pantalla de operaciones particulares"*.

Como consideración final de todo lo expuesto en el presente trabajo, cristalizado muy particularmente en estas últimas dificultades jurídicas de orden práctico para combatir el fraude fiscal, convendrá dejar abierta una reflexión sobre la virtualidad de los actuales instrumentos jurídicos antielusorios en el presente contexto internacional. Con el desarrollo de las libertades comunitarias de establecimiento y de circulación de personas y capitales, por un lado, la creciente globalización de la economía española, de otro, y, al fin y a la postre, la progresiva intervención de las transacciones sobre bienes inmateriales en el tráfico internacional seguramente se hace cada vez más difícil la lucha contra la ingeniería tributaria y los negocios anómalos desde nuestras categorías jurídicas excesivamente causalistas<sup>58</sup>. Como también se ha apuntado, en un mundo internacionalizado e imbuido de las estructuras y conceptos negociales de origen anglosajón y donde las leyes aplicables proceden de sistemas jurídicos en los que predominan los negocios abstractos, se hará cada vez más necesario acudir a regulaciones en las que los presupuestos de hecho sean fundamentalmente económicos y en las que la calificación, como tantas veces ha apuntado Albiñana<sup>59</sup> se centre en la sustancia económica del objeto imponible.

---

<sup>58</sup> FONSECA CAPDEVILLA, E., "Los negocios anómalos ante el Derecho tributario: perspectiva de futuro", *Crónica Tributaria*, núm 100, 2001, págs. 97-117

<sup>59</sup> En representación de todas, citamos aquí dos de ellas: *vid.* ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C., "Notas retrospectivas de los preceptos de la Ley General Tributaria relativos a la aplicación de las normas", *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 16/2000, págs. 271 a 279; asimismo *vid.* ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., "La evasión legal impositiva", *Revista de Economía Política*, núm. 56, 1970, pág. 40. Desde luego, nos parece indudable la actualidad de la máxima de G. Liccardo con la que Albiñana encabezó este último artículo: "En Derecho tributario toda relación está empapada siempre por una linfa económica".

### III. BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., *"La evasión legal impositiva"*, Revista de Economía Política, núm. 56, 1970.

ARIAS CAÑETE, M.A., *"Fraude de ley y economía de opción"*, Estudios de Derecho Tributario, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 1964.

AYATS VERGÉS, M., *"La calificación jurídica y su incidencia en la aplicación de los tributos"*, InDret-Revista para el Análisis del Derecho, núm. 3.04, Working Paper 228, julio de 2004, Barcelona.

DE CASTRO, F., *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985.

DELGADO PACHECO, A., *"El fraude de ley y los negocios anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria"*, en Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 3ª época, 2000.

DELGADO PACHECO, A., *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*, Aranzadi, Madrid, 2004.

FALCÓN Y TELLA, R., *"El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción"*, RTT, 31, 1995, págs. 56 y ss.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *"Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal"*, Quincena Fiscal, nº 8, 2001.

FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 22ª ed., vol. I, Marcial Pons, Madrid, 2001.

FONSECA CAPDEVILLA, E., *"El negocio jurídico indirecto ante el Derecho tributario"*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000.

FONSECA CAPDEVILLA, E., *"Los negocios anómalos ante el Derecho tributario: perspectiva de futuro"*, Crónica Tributaria, núm 100, págs. 97-117, 2001.

HERRERA MOLINA, P. M., "*Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria*", Quincena Fiscal, núm. 13, 2003.

RUDING O. et alii., "*Conclusiones y Recomendaciones del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades*", en Hacienda Pública Española, monografía 2/1992, págs. 221-267. (Publicado el 18 de marzo de 1992 por la Comisión de las Comunidades Europeas, Office for Official Publications of the European Communities, Luxemburgo).

LACRUZ BERDEJO, J.L., *Elementos de Derecho Civil*, Tomo II, Vol I, Ed. Dykinson, Madrid, 2004.

LARRAZ LÓPEZ, J., "*Metodología aplicativa del Derecho Tributario*", Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid 1952; Ponencia al Pleno de Académicos del 5 de febrero de 1975. Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, 1975.

LINARES GIL, M.I., "*El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*", InDret-Revista para el Análisis del Derecho, núm. 3.04, Working Paper 225, julio de 2004, Barcelona.

MARTÍN QUERALT, J. et alii, *Manual de Derecho Tributario*, Ed. Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006.

PALAO TABOADA, C., "*¿Existe el fraude a la ley tributaria?*", RCT, 182, 1998.

PÉREZ DE AYALA, J.L., "*El régimen fiscal de las "economías de opción" en un contexto globalizado*", IEF Documentos. Doc. nº 22/06, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2004.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario*, 9ª ed, Civitas, Madrid, 1999.

PONT CLEMENTE, J.F., *La economía de opción*, Editorial Marcial Pons.- Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2006.

SALVADOR P., AZAGRA A. Y FERNÁNDEZ A., "*Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos*", InDret-Revista para el Análisis del Derecho, núm. 3.04, Working Paper 229, julio de 2004, Barcelona.

SANZ GADEA, E., *"Medidas antielusión fiscal"*, IEF Documentos. Doc. nº 13/05, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Madrid, 2005.

SIMON MATAIX, M., *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tesis doctoral, Universidad Complutense de Madrid, 1998.

SOLER ROCH, M.T. y SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *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*, Instituto de Estudios Fiscales (IEF) del Ministerio de Hacienda, Madrid, 2002.