



ESTUDIOS

■ Responsabilidad penal del asesor fiscal

■ Joan-Francesc Pont Clemente¹

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona.
Miembro de la AEDAF.

■ CONTENIDOS:

1. Introducción.

- 1.1. Planteamiento del problema.
- 1.2. Funciones del asesor fiscal.
- 1.3. Acotación del objeto de estudio.

2. Naturaleza del delito fiscal.

3. El criterio jurisprudencial: el delito fiscal como delito especial de infracción de deber.

4. La consideración del asesor fiscal como partícipe del delito fiscal.

5. La consideración del asesor fiscal como autor del delito fiscal.

6. En torno al concepto de planificación fiscal.

7. Indagación sobre el significado de la economía de opción.

8. La censurable huída del Derecho.

9. La economía de opción, estrella polar del asesor fiscal.

10. Conclusiones.

¹ Con la inestimable colaboración de María Dolors Torregrosa Carné, profesora titular de Derecho financiero y tributario en la Universidad de Barcelona.

I. Introducción

I.1. Planteamiento del problema

Los asesores fiscales contemplan con lógica preocupación los casos en los que, de una forma o de otra, el enjuiciamiento penal de la conducta de sus clientes puede arrastrarles a ser considerados responsables de los delitos que finalmente la jurisdicción estime que se han producido. Empiezan a ser numerosos los estudios dedicados a la materia desde la perspectiva penal, pero conviene proponer una re-lectura del problema desde la descripción científica de la profesión del asesor fiscal y del norte que guía su labor, que no es otro que el de la economía de opción, entendida en estrecha conexión con el concepto de justicia. Esta es la tarea que, partiendo del análisis de la jurisprudencia, se plantean estas páginas.

I.2. Funciones del asesor fiscal

Según dispone el artículo 37.5, e) del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, "*Tendrán la consideración de asesores quienes, con arreglo a Derecho, desarrollen una actividad profesional reconocida que tenga por objeto la asistencia jurídica, económica o financiera*". Aunque el transcrito precepto no se refiere explícitamente al asesor fiscal puede decirse que contiene un concepto que sirve para una primera aproximación a esta figura según el cual, el asesor fiscal es un profesional que presta asistencia o proporciona consejo en materia tributaria y, en particular, cumple un papel relevante en la planificación económica y fiscal del contribuyente y en el adecuado cumplimiento de sus deberes tributarios.

La doctrina ha realizado diversas aportaciones con el fin de acotar el concepto de asesor fiscal y determinar las funciones que cumple con su actuación. Así, PEÑA ÁLVAREZ considera que los asesores fiscales "son aquellos profesionales cuya actividad consiste en facilitar al contribuyente las relaciones con la Administración, bien sea realizando gestiones, bien sea representándole, o bien sea interpretando las normas impositivas con el objeto de cumplir correctamente con las obligaciones legales, buscando la solución menos gravosa para el contribuyente"². Por su parte, BANACLOCHE se refiere al asesor fiscal de una forma que me parece especialmente afortunada, al decir que "ser asesor fiscal es colaborar en la realización de la Justicia. Ello significa reconocer la nobleza de este arte que supone conocer bien las normas, elegir las opciones, explicar ventajas e inconvenientes al asesorado, estudiar los planteamientos, garantizar la seguridad jurídica del administrado, procurar la correcta aplicación de las normas, moderar las discrepancias, defender al contribuyente, oponerse a la arbitrariedad, colaborar en la resolución justa de los procedimientos de revisión de actuaciones con trascendencia tributaria"³.

² PEÑA ÁLVAREZ, F.: "Estudio preliminar: Consideraciones en torno a la actividad profesional de la asesoría fiscal", en *Normas técnicas de asesoría fiscal. Registro de Economistas Asesores Fiscales*. Madrid, 1991, pág. 9.

³ BANACLOCHE PÉREZ, J.: "Los asesores fiscales". *Impuestos*, 1993. Tomo II, pág. 1314.

Para ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO y GÓMEZ LACUEVA el asesor fiscal es un experto en materia tributaria, que ejerce una profesión libremente, asesorando y aconsejando mediante sus conocimientos especializados y con su competencia profunda y extensa al cliente que contrató sus servicios, buscando el resultado más favorable para éste, pero sin suplir en ningún momento su voluntad, a la vez que puede actuar como su representante⁴.

En suma, se trata de un profesional que desarrolla una labor de asistencia técnica y de orientación a su cliente –con o sin su representación–, en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes materiales y formales de contenido tributario ante la Hacienda Pública, planificando, normalmente, la fiscalidad del obligado tributario.

Corresponde al asesor fiscal el desempeño de ciertas funciones que pueden agruparse en las tres siguientes:

En primer lugar, una función de asesoramiento o consultoría⁵. Esto es, orientación al cliente sobre la oportunidad fiscal en la adopción de decisiones de naturaleza económica, atendiendo a los beneficios fiscales que puedan ofrecer las normas en vigor; con indicación de sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, informando y advirtiendo al interesado de la incidencia que, en su caso concreto, pueda derivarse de la normativa tributaria. El asesor tiene, desde este punto de vista, un doble cometido de divulgación y de consejo⁶.

La divulgación constituye el principal servicio que los asesores fiscales realizan a la sociedad. Piénsese que las reformas tributarias resultarían perfectamente ineficaces si los profesionales del ramo no cuidaran de estudiar y comprender las normas y de *hacerlas guardar*, en la expresión clásica del mandato con el que se finaliza la promulgación de las leyes en España. En este sentido, los asesores fiscales resultan una herramienta insustituible para el funcionamiento del sistema, contribuyendo decisivamente a que los ciudadanos puedan guardar las leyes al traducirles el lenguaje esotérico de los tributos a una prosa algo más comprensible.

Por su parte, el consejo es el corazón –en el sentido del centro, de lo más íntimo o propio– de la asesoría fiscal: el contribuyente toma sus decisiones y cumple sus deberes con-

⁴ ALCÁNTARA-GARCÍA FERREIRO, M.^a y GÓMEZ LACUEVA, C.: "La responsabilidad civil del asesor fiscal frente al cliente". *Crónica Tributaria*, núm. 89/1999, pág. 11.

⁵ Es ésta una función intrínseca y definitoria del concepto de asesor. En el diccionario de Maria Moliner se describe el asesoramiento como acción de asesorar; asesorar como informar o dar consejo a alguien sobre cierta cosa y, en fin, el término asesor se define del modo que sigue: Persona encargada de informar o aconsejar en ciertos asuntos que son de su competencia a otra o a una entidad. Consejero.

⁶ En palabras de PONT MESTRES, el asesor fiscal es un técnico al que acude el contribuyente para informarse y recibir consejo en materia tributaria, en razón al desconocimiento que el contribuyente tiene de la fiscalidad... El tributarista informará a tenor de la ley, explicará, en su caso, los supuestos de economía de opción, y el contribuyente decidirá bajo su propia responsabilidad. PONT MESTRES, M.: "La función de asesoramiento fiscal en el vigente ordenamiento tributario español". *Estudios sobre temas tributarios actuales*, vol. II, Universitat de Barcelona, Servei de Publicacions, Barcelona 1987, pág. 253. Del mismo autor puede consultarse asimismo, "El asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección tributaria", *RDFHP*, núm. 169, 1984, págs. 69 y ss.

tando con el apoyo de las opiniones de un experto en la materia. El asesor, en puridad, no substituye la voluntad del contribuyente, sino que sólo ayuda a formarla. Desde esta perspectiva, el consejo está sometido a ciertos límites que derivan de la exigible *lealtad* de los ciudadanos con la *república*⁷, como se deduce de la existencia misma del Estado constitucional y de la sujeción de los ciudadanos y de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, contenida, precisamente en el artículo 9º.1 de la Constitución. Esta lealtad se traduce en el ligamen íntimo entre asesoría fiscal y economía de opción –la función del asesor es ayudar a su cliente a organizar sus asuntos de la forma que, respetuosa con el Derecho, suponga el menor coste fiscal posible- y la proscripción tajante de que el asesor fiscal participe, directa o indirectamente, en cualquier modalidad de defraudación. Al ejercer el consejo, el asesor fiscal no sólo ha de comprometer su leal saber y entender, sino que debe rechazar aquellos asuntos más o menos coloreados de ilegalidad y, posiblemente, debe preservar siempre su independencia no participando en los negocios de sus clientes. Puede, si lo desea, ciertamente comprometerse en negocios como cualquier otra persona, pero entonces convendría que se abstuviera de ejercer en ese asunto concreto como asesor. Nótese que algunos de los casos que en los tribunales han juzgado la responsabilidad del asesor fiscal, no se han centrado en su condición de tal, sino en la de socio o partícipe de la operación, que es cosa harto distinta.

En segundo lugar, una función de asistencia técnica en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, que se concreta en la gestión mecánica o burocrática de los tributos. En este sentido, la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2002, describe que la asistencia de que puede verse necesitado el contribuyente se manifiesta en dos direcciones: *una, tiene carácter predominantemente mecánico, adjetivo, burocrático (...)* y *otra (...)* consistente en el *asesoramiento jurídico o económico y contable que pueda necesitar el contribuyente para el correcto cumplimiento de sus deberes fiscales*. Esta última, se subsume en la función de consejo anteriormente descrita, respecto de la cual también se ha pronunciado el Alto Tribunal declarando que *el asesor es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado...*⁸.

La defensa, por último, es la tercera de las funciones posibles del asesor fiscal. La defensa, en sentido estricto, se refiere al papel de los abogados ante los Tribunales de Justicia consistente en la tutela de los intereses que le son confiados, sin que ello justifique desviación alguna del fin supremo de justicia al que la Abogacía se halla vinculada. La defensa, en sentido amplio,

⁷ La *república* simboliza, en lo que aquí interesa, el ideal de excelencia en la organización política de la convivencia conforme a postulados de libertad, igualdad, justicia y pluralismo, que son los valores superiores de nuestro ordenamiento jurídico (ex artículo 1º.2 de la Constitución). La *lealtad* a la *república* debe entenderse como un comportamiento mediante el cual se alcance el armónico ejercicio de los derechos y cumplimiento de los deberes.

⁸ Sentencia de Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993.

incluye la protección de los intereses del contribuyente en cuantas situaciones se halle en cuestión el adecuado cumplimiento de sus obligaciones, como en el procedimiento de comprobación e investigación, con independencia de que se lleve a cabo por la Inspección de Hacienda o por cualquier otro órgano administrativo competente.

La distinción entre los conceptos apuntados –gestión, divulgación y consejo, defensa– resulta imprescindible para delimitar el correcto papel del asesor fiscal en una sociedad moderna y puede sostenerse, en relación con esta pretensión, que la estrella polar del asesor fiscal en cuanto a la gestión y la divulgación es la calidad del servicio; en cuanto al consejo, la economía de opción; y en cuanto a la defensa, la pericia al servicio de los intereses encomendados.

No obstante lo anterior, el ordenamiento jurídico tributario contiene escasísimas referencias expresas a la participación o actuación del asesor del contribuyente y ninguna que reconozca abierta y claramente la necesidad social del asesoramiento fiscal, de la asistencia técnica al contribuyente. La Ley ignora totalmente que el asesor realiza una función necesaria, una función indispensable, habida cuenta de la complejidad de la normativa tributaria y del desconocimiento por parte de los ciudadanos⁹.

En este sentido, es de observar que sólo podremos encontrar la referida mención al asesor en el artículo 85.2 de la LRJ y PAC y en el artículo 25.3 del RGIT. Conforme al primero de los preceptos señalados *“los interesados podrán, en todo caso, actuar asistidos de asesor cuando lo consideren conveniente en defensa de sus intereses”*. De acuerdo con el segundo, *“los sujetos pasivos y demás obligados tributarios podrán intervenir en las actuaciones inspectoras asistidos por un asesor, quien podrá aconsejar en todo momento a su cliente. Los asesores podrán actuar asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder”*¹⁰.

De este último precepto se desprende la distinción entre asesor y representante¹¹, sin perjuicio de que las funciones de uno y de otro puedan ser desarrolladas por una misma persona.

⁹ Como señala PONT MESTRES, parece poco cuestionable y nada dudosa la conveniencia y hasta la necesidad de intervención del asesor del contribuyente en el procedimiento de inspección, no sólo como asistencia al sujeto pasivo, sino también para facilitar el normal fluir del desarrollo de las actuaciones inspectoras. Esta necesidad se acentúa, además, si se considera que el abandono de esa parcela de la realidad por el Derecho positivo, tan sumamente sensible y sutil, en la que los intereses económicos son importantes, puede ser ocupada parcialmente, como ocurre de hecho, por intrusos que hallan campo abonado y barbecho propicio para desenvolverse a sus anchas con absoluta impunidad. “El asesor del contribuyente ...”, op. cit., pág. 111.

¹⁰ Adicionalmente, cabe recordar que este precepto no establece ningún tipo de obligación para la Inspección de los Tributos de informar al sujeto inspeccionado de su derecho a ser asistido por un asesor. Éste es el criterio que se deduce de la STS de 22 de enero de 1993.

¹¹ La representación voluntaria se regula en nuestro ordenamiento tributario en el artículo 43 de la LGT y en los artículos 27 y 28 del RGIT. En determinados casos –para interponer recursos o reclamaciones, desistir de ellos, renunciar a derechos, asumir o reconocer obligaciones en nombre del sujeto pasivo y solicitar devoluciones o reembolsos– se requiere que la representación se acredite “por cualquier medio válido en Derecho que deje constancia fehaciente o mediante comparecencia ante el órgano administrativo competente”. Si se trata de actos de mero trámite, se presume concedida la representación.

En cualquier caso, queda claro que existe una nítida separación entre ambas figuras que ha sido confirmada por la ya citada sentencia del Tribunal Supremo de 22 de enero de 1993, dictada como consecuencia de los recursos contencioso-administrativos acumulados interpuestos contra el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril regulador del RGIT. Señala el Tribunal que *por virtud de un vínculo privado de mandato representativo, el representante suplente a través de sus actuaciones y manifestaciones de voluntad las que por derecho propio corresponden a su representado, y en tal sentido es consecuente que lo actuado por el primero produzca plenos efectos jurídicos respecto del segundo. Así se desprende del principio general que contiene el artículo 1727 del Código Civil. Y esto es también predicable a los asesores cuando actúen "asimismo como representantes de sus clientes si éstos les otorgan el correspondiente poder"*.

Sin embargo, "asesor" es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones se dirigen sólo a éste. Ni siquiera llega a alcanzar el nivel de atribuciones que confieren las leyes procesales al letrado director del pleito. En el expresado sentido queda clara la diferencia entre "representantes" y "asesores" en los artículos 32 y 85.2 de la nueva Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, de 26 de noviembre de 1992.¹²

Esta distinción de modos de actuación es esencial, como se verá, para delimitar la responsabilidad penal del asesor fiscal.

1.3. Acotación del objeto de estudio

La responsabilidad penal del asesor fiscal se plantea fundamentalmente en relación con los siguientes supuestos:

- Responsabilidad respecto del cumplimiento de los deberes fiscales por parte de sus clientes y responsabilidad por infracciones contables.
- Responsabilidad por deslealtad o infidelidad respecto de su cliente.
- Responsabilidad por violación del deber de secreto o abstención.

Pero, sin duda, el debate más candente en torno a la responsabilidad del asesor fiscal es el de su responsabilidad en el ámbito del delito fiscal y, en conexión con lo anterior, surge

¹² En lo que aquí interesa, la referida sentencia anuló el inciso final del artículo 25.3 del RGIT, a tenor del cual "las manifestaciones (del asesor fiscal en el curso de las actuaciones inspectoras) en presencia del obligado tributario, se considerarán formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato". El Alto Tribunal consideró que el transcrito inciso incurre en una cierta confusión entre los conceptos de "representante" y "asesor", ... amplía la actuación del asesor "cuyas manifestaciones, en presencia del obligado tributario, se consideran formuladas por éste si no se opone a ellas de inmediato"; de manera que la presencia conjunta de obligado tributario y asesor no representante presupone la existencia de un apoderamiento tácito para hacer éste (el asesor) manifestaciones vinculantes, a no ser que de inmediato resulte desautorizado por aquél (el obligado tributario), añadiendo que tal forma de mandato choca con lo dispuesto en el artículo 43 de la LGT en cuanto establece las reglas precisas para que la actuación en nombre ajeno sea válida ante los órganos de la Hacienda Pública.

también la necesidad de delimitar convenientemente la lícita planificación fiscal y el comportamiento punible, al que puede contribuir de forma decisiva la actuación del asesor habida cuenta de los conocimientos técnicos que le son propios.

Es preciso advertir, de entrada, que la responsabilidad penal del asesor fiscal es una cuestión compleja fundamentalmente por tres motivos, a saber: en primer lugar porque la redacción de las normas penales no es suficientemente clara, provocando serias dificultades en su interpretación; en segundo lugar porque tampoco existe unanimidad acerca de la naturaleza del delito fiscal, lo que ocasiona, asimismo, amplias divergencias en relación con las consecuencias que se derivan de la participación de los asesores fiscales en su comisión; y tercero, porque no puede ignorarse que, en general, subsisten importantes problemas de prueba para imputar, si procediera, al asesor¹³.

2. Naturaleza del delito fiscal

La primera cuestión que debe resolverse en relación con la responsabilidad penal de los asesores fiscales se circunscribe a la naturaleza del delito fiscal. Esto es, si el delito fiscal constituye un delito común o, por el contrario, se trata de un delito de carácter especial. Como se sabe, en el delito común cualquier persona puede llevar a cabo la acción típica y, por tanto, puede ser autor del ilícito. En cambio, en los delitos especiales es necesario que concurren en el autor ciertas circunstancias o condiciones personales, de modo que sólo determinadas personas pueden realizar la conducta típica.

En este sentido, aunque el tema es discutido, la doctrina especializada califica mayoritariamente al delito de defraudación tributaria como delito especial propio y, más concretamente, de los que consisten en la infracción de un deber¹⁴. Conforme a esta opinión, sólo pueden ser autores de este tipo de ilícitos los sujetos *intraanei* que se encuentran en condiciones de infringir los deberes tributarios cuya infracción cualificada da lugar al delito, es decir, los sujetos vinculados por el deber de contribuir en cada caso concreto¹⁵. Dicho de otro modo, únicamente las personas obligadas al pago del tributo pueden realizar la conducta típica, quedando excluido el *extraneus* a la relación jurídico tributaria.

Ello no obstante, la misma doctrina que niega la posibilidad de que los *extranei* —como sería el caso de los asesores fiscales— sean autores del delito fiscal, admiten que éstos puedan ser partícipes del mismo, en particular, como cooperadores necesarios. Esta postura considera que, en cualquier caso, la infracción del deber tributario por el *intraaneus* también le es imputable al *extraneus* que colabora con él, habida cuenta de la *unidad del título de imputación* que se sostiene en relación con los delitos especiales propios.

¹³ No hay duda que la imputación de responsabilidad penal al asesor fiscal exige la prueba correspondiente de su intervención.

¹⁴ En esta clase de delitos, el sujeto que interviene en el hecho y en el que no se dan las cualidades personales que fundamentan la punibilidad no puede ser autor en sentido estricto del delito especial propio de que se trate, sino sólo partícipe.

¹⁵ Según esta orientación, el delito fiscal se define por la infracción del deber positivo —del contribuyente— de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

Excluida, según esta corriente doctrinal, la posibilidad de que el *extraneus* que intervenga en el delito fiscal quede exento de responsabilidad penal, la cuestión se centra en determinar la medida de su responsabilidad¹⁶. En este orden de consideraciones, una jurisprudencia ya absolutamente consolidada entiende que el principio de proporcionalidad obliga a la imposición de una pena atenuada al *extraneus* cooperador necesario o inductor, ya que éste no ha infringido los deberes que delimitan el injusto propio del delito fiscal¹⁷.

Asimismo, puede afirmarse que en la doctrina penalista no existe una discrepancia sustancial respecto a que los *extranei* coautores materiales, cooperadores necesarios o inductores de delitos especiales deban responder con una pena atenuada. Sin embargo, conviene recordar que la cuestión acerca de la naturaleza del delito fiscal sigue siendo polémica y hoy en día aún se debate en torno a su consideración como delito fiscal consistente en la infracción de un deber, de dominio o de ambas cosas a la vez.

Advierte SILVA SÁNCHEZ, que esta observación no es ociosa, ya que si, en realidad, el delito fiscal no es un delito especial consistente en la infracción de un deber, el argumento que se aporta —en especial por el Tribunal Supremo— para fundamentar la atenuación de la pena del *extraneus* perdería su fuerza. Y es que, efectivamente, si los delitos especiales fueran delitos de dominio social, resultaría bastante más discutible que el *extraneus* coautor material, cooperador necesario o inductor debiera recibir algún género de atenuación específica¹⁸.

Pero lo cierto es que la atenuación de la pena para los *extranei* la suelen reconocer incluso los partidarios de la concepción del delito fiscal como delito especial de dominio, por

¹⁶ A este respecto caben tres posibilidades:

- a) Que el *extraneus* responda en los términos comunes. Esto es, si se trata de un inductor o cooperador necesario, con el mismo marco penal que el autor, con aplicación de las reglas generales de determinación de la pena en uno y otro caso.
- b) Que el *extraneus* vea atenuada su responsabilidad por el mero hecho de ser *extraneus*, si bien con una atenuación no trascendente al marco penal típico y con independencia de la eventual incidencia de otros factores en la determinación de la pena.
- c) Que el *extraneus* vea atenuada su responsabilidad por el hecho de ser *extraneus*, con una atenuación trascendente al marco penal típico del cooperador necesario o del inductor.

La jurisprudencia rechaza sin ambages la primera de las posibilidades, admitiendo la atenuación de la pena pero, normalmente, dentro del marco de la penalidad típica. Esta solución se fundamenta en la consideración del principio de proporcionalidad y parte de la idea de que el contenido de antijuricidad del hecho del *extraneus* es siempre inferior al del *intraeus*, habida cuenta de que aquél no infringe personalmente el deber específico que da materialmente contenido al tipo del delito especial propio. De ahí que proceda también siempre una atenuación de la responsabilidad por el mero hecho de ser *extraneus*. En este sentido, la STS de 20 de mayo de 1996, en la que se argumenta que el partícipe no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón, el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber de autor y en la lesión del bien jurídico.

¹⁷ En cambio, cabría añadir, el *intraeus*, por mucho que no llegara a intervenir en la ejecución del delito, sería en todo caso autor, al haber infringido el correspondiente deber.

¹⁸ SILVA SÁNCHEZ, J.M.: Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal. Una aproximación crítica a la doctrina de los tribunales, pág. 7.

lo que puede decirse que, en general, no se cuestiona la procedencia de la atenuación en relación con la pena que corresponde al asesor fiscal cooperador en el ilícito penal¹⁹.

Como se ha expuesto, algunos autores aceptan la existencia de una categoría de delitos especiales que, sin embargo, son de *dominio*²⁰, respecto de los cuales la reducción, efectuada por el legislador, del círculo de autores a determinados sujetos responde exclusivamente a su, en principio, mayor accesibilidad al bien jurídico de que se trate. Pero que, precisamente por eso, podría admitirse la imputación del delito a título de autor a sujetos que, aunque ajenos inicialmente a esa posición de dominio social típico, pueden acceder a ella, controlándola²¹. En concreto, en los delitos especiales de dominio debería admitirse la posibilidad de autoría mediata y de coautoría de un *extraneus*, lo que permitiría la tipificación formal de estas situaciones²².

La consecuencia inmediata de lo anterior es que no existe ninguna razón para atenuar la responsabilidad de quien coopera de modo necesario con quien ostenta el dominio, por el mero hecho de ser formalmente *extraneus*.

Por el contrario, en los delitos especiales de infracción de un deber, el *extraneus* no puede ser nunca autor mediato, ya que, por mucho dominio que ostente sobre el *intraneus*, ello no hará del *extraneus* un infractor del deber del *intraneus*, sino que a lo sumo podrá considerársele un provocador de la infracción del deber. De hecho, la esencia de este tipo de delitos radica en la infracción de un deber; al que sólo puede acceder un tercero en virtud de un mecanismo jurídico de transferencia de la posición de deber; como sería el caso de la representación, resultando extraña cualquier consideración en

¹⁹ Si bien no se cuestiona, como se ha dicho, la procedencia de la atenuación, no ocurre lo mismo con la fundamentación de la misma que viene utilizando el Tribunal Supremo. En efecto, el Tribunal Supremo propone para estos casos el recurso a la atenuante analógica prevista en el artículo 21,6º del Código Penal y parte de la doctrina considera que este criterio es inapropiado en base a razonamientos contrapuestos. Vid., entre otros, GONZÁLEZ CUSSAC: El delito de prevaricación de autoridades y funcionarios públicos, 2ª edición, Valencia, 1997, pág. 135; ROCA AGAPITO: El delito de malversación de caudales públicos, Barcelona 1999, págs. 336-337; CASTRO MORENO: La malversación de caudales en el Código penal de 1995, Valencia, 2000, pág. 233; CERESO MIR: Derecho penal. Parte General, 2ª edición, Madrid, 2000, pág. 207; PÉREZ ALONSO: Teoría general de las circunstancias, Madrid, 1995, pág. 241.

²⁰ La doctrina más moderna niega que todos los delitos especiales sean delitos de infracción de un deber, admitiendo la categoría de los delitos especiales de dominio. Se ha dicho que sólo podrán ofrecerse criterios de solución adecuados para determinadas situaciones de dominio del hecho por el sujeto no cualificado, si se acepta la distinción dentro de los delitos especiales entre los delitos de dominio y los delitos de infracción de un deber.

²¹ Se trata de delitos que contienen elementos objetivos de autoría que pueden ser realizados por un *extraneus* en lugar del primer obligado cuando ha asumido una posición idéntica a la que éste tenía con relación al bien jurídico. Lo decisivo es, por tanto, que el actuante en lugar de otro hubiera accedido al dominio social típico del delito especial correspondiente.

²² Desde un punto de vista dogmático no habría diferencia entre los delitos especiales de dominio y los delitos comunes de dominio, sino que se trata de delitos sólo legalmente distintos. Esto es así porque, en realidad, la distinción entre delito especial y delito común depende de que el bien jurídico sea accesible al dominio de cualquiera o sólo de determinados sujetos. En este orden de consideraciones se defiende que, el delito fiscal, aunque es un delito especial, el elemento objetivo de la autoría no es personalísimo, y cabe su delegación, el acceso a la posición del obligado tributario con relación al bien jurídico por parte de terceros. Por el contrario, los delitos especiales que consisten en la infracción de un deber incorporan elementos personales de autoría no accesibles al dominio de un extraño y respecto de los cuales no cabe delegación, la actuación en nombre de otro.

relación con el dominio. De este modo, el asesor fiscal que sea coautor material, autor mediato, cooperador o inductor del delito fiscal, no puede infringir el deber positivo que vincula personal y exclusivamente al *intraneus*²³.

En estos casos, queda plenamente justificada la atenuación de la responsabilidad del *extraneus* cooperador e, incluso, podría sostenerse la impunidad del partícipe, salvo que éste infrinja deberes propios legalmente previstos.

Cabe una tercera posibilidad que es la que se desprende de la tesis sostenida por SILVA SÁNCHEZ²⁴. Para el mencionado autor, la infracción de deberes tributarios por parte de aquéllos sobre quienes éstos recaen constituye condición necesaria de la conformación típica, aunque no sea condición suficiente de la existencia del delito. Entiende que el delito de defraudación tributaria es un delito especial en el que concurren, tanto la dimensión de posición o dominio, como la dimensión de infracción de deber. Es decir, el delito fiscal no es un delito que se configure sólo por la conjunción de la infracción de deberes tributarios formales y la producción de un perjuicio para la Hacienda Pública. Pero el delito fiscal tampoco es un delito de mera organización, en el que la provocación de la producción de un resultado de perjuicio para la Hacienda Pública constituyera por sí misma el tipo. A su juicio, el tipo delictivo se constituye por la conjunción de actos concretos de organización, la infracción de deberes tributarios y la producción de perjuicio.

A partir de lo anterior, las consecuencias son claras. Los *extranei* autores mediatos materiales, coautores materiales, cooperadores necesarios o inductores, que ciertamente o dominan la dimensión de organización del delito, o contribuyen a ella, no infringen el deber institucional tributario. Con su dominio o con su contribución a la dimensión organizativa del delito perturban la institución e infringen el deber general negativo que obliga a abstenerse de lesionar las instituciones. Pero no infringen los deberes propios de ésta, que sólo afectan a los *intranei*. Por esa razón, considera SILVA SÁNCHEZ, la pena imponible a los *extranei* no puede regirse por un marco penal en el que, junto a la dimensión organizativa, se ha considerado la infracción del deber institucional. Todos ellos deben recibir una atenuación trascendente al marco penal típico del autor *intraneus*, que, desde el mínimo hasta el máximo, viene determinado por la infracción del deber institucional²⁵.

²³ En tal clase de delitos, el que infringe el deber es autor, sea cual fuere su contribución al delito, esto es, aunque su comportamiento sea objetivamente de complicidad; e inversamente, el que no infringe el deber no es autor aunque tenga el dominio del hecho, es decir, cualquiera que sea su contribución material. En consecuencia, el criterio del dominio del hecho, que fundamenta la autoría, no juega ningún papel delimitador en relación con esta categoría de delitos.

²⁴ SILVA SÁNCHEZ, J.M.: *Op. cit.*, pág. 13.

²⁵ La solución que propone el autor es la de recurrir a la analogía in bonam partem, habida cuenta de la falta de regulación específica de los problemas de participación en los delitos especiales propios. Considera que la solución de la atenuante analógica del artículo 21,6º, que propugna el Tribunal Supremo, no se podría aceptar si ello se entendiera en términos de atenuante ordinaria. En cambio, una aplicación de la atenuante analógica siempre como muy cualificada se ajustaría al auténtico significado de las conductas de intervención del *extraneus* en el delito fiscal. *Op. cit.*, pág. 15.

Defiende CHOCLÁN MONTALVO, que la circunstancia relevante para medir la responsabilidad penal no es tanto la cuestión de la infracción del deber jurídico tributario por quien formalmente lo tiene, cuanto la cuestión de quien tiene el dominio de la situación que permite el cumplimiento del deber. Luego, en los casos en que es el asesor el que ha accedido al dominio de la ejecución típica, la responsabilidad no debe ser atenuada, pues el *extraneus* asume la posición jurídica del *intraneus*.

En su opinión, si se parte de la teoría del dominio del hecho como elemento definidor de la autoría en sentido material, y se relega la cooperación necesaria a formas de contribución esencial que no tienen lugar durante la fase de ejecución sino durante la fase de preparación —como de ordinario acontecerá con el aporte del asesor fiscal en los casos de dominio del obligado—, la falta de dominio del cooperador debe ser circunstancia que tener en cuenta al establecer el marco penal típico. Por ello, si se admite que al asesor fiscal se le atenúa la responsabilidad con relación a la del autor, en realidad ello no es debido a su condición de *extraneus*, sino a su falta de dominio del hecho. Por el contrario, en los casos de representación formal en los que el asesor asume la posición jurídica del obligado tributario, no hay razón para la atenuación. Luego la diferencia de pena tiene que ver con la distinción autoría-cooperación necesaria, más que con la situación formal *intraneus-extraneus*²⁶.

Por otra parte, como se ha indicado, existe un sector doctrinal que defiende la tesis del delito fiscal como delito común. Para estos autores, el único requisito exigido por el Código penal es el ingreso de una cantidad inferior a la debida en concepto de tributo —o de cantidades retenidas— cuando concurren unas circunstancias determinadas en el autor y la cuantía exceda de las cantidades señaladas en el precepto penal. Es, por tanto, la falta de ingreso, o el ingreso en menor cuantía, el elemento esencial y determinante del tipo y no las condiciones personales del que lo lleva a cabo o ejecuta. Desde este punto de vista, resulta indiferente quien realice la acción o a quien beneficie, puesto que el tenor literal del artículo 305 del Código penal no exige la elusión del pago de tributos propios, sino simplemente de tributos, tanto si se trata de los que son propios, como de los ajenos. En base a estas consideraciones, de las que discrepo, el asesor fiscal podría ser imputado como verdadero autor o coautor del ilícito, y no como mero cooperador, cómplice o inductor.

3. El criterio jurisprudencial: El delito fiscal como delito especial de infracción de deber

La doctrina jurisprudencial predominante considera el delito fiscal como un delito especial, del que únicamente puede ser autor, en sentido propio, el sujeto pasivo de la obligación tributaria o el titular de la ventaja fiscal indebidamente obtenida, según se trate respectivamente, de la elusión del pago de tributos o cantidades retenidas o de la obtención indebida de devoluciones o del disfrute de beneficios fiscales.

²⁶ Cf. CHOCLÁN MONTALVO, JA.: *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Bosch, Barcelona, 2003, pág. 184.

Así puede apreciarse en la STS de 24 de febrero de 1993, a tenor de la cual *sujeto activo del delito sólo puede serlo quien está obligado al pago, que según el artículo de la Ley General Tributaria corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Y según el artículo 30 de la propia Ley habrá de entenderse como sujeto pasivo de la obligación tributaria a la persona natural o jurídica que según la Ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo. En consecuencia, sujeto activo del delito sólo puede ser el contribuyente o su sustituto. De ahí que el delito fiscal sea considerado como delito especial o de propia mano*²⁷.

En el mismo sentido, la STS de 28 de octubre de 1997 en la que se indica que el delito fiscal es un delito de primera mano porque sólo puede ser sujeto activo del mismo el que sea directamente sujeto pasivo o deudor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero²⁸.

Concretamente, en los pronunciamientos jurisprudenciales se sostiene que todos los delitos que requieren un especial elemento de la autoría son delitos de infracción de deber. De este modo, el delito fiscal se sitúa dentro del grupo de *delitos de deber específico*, el deber jurídico tributario, considerando, en consecuencia, que el *extraneus* –en nuestro caso el asesor fiscal– que interviene en un hecho típico que contiene características especiales de autor sólo puede llegar a ser partícipe, correspondiendo, por ello, la aplicación de una pena atenuada.

Señala la STS de 12 de febrero de 1997 que el *extraneus no infringe personalmente el deber específico que da materialmente contenido al tipo delictivo especial propio, lo que reduce el contenido de la ilicitud. Y en la STS de 20 de mayo de 1996 lo subraya en los siguientes términos, el partícipe no infringe el deber específico del autor y que, por tal razón, el partícipe puede ser condenado con una pena atenuada respecto del autor. La falta de infracción del deber especial del autor importa, por regla general, un menor contenido de la ilicitud del partícipe, pero no elimina su cooperación en la infracción del deber del autor y en la lesión del bien jurídico.*

Así pues, conforme a la tesis tradicional del Tribunal Supremo, no es posible ni la autoría directa ni la autoría mediata del asesor fiscal en el delito fiscal, pero se admite, en cambio, que éste pueda resultar imputado por alguna de las distintas modalidades de participación. Confirma lo anterior la STS de 20 de mayo de 1996 en la que el Tribunal argumenta que, *la jurisprudencia de esta Sala viene sosteniendo desde la STS de 14 de enero de 1994 que el texto del artículo 14 del CP no requiere que los partícipes (inductores, cooperadores necesarios y cómplices) en un delito especial propio –es decir, en aquellos delitos en los*

²⁷ Asimismo se desprende que el Código penal no resuelve directamente todas las cuestiones de autoría, debiendo acudir a la normativa tributaria para determinar, en cada caso, quien es la persona obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias. Por esta razón, el artículo 305 del Código penal constituye una ley penal en blanco, incluso en lo que se refiere a la determinación del autor del delito.

²⁸ Igual criterio se mantiene, entre otras, en las STS de 25 de septiembre de 1990, de 24 de febrero de 1993, de 20 de mayo de 1996 y de 25 de febrero de 1998.

que el tipo penal prevé exclusivamente la autoría de un sujeto activo con especial cualificación—tengan la misma consideración jurídica que el autor. Dicho en la terminología tradicional: la ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito propio del intraneus²⁹.

El mismo criterio se reitera en la reciente STS de 30 de abril de 2003: *El delito contra la Hacienda Pública está legalmente configurado como un tipo especial propio en tanto su autor tiene que tener forzosamente la cualidad de sujeto del impuesto cuyo pago se elude. Y como el IRPF es un impuesto que grava la renta de cada persona física, el acusado ... no pudo ser autor, ni directa ni mediatamente, de los delitos que pudieron haber cometido los otros acusados omitiendo el pago de las cuotas tributarias que a cada uno de ellos correspondía. En este sentido, hay que decir que tiene plena razón el Tribunal de instancia al desestimar la pretensión de que fuese condenado como autor de catorce delitos contra la Hacienda Pública, de uno de ellos como autor material y directo y de los otros trece como autor mediato. Pero distinta debe ser la solución si de lo que se trata es de imputarle responsabilidad en esos trece delitos en concepto de inductor ... e inevitable es hacer referencia a la posibilidad de que, en un delito especial propio como el delito contra la Hacienda Pública, el extraneus, esto es, el sujeto en que no concurre la cualificación necesaria para realizar la acción típica, sea inductor o cooperador necesario del intraneus. El tema ha sido largamente debatido en la doctrina y en la jurisprudencia pero en ésta desde hace algún tiempo la solución viene siendo favorable a la admisión de dicha posibilidad, pudiendo ser citadas en este respecto las sentencias de esta Sala de 18 de enero y 24 de junio de 1994, 20 de mayo de 1996, 25 de marzo de 1997 y, más recientemente, 21 de diciembre de 1999. Como se dice en la última de las sentencias mencionadas, la ley no impide la punibilidad del extraneus como partícipe en el delito propio del intraneus.*

En definitiva, de las resoluciones jurisprudenciales se desprende que la concurrencia de la especial cualificación que integra el contenido del tipo en los delitos especiales, se exige únicamente en relación con la autoría en sentido propio, pero no para las modalidades de participación asimiladas punitivamente a la autoría —inducción y cooperación necesaria—, ni para la complicidad. El fundamento de este criterio lo cifra el Tribunal Supremo en la consideración de que el partícipe o cooperador no infringe directamente la norma que respalda o configura el tipo penal especial, pero sí la prohibición contenida en las reglas de participación, que amplían el tipo penal para quienes coadyuven en su realización a través de las distintas formas previstas a tal efecto por los artículos 28.2, a) y b) y 29 del Código penal.

Ello no obstante, la responsabilidad del partícipe no se considera equivalente a la del propio sujeto *intraneus*, toda vez que el partícipe no infringe el deber específico del autor y, en consecuencia, no puede responder con la misma pena, sino que debe imponerse una pena atenuada.

²⁹ En la STS de 16 de febrero de 2001 se razona del modo que sigue: *no hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva trascendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluye en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo.*

Según la STS de 11 de junio de 2002 no se puede aceptar que se atribuya al partícipe la misma responsabilidad que al titular del deber específico vulnerado, ni una responsabilidad superior, ya que *admitir esta posibilidad implica confundir en los delitos especiales la participación con la autoría en sentido propio, y extender la doctrina jurisprudencial que admite la participación del extraneus en los delitos propios del intraneus, hasta llegar a incluir también la autoría del no funcionario en sentido propio, con lo cual se eliminaría por vía jurisprudencial una condición subjetiva restrictiva del tipo, en contra del principio de legalidad y se haría desaparecer en la práctica la categoría de los delitos especiales propios.*

4. La consideración del asesor fiscal como partícipe en el delito fiscal

Se ha visto que la actuación del asesor fiscal consiste en el desarrollo de diversas funciones, que hemos calificado de gestión, divulgación, consejo y defensa. El asesor puede desenvolver todas las funciones en que se concreta su labor o bien, realizar sólo alguna de ellas, según los casos. Y puede ocurrir que, mediante su actuación, el asesor contribuya, o de algún modo partícipe, en la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, hay que señalar que no todas las conductas profesionales del asesor resultan aptas para integrar la participación de éste en un delito fiscal, sino que ello dependerá de la concurrencia, o no, de los requisitos típicos y, en su caso, jurisprudenciales de las distintas formas de participación previstas en el Código penal.

Así, resulta palmario que cuando el asesor fiscal únicamente facilita a terceros mera información de los conocimientos propios de la profesión, incluidos aquéllos que pudieran mal utilizarse para contribuir a la realización de un delito fiscal, sin ninguna otra intervención, su actividad es absolutamente lícita y, por tal razón, atípica.

Si, por el contrario, el asesor fiscal participa en la configuración del supuesto de hecho que conduce a la comisión de un delito fiscal, bien sea planificando su realización, bien materializando su ejecución, tanto la doctrina mayoritaria como la jurisprudencia admiten, normalmente, la responsabilidad penal del asesor.

En cualquier caso, la responsabilidad penal del asesor por su eventual participación en el delito fiscal requiere, de una parte que concurra culpabilidad, lo que excluiría el error; y, de otra, un determinado nivel de materialidad o ejecutividad profesional, lo que conlleva la impunidad del delito cometido por omisión.

Es evidente que la contribución del asesor debe ser *dolosa*. No hay participación imprudente en un delito fiscal, ni por interpretación y aplicación errónea de las normas tributarias, ni en los casos en que el asesor ha sido instrumentalizado por el asesorado. Es decir, no se penaliza al asesor por su asesoramiento y consejo equivocado, aunque haya contribuido objetivamente al incumplimiento de deberes fiscales de su cliente.

Tampoco responde penalmente el asesor fiscal cuando ha incurrido en error por desconocer la realidad económica del contribuyente, ya que no existe una obligación espe-

cífica de comprobar que los datos suministrados por el cliente son ciertos o que éste no ha ocultado información con relevancia tributaria.

Ni, finalmente, puede inculparse al asesor en aquellos casos en que se ha limitado a actuar en nombre y por cuenta de su cliente desconociendo que con su actuación propicia un ilícito penal. Es decir, la conducta del asesor fiscal debe quedar impune si consiste en la mera ejecución de las órdenes expresas y concretas del obligado tributario –simple gestión–, sin conocimiento del fin defraudatorio³⁰.

Desde un punto de vista dogmático, la consideración del asesor como partícipe en el delito fiscal es la única posible para aquéllos que sostienen que el delito fiscal es un delito especial de infracción de deber³¹. Esta participación puede darse en cualquiera de sus modalidades, esto es, como inductor, como cooperador necesario o como cómplice, en función de cuál sea su aportación objetiva al hecho realizado.

Ello no obstante, en los pronunciamientos jurisprudenciales, la inculparción del asesor fiscal se ha producido, casi exclusivamente, a través de su consideración como cooperador necesario³². La STS de 26 de julio de 1999 condena a un asesor fiscal como cooperador necesario en un delito fiscal argumentando que su profesión le permitió aportar a la realización del delito unos conocimientos técnicos al alcance de pocas personas –teoría de los bienes escasos–, de tal modo eficaces en la realización del hecho que sin ellos no habría sido posible su ejecución, en atención a la complejidad de la operación diseñada³³.

³⁰ En este sentido, las resoluciones de la Audiencia Provincial de Soria, de 8 de octubre de 1998 y de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 23 de abril de 1993. En esta última se señala que no puede admitirse que una persona en su condición de asesor fiscal y contable asuma como obligación personal la responsabilidad de que todo lo que él refleja en los libros y declaraciones efectuadas para las empresas en las que presta sus servicios sean fiel reflejo de la realidad económica de la empresa, al no disponer directamente de la información necesaria para realizarlo, afirmando asimismo que, toda su actuación depende de la supervisión y conformidad de la persona a la que presta sus servicios y finalmente debe resaltarse que carece del dominio del acto que realiza, salvo en los supuestos de extralimitación o incumplimiento de las funciones encomendadas, únicos casos en que puede existir una responsabilidad personal frente a su cliente.

³¹ Recuérdese que no es así para los partidarios de la tesis que considera que el delito fiscal consiste en un delito especial de dominio o para quienes defienden su condición de delito común. Conforme a estas teorías, cabe también la posibilidad de que el asesor fiscal pueda ser considerado autor de un delito fiscal.

³² Al respecto se ha criticado la amplitud de las construcciones jurisprudenciales, mediante la cual se ha posibilitado dar cobijo bajo la figura de la cooperación necesaria a numerosas conductas dispares. Sostiene esta opinión SALAS DARROCHA, J.T.: "Asesoría tributaria y delito fiscal". Revista Técnica Tributaria, nº 58, julio-septiembre, 2002, pág. 113.

Por otra parte, la doctrina y la jurisprudencia admiten la cooperación necesaria en los tres supuestos siguientes:

- a) Cuando haya existido la aportación de una conducta sin la cual el delito no se hubiera cometido, o teoría de la conditio sine qua non,
- b) Cuando se contribuye con algo escaso pero no fácil de obtener de otro modo, o teoría de los bienes escasos,
- c) Cuando la persona que interviene tiene la posibilidad de impedir la infracción retirando su concurso, o teoría del dominio del hecho.

³³ De forma similar se resuelve en la Sentencia de 6 de abril de 2000 del Juzgado de lo Penal, número 14, de Madrid.

Asimismo, la STS de 16 de febrero de 2001 argumenta que *sólo puede considerarse autor directo del delito sancionado el obligado por ley tributaria a llevar los libros y la demás contabilidad de la empresa, pero añade posteriormente que el asesor fiscal se configura como un auténtico cooperador necesario al realizar una actividad imprescindible, en pactum sceleris con los restantes acusados, para la perpetración del ilícito penal*. Y ante la actuación del asesor fiscal, estima el Tribunal Supremo que *no hay duda de que nos encontramos con una cooperación eficaz con efectiva transcendencia en el resultado final de la operación planeada, que si no puede ser encuadrada en el párrafo primero del artículo 28 del Código Penal por no ser el acusado sujeto pasivo de ninguna obligación tributaria, sí supone la prestación de una indispensable colaboración en la realización del delito cometido, incluíble en el apartado b) del párrafo segundo del citado artículo*.

En suma, cuando el asesor fiscal es el artífice de la trama delictiva, o bien su intervención resulta imprescindible para conseguir el resultado, la jurisprudencia del Tribunal Supremo considera su participación como de cooperación necesaria. Obsérvese que ha de tratarse de conductas en las que pueda apreciarse una nota tan esencialmente subjetiva como la imprescindibilidad para el desarrollo del delito o respecto de las cuales sea indudable su eficacia, necesidad y transcendencia para lograr el resultado perseguido.

Ello permitiría estimar que existe cooperación necesaria en supuestos de diseño íntegro de la operación defraudatoria, de aportación de conocimientos insustituibles para conseguir la defraudación o, como sucede de ordinario, de aportación de elementos espúreos a la relación tributaria³⁴, si bien, esto último, merece especial comentario.

En efecto, la realización de una actividad colateral, adyacente, pero en cualquier caso, distinta a las que hemos encuadrado como propias de la profesión de asesor fiscal, puede llegar a implicar un motivo o causa de desvalor de la acción del asesor, en la medida en que devenga operativamente necesaria para la comisión del delito y, en consecuencia, abocar a su incriminación como cooperador necesario.

Esto es lo que sucede en la mayor parte de los supuestos en los que se ha declarado la responsabilidad penal del asesor fiscal. Pero, insisto, se trata, en esos casos, de comportamientos ajenos a la labor que corresponde desempeñar como asesor tributario, extraños a las funciones de asesoramiento que delimitan la esencia de la profesión. La aportación de facturas falsas, la apropiación de las cantidades debidas en concepto de tributo, la interposición ficticia de sociedades o, en fin, las operaciones, más o menos sofisticadas, para ocultar la realización de los hechos imposables, constituyen algunos de los ejemplos que ilustran la afirmación que antecede.

Por otro lado, la contribución del asesor tributario al hecho delictivo debe constituir un aporte jurídicamente desaprobado. Se ha dicho, en ese sentido, que la desaprobación puede venir precisamente del conocimiento por parte del asesor de que la información

³⁴ La obtención, o en su caso, la elaboración de facturas falsas sería el ejemplo más frecuente.

proporcionada –aunque sea objetivamente neutral- es utilizada por el obligado tributario para la elusión de sus deberes fiscales³⁵.

Sin embargo, esta afirmación debería matizarse pues, a mi juicio, la mera información al contribuyente de las posibilidades de defraudación, y sin perjuicio del reproche que pueda merecer, no es suficiente para poder atribuir una participación en el tipo delictivo, sino que se requiere, además, que se materialice la ejecución mediante la colaboración efectiva del asesor³⁶. Puede sostenerse que confirma lo antedicho el razonamiento del Tribunal Supremo en su sentencia de 22 de enero de 1993, ya referida, en virtud del cual se constata que *asesor es tan sólo quien aconseja, quien ilustra el parecer o, si se quiere, quien con sus conocimientos especializados completa la formación del recto criterio ajeno, sin el más mínimo atributo de suplencia en la manifestación de voluntad del asesorado, de manera que sus opiniones sólo se dirigen a éste.*

En este orden de consideraciones, aparece como cuestión principal la distinción entre la planificación económica lícita y la que podría llamarse *ingeniería fiscal* punible, sobre la base de que la primera constituye una conducta neutra en el ámbito del Derecho penal y, por tanto, atípica. Ciertamente, la esencia de la asesoría fiscal, lo que hemos llamado el corazón de la profesión, es la posibilidad de planificación fiscal y de tributación en las condiciones económicas más favorables para el contribuyente. En realidad, la denominada *ingeniería financiera* se ha considerado un comportamiento neutro –no punible *per se* desde la perspectiva del Derecho penal³⁷.

Cualquier ciudadano puede organizar su actividad económica en la forma que le resulte fiscalmente más ventajosa cuando ello no suponga contravención normativa. En esto consiste la *economía de opción*, mediante la cual el contribuyente opta, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte económicamente más rentable. Por tanto, no puede pensarse que siempre que se evita el pago de impuestos se realiza una conducta ilícita³⁸. Ello ha de ponerse en relación con la circunstancia de que, en numerosas ocasiones, habida cuenta de la compleja configuración de la normativa tributaria, el contribuyente no puede, por sí solo, decidir las fórmulas que más le convienen por suponer un menor coste fiscal, sino que toma sus decisiones contando con la ayuda de las opiniones de un experto tributario, quien le aconseja, aunque sin sustituir nunca su voluntad. En este supuesto, y por lo que aquí interesa, el consejo del asesor fiscal no debería superar, en ningún caso, la frontera de lo que se ha descrito como *economía de opción*.

³⁵ CHOCLAN MONTALVO, J.A.: *Op. cit.*, pág. 174. Según este autor, se trata de un caso de favorecimiento doloso del hecho que se somete a las reglas generales de la participación y considera que, lo esencial es que el asesor contribuya, con conocimiento, al plan del autor.

³⁶ Ya hemos dicho que la participación debe ser dolosa y, por esta razón, el cooperador debe conocer y querer su participación en la realización del hecho típico y antijurídico del autor.

³⁷ Vid. SILVA SÁNCHEZ, J.M.: "Ingeniería financiera y Derecho Penal", en *Fenómenos delictivos complejos*, CGPJ, 1999, págs. 166 y ss.

³⁸ En la STS de 15 de julio de 2002 se arguye que la llamada *economía de opción* sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas, todas ellas igualmente legítimas.

Cuando el asesor fiscal no limita su actuación a ofrecer consejo dentro de los márgenes que el Derecho configura como lícitamente válidos, sino que diseña una trama dirigida de modo efectivo al incumplimiento de las obligaciones tributarias del asesorado, queda claro que incurre en una acción ilícita, penalmente relevante, en mayor o menor grado, según los casos.

Así pues, lo decisivo para determinar si la participación del asesor fiscal puede subsumirse en el tipo penal debe ser el examen de la aportación que efectúa a la realización de la acción típica, de lo que resulta, en general, que la actuación de los asesores fiscales puede ser castigada por vía de cooperación necesaria cuando la ayuda por él prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescindibilidad para la perpetración y consumación del ilícito penal³⁹. Podría añadirse, que sólo puede imputarse responsabilidad penal cuando la acción del asesor fiscal implique un mayor desvalor de la acción o un plus en el resultado, debiéndose, sin duda, extremar la relación de causalidad entre cooperación y resultado producido.

Al margen de la cooperación necesaria, se ha planteado también la incriminación del asesor fiscal por alguno de los otros títulos de participación legalmente establecidos, a saber, *la inducción* y *la complicidad*.

Son muy escasos los pronunciamientos jurisprudenciales⁴⁰ sobre la inducción en sede del delito fiscal y tampoco la doctrina suele admitir esta forma participativa como vía para dar respuesta penal a la actuación del asesor. La inducción podría apreciarse en relación con aquellos comportamientos que *de ipso* determinan al obligado tributario a cometer la defraudación o el delito, en particular, los supuestos en que la planificación fiscal alcanza a sugerir al asesorado y hacer nacer en él la idea de defraudar al fisco⁴¹. Pero, la inducción para ser punible requiere, entre otras condiciones, que sea eficaz, esto es, que revista suficiente entidad para incidir en la voluntad del inducido a cometer el delito, sin que sea suficiente la simple recomendación o el mero consejo. Presupone, asimismo, en un delito doloso como es el delito fiscal, el dolo del inducido, que habrá de producirse, necesariamente, como consecuencia de la comunicación del inductor, es decir, de la influencia espiritual o psíquica que el asesor fiscal haya ejercido sobre su cliente⁴². Con ello quiere indicarse que queda descartada la responsabilidad por inducción cuando no existe un comportamiento típico del obligado tributario, por faltar el dolo del autor para cometer

³⁹ Recuérdese que, de acuerdo con el artículo 28 del Código penal, son cooperadores los que colaboren en la ejecución del delito con un acto sin el cual no se habría efectuado.

⁴⁰ La STS de 30 de abril de 2003 constituye una de las pocas referencias en las que se produce una condena por inducción a la comisión de un delito fiscal.

⁴¹ Inductor es quien de manera intencional hace surgir en otro la idea de cometer un delito.

⁴² Cuando falta el dolo en el inducido no hay inducción, sino, en su caso, dominio de la realización del hecho principal por parte del extraneus. Al respecto señala CHOCLÁN MONTALVO que, una inducción a un delito doloso no se puede explicar sin dolo del inducido. Por tanto, no cabe hablar de inducción en el caso de error de tipo del inducido, ya que es conceptualmente incompatible. La ausencia de dolo hace atípico el delito doloso, y no cabe participar en un hecho atípico conforme a la teoría de la accesoriadad limitada. Op. cit. págs. 178-179.

un delito concreto y determinado que, por lo demás, debe haberse consumado⁴³. En la práctica no es fácil encontrarse con situaciones en las que el asesor fiscal incurra en esta forma de participación, ya que, normalmente, será el propio obligado quien acuda al asesor con la intención, predeterminada, de defraudar⁴⁴.

Otra fórmula participativa en la comisión de delitos es la que se refiere a la complicidad, pero tampoco ésta ha dado lugar a pronunciamientos, de la Jurisprudencia en el ámbito que nos ocupa. En general, la complicidad se configura dogmáticamente con carácter residual en relación con la cooperación necesaria, de tal forma que se apreciará cuando, no concurriendo las circunstancias delimitadoras de aquélla, exista una participación accidental, no condicionante y de carácter secundario, por lo que así entendido, el cómplice es simplemente un auxiliar eficaz y consciente de los planes y actos del ejecutor material, del inductor o del cooperador; que contribuye a la producción del delito mediante el empleo anterior o simultáneo de medios conducentes a la realización de los propósitos de aquéllos y prestando, en suma, su colaboración voluntaria para el éxito de la empresa criminal en el que todos están interesados⁴⁵.

Lo que diferencia al cómplice del cooperador necesario es la imprescindibilidad de la aportación, que no siempre resultará fácil determinar⁴⁶, pero que, de no acontecer, permitiría degradar la responsabilidad penal por la realización de determinadas conductas que, siendo antijurídicas, no resulten estrictamente indispensables⁴⁷.

Desde otro punto de vista, y como ya se ha señalado, la jurisprudencia sostiene que, en los supuestos de participación en un delito fiscal, corresponde aplicar al *extraneus* una pena atenuada respecto de la del autor; en base a que éste no infringe nunca un deber específico y propio, lo que comporta, por regla general, un menor contenido de la ilicitud de su actuación.

⁴³ La inducción debe reunir los siguientes requisitos: a) ser anterior al hecho, aunque también se admite que sea concomitante; b) ser directa, es decir, ejercida sobre una persona determinada y encaminarse a la comisión de un delito también determinado; c) ser eficaz, en los términos que ya se han comentado; d) ser dolosa, tanto en relación con la propia acción inductora, como en relación con el delito a cometer y e) que el inducido haya, al menos, dado comienzo a la ejecución del delito.

⁴⁴ Tampoco es posible la inducción por imprudencia, siendo necesario que el asesor quiera y conozca que con su actuación está incitando a la comisión de un ilícito penal.

⁴⁵ Para que exista complicidad ha de darse un elemento objetivo –realización de actos relacionados con los ejecutados por el autor del hecho delictivo, que tendrán la condición de ser meramente accesorios– y otro subjetivo –conocimiento del propósito delictivo y voluntad de contribuir eficazmente a la realización del delito–.

⁴⁶ El Tribunal Supremo acudió a la teoría de los bienes escasos para descartar la complicidad en sus sentencias de 29 de mayo de 1996 y 26 de julio de 1999: si para el contribuyente hubiese sido fácil conseguir el asesoramiento y la puesta en práctica de la operación, la contribución del asesor fiscal debería considerarse de complicidad, por el contrario, al resultar difícil de conseguir hay que pensar que se está ante un supuesto de cooperación necesaria.

⁴⁷ Aunque esto, según se mire, podría suponer un mayor ámbito subjetivo de participación y de punibilidad que, ciertamente, resulta cuestionable. En cualquier caso, si se considera el núcleo de cometidos propios de la asesoría fiscal, esta figura tendrá poca aplicación, dada la irrelevancia en relación con el delito fiscal de los comportamientos accesorios que no puedan subsumirse en la cooperación necesaria.

Finalmente, debe analizarse la posibilidad de admitir la participación por omisión, esto es, si puede exigirse responsabilidad al asesor por no impedir conductas penalmente antijurídicas de su cliente, de las que haya tenido conocimiento con ocasión del ejercicio de su profesión.

La respuesta a esta cuestión debe ser negativa, porque no está legalmente establecido un deber jurídico de informar a la Hacienda Pública y la omisión, de conformidad con el artículo 11 del Código penal, es punible sólo en el caso de incumplimiento de un deber de actuar impuesto por ley. El asesor no ostenta una posición de garantía respecto del cumplimiento del deber tributario por su asesorado, sino más bien un deber de fidelidad con su cliente, un deber de *secreto profesional*, que ampara su comportamiento omisivo. Por tanto, la mera omisión no es punible ni siquiera como forma de participación⁴⁸.

5. La consideración del asesor fiscal como autor del delito fiscal

Como se ha apuntado más arriba, al determinar la responsabilidad del asesor por su eventual participación en un delito fiscal cabe distinguir dos situaciones: una, en la que el asesor sólo ejerce las funciones propias de la profesión y, otra, en la que el asesor asume por representación el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las consecuencias que se derivan de una u otra realidad son, desde el punto de vista de la autoría, muy distintas.

En el primer supuesto, conforme al criterio reiterado del Tribunal Supremo, el asesor fiscal no puede ser considerado autor del delito fiscal –ni coautor-. La configuración del delito fiscal como un delito especial de infracción de un deber, impide que pueda admitirse la *autoría medita* del asesor, dada su condición de sujeto no cualificado⁴⁹. De ahí que, en los casos en que, asesor y obligado tributario, materialicen conjuntamente la defraudación, sólo este último responda a título de autor:

Ahora bien, cuando es el asesor quien, con desconocimiento de su cliente, realiza la acción delictiva la cuestión no es pacífica, pues existe una amplia discrepancia de criterios en la doctrina penalista. En efecto, para un sector de la doctrina, se trataría de un clarísimo supuesto de impunidad, habida cuenta de que no puede considerarse autor al obligado si en éste no concurre dolo. Tampoco puede ser autor el asesor, ni siquiera,

⁴⁸ Por lo demás, el delito de defraudación tributaria no forma parte de los delitos en los que, a tenor del artículo 450 del Código penal, existe un deber de impedir su comisión o de promover su persecución. De ahí también que pueda afirmarse que el asesor no está obligado a denunciar o a evitar la perpetración del correspondiente ilícito fiscal.

⁴⁹ Ya se ha visto las consecuencias que, a estos efectos, se derivan de la concepción en torno a la naturaleza del delito fiscal. Así, para quienes sostienen que el delito fiscal es un delito común, no hay dificultad alguna para atribuir autoría directa o coautoría al asesor fiscal. A la misma conclusión llegan los partidarios de la consideración del delito fiscal como delito especial de dominio, admitiendo la autoría mediata del asesor. En cambio, los defensores de la teoría que califica el delito fiscal como un delito especial de infracción de deber, niegan toda posibilidad de que el asesor pueda ser inculcado a título de autor o coautor.

dadas las reglas de la accesoriedad en la participación, puede ser considerado cooperador necesario o cómplice⁵⁰.

En cambio, otro sector doctrinal⁵¹ admite la autoría mediata del *extraneus* si éste y no el obligado tributario asume una posición de dominio sobre el cumplimiento del deber; ya sea por medio del error del obligado tributario o del engaño, ya sea mediante coacción.

El tema de la instrumentalización del sujeto especialmente obligado por parte de un *extraneus* ha sido objeto de debate por los expertos en materia penal. En general, se ha concluido que no es punible el comportamiento del no cualificado cuando se sirve dolosamente de un sujeto cualificado que obra sin dolo o sin culpabilidad, pues en esos casos no puede ser castigado como autor mediato el *extraneus*, porque el delito de que se trata exige especiales condiciones para la autoría, alegándose por algunos la existencia de una laguna de punibilidad, o justificándose esta solución, por otros, en la falta de necesidad punitiva.

Ello no obstante, algunas voces autorizadas, plantean la conveniencia de dar respuesta penal a la situación descrita, atribuyendo al asesor la condición de autor mediato del ilícito. Así, CHOCLÁN MONTALVO defiende que la producción dolosa por el asesor de un perjuicio a la Hacienda Pública es un comportamiento que merece sanción penal. El asesor puede ser responsabilizado como autor en la medida en que ha asumido en su esfera de competencia el dominio de la situación para el cumplimiento del deber, despojando correlativamente al obligado tributario de ese dominio por virtud del error a que le induce⁵².

Del mismo parecer es SILVA SÁNCHEZ, quien ha puesto de manifiesto que las posibilidades de configuración de la autoría del *extraneus* en un delito especial no deben reducirse a formas de dominio derivadas de la administración o de la representación, pudiendo comprender formas de dominio a través de la coacción o del error; de modo que no habría obstáculo para que el *extraneus* que domina la ejecución del delito del *intra-neus* sea hecho responsable, reconociendo que algunos delitos especiales serían accesibles a la autoría de un *extraneus* que llegue a dominar la ejecución típica, dando lugar a una autoría mediata⁵³.

⁵⁰ La regla de la accesoriedad de la participación requiere al menos un comportamiento típico del obligado tributario. Y descartado éste no es posible deducir responsabilidad por ninguna de las modalidades de participación.

⁵¹ Quiénes proponen concebir el delito fiscal como un delito especial de dominio del que puede ser autor el extraño cuando se demuestre su dominio del hecho. De este parecer es CHOCLÁN MONTALVO, según el cual, no queda excluido que en determinadas ocasiones el *extraneus*, en nuestro caso el asesor fiscal, pueda ser considerado autor, en el supuesto de que no exista dolo en el sujeto cualificado y asuma el asesor el dominio del hecho. Cfr. op. cit., pág. 175.

⁵² CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: Cfr. op. cit., págs. 180-181.

⁵³ SILVA SÁNCHEZ, J.M.: "Artículo 31", en Comentarios al Código Penal, dirigidos por COBO DEL ROSAL, M., págs. 370 y ss.

Por otra parte, cuando un sujeto ajeno al *status* que define formalmente la autoría de un delito especial, es facultado para el ejercicio efectivo de las posibilidades de acción que comporta la función de dominio asume, según el criterio mayoritario, una posición material de autor equivalente a la de los *intraanei*. No queda excluido, pues, de forma absoluta que el asesor fiscal pueda ser considerado, en determinadas ocasiones, autor o coautor de un delito fiscal.

Esto es lo que ocurre cuando el obligado tributario delega o encarga al asesor fiscal el cumplimiento de la obligación tributaria, actuando así en su representación. En ese supuesto, resulta aplicable el artículo 31 del Código penal, en virtud del cual, *el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito o falta requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre*⁵⁴.

Por tanto, si el asesor fiscal en quien se ha delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incumple dolosamente el mandato recibido, sin el concurso del obligado, puede ser sancionado penalmente en concepto de autor directo y material del delito fiscal, aunque no sea él propiamente el sujeto pasivo tributario.

Puede decirse, que en los casos en que el asesor actúa en representación del obligado tributario se produce una transmisión jurídica de la posición de deber; cuya consecuencia consiste en exonerar de responsabilidad al representado, cuando éste no tenga conocimiento del comportamiento defraudatorio⁵⁵.

6. En torno a la planificación fiscal

La esencia de la asesoría fiscal, aquello en que se concreta el núcleo de la profesión, consiste, precisamente, en el consejo que se ofrece al asesorado en relación con la planificación fiscal de sus asuntos o de sus actividades. El asesor, en el ámbito tributario, informa al contribuyente, explica la norma y le ayuda a tomar decisiones para lograr una tributación en las condiciones económicas que le resulten más favorables. No es descartable que la elección final entre las diversas posibilidades que el ordenamiento contiene,

⁵⁴ La Sentencia de la Audiencia Provincial de Burgos, de 29 de marzo de 1999, declaró autor de un delito fiscal al asesor de la empresa, en consideración a que, en todo momento, conoció el carácter ficticio de las declaraciones fiscales, que redactó y presentó en calidad de representante de la empresa. También, en la reciente Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 14 de mayo de 2003, se condena al asesor fiscal en calidad de autor al que se tilda de administrador de hecho de una compañía mercantil.

⁵⁵ A la sazón, escribe CHOCLÁN MONTALVO, que cuando el negocio de representación es un negocio jurídico formal no hay duda que se produce la transferencia de la cualidad del *intraaneus* –representado– al *extraneus* –representante–. Mayores dudas se plantean en el caso de la mera asunción fáctica del dominio del cumplimiento del deber. Aunque, a juicio del autor, también en estos supuestos cabe atribuir responsabilidad penal al asesor que dolosamente lesione el bien jurídico protegido en los delitos contra la Hacienda Pública. Op. cit., pág. 177.

se realice únicamente en función de la fiscalidad. Como se tratará de demostrar, no hay en ello nada anómalo ni censurable.

En este sentido, hemos dicho que no todas las conductas mediante las cuales se evita el pago de un tributo, pueden reputarse constitutivas de un ilícito penal y, por tanto, la planificación fiscal, e incluso la denominada ingeniería financiera⁵⁶, no resulta, en cualquier circunstancia, relevante penalmente.

En efecto, el delito fiscal no se realiza con la sola elusión del impuesto; adicionalmente, la defraudación tributaria requiere, según el sentido del tipo, la ocultación a la Administración de la actividad económica desarrollada por el obligado tributario. Por ello, puede considerarse que el delito fiscal consiste en la *ocultación o disimulación del hecho imponible*⁵⁷.

Determinar en qué supuestos la concreta configuración jurídica de un negocio, o la forma de organización de la actividad económica, es contraria a Derecho no es susceptible de resolverse de forma general y apriorística, sino que exige indagar la posible discrepancia entre la forma y la sustancia, y si esa discrepancia conlleva la elusión del impuesto, si hay abuso de las formas jurídicas, si la anómala configuración responde a fines legítimos o si, por el contrario, sólo persigue el ahorro fiscal, o en fin, si se han utilizado formas jurídicas impropias en relación con el fin perseguido por las partes⁵⁸.

Ello no obstante, puede afirmarse que, cada vez con mayor frecuencia, se observa en los pronunciamientos judiciales un rechazo, o una grave animadversión, hacia las operaciones entre particulares que suponen un ahorro fiscal, sin que, en general, suelen realizarse distinciones entre economía de opción, de un lado, y comportamientos ilícitos, de otro. Por ello, deviene absolutamente necesario, el reconocimiento explícito del derecho a la economía de opción, así como la propia definición de su contenido, a través de la cual se delimite un espacio que pueda ser recorrido por los sujetos sin riesgo a ser considerados como presuntos defraudadores⁵⁹.

⁵⁶ Aunque se trata de dos conceptos que pueden diferenciarse, es evidente que, tanto el uno como el otro, pueden ser considerados, per se, comportamientos neutros, es decir, no punibles desde la perspectiva del Derecho penal.

⁵⁷ Vid. CHOCLÁN MONTALVO, J.A.: *Responsabilidad de auditores ...*, op. cit., pág. 187. Indica asimismo el citado autor que, el Derecho penal no debe intervenir en los supuestos en los que la Administración tributaria puede autotutelarse, y ello sucederá, con carácter general, en todos aquellos casos en los que, aunque en definitiva, se eluda el pago del impuesto, no se oculta a la Administración la realidad económica.

⁵⁸ Para evitar estas maniobras, el ordenamiento tributario contiene diversos preceptos anti-elusivos, entre los que cabe destacar la regulación de los efectos fiscales de la simulación, el fraude de ley, la formulación de hechos imponibles subrogatorios y el establecimiento de normas imperativas de valoración. El juzgador, en consecuencia, conviene que se detenga en el estudio de las circunstancias del caso para dilucidar si en el mismo resultan aplicables medidas anti-elusivas.

⁵⁹ Son muchos los dictámenes judiciales que sitúan una determinada contingencia fiscal entre la economía de opción y el delito fiscal. Asimismo, como se sabe, en los últimos años ciertas operaciones han pasado de su plena admisión por la praxis administrativa a su tajante condena.

En este sentido, resulta muy insatisfactoria la doble remisión que suele hacerse para deslindar los conceptos de economía de opción y de fraude de ley: esto no es fraude de ley porque es una legítima economía de opción y aquello es una economía de opción indeseada o ilegítima —o simplemente no es una economía de opción— porque es un fraude de ley. Hasta ahora, la doctrina, con pocas excepciones, y la jurisprudencia han parecido vivir felices, con este juego de palabras en el que A es no B y B es no A, en donde la paz de la aparente lógica formal sólo se ve turbada por una amenazadora C travestida de simulación.

En 1952, LARRAZ propone acuñar el concepto *economía de opción* para referirse a aquellas conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario⁶⁰. Aunque dedica al tema unas pocas líneas, el concepto pasará a engrosar nuestro acervo jurídico como la expresión de la libertad de actuación de los contribuyentes para buscar lícitamente las vías negociales fiscalmente menos onerosas.

Por otra parte, el fraude de ley, supuesto límite a la economía de opción, no ha sido, como se sabe, una institución pacífica, sino que ha dado lugar a numerosas polémicas y debates doctrinales.

Nadie niega que el fraude a la ley civil —una institución nacida en el Derecho romano— sea la matriz conceptual del fraude de ley tributario, pero tampoco puede sostenerse que se trata de la misma figura. Ciertamente, no es así: puede existir fraude a la ley civil sin que concurra fraude a la ley tributaria y al revés. El fraude a la ley civil afecta a la licitud del negocio, mientras que el fraude de ley tributario respeta la licitud civil del negocio, pero desvela su ilegitimidad tributaria. El negocio *in fraude legis* es nulo, mientras que el negocio que incurre en fraude de ley tributaria es perfectamente válido, aunque sin afectar su estatuto civil, se considera que a efectos tributarios ha de tener un tratamiento que no es el que le corresponde nominalmente sino otro que le es atraído por mandato de la ley porque, precisamente, este último se había querido evitar.

La discusión doctrinal sobre si en el fraude de ley coexisten un hecho imponible y un hecho equivalente no gravado o bien existe un solo hecho imponible, tiene un interés que no va más allá de lo escolástico. Lo que hay son hechos, actos y negocios jurídicos en la vida real que son o no son subsumibles en una previa hipótesis normativa tributaria a la que llamamos hecho imponible. El hecho imponible es una abstracción y existe sólo en la ley, no se da en la realidad. El hecho equivalente sería otra abstracción, no contenida en ley alguna, que constituiría el paraguas en el mundo de las ideas de un hecho real no previsto por la ley tributaria o regulado por una que suponga menor coste fiscal. Puede pensarse que el fraude de ley tributaria es una huída de las vías negociales

⁶⁰ Cfr. LARRAZ, J.: *Op. cit.*, págs. 61-62.

ordinarias tan teñida de ánimo elusivo que deforma la realidad hasta lo grotesco. Esta anomalía en la conducta, que no es una anomalía del negocio, porque no estamos ante el *fraude a la ley civil*, es la que halla en la Ley General Tributaria (LGT) un remedio consistente en la aplicación del régimen tributario que se pretendía evitar: No más (porque no se imponen ni sanciones ni penas, aunque algunos jueces discrepan sobre este último extremo) ni menos (porque debe pagarse el tributo cuyo devengo se evitó con los correspondientes intereses de demora). El fraude de ley tributaria tiene, sin duda, un notable interés para el jurista, como demuestran los estudios sobre el tema y la pervivencia del propio instituto, a pesar del menosprecio evidente de la praxis administrativa, pero su lugar se halla entre las enfermedades del sistema tributario y corresponde a los especialistas en los problemas de la salud fiscal.

Por el contrario, la economía de opción, no es ni un defecto del sistema, ni una situación residual o anecdótica⁶¹ -aunque, en ocasiones pueda provenir de aquél o asociarse a ésta- sino una virtud del buen contribuyente o del buen ciudadano, que es lo mismo⁶². Al querer superar la estéril doble remisión a la que se ha hecho referencia al principio, no ganamos nada conformándonos con otorgar a la economía de opción un significado simplemente tautológico, decepcionantemente accidental o temporalmente resultado de un error de técnica legislativa. La economía de opción, como todo actuar humano, tiene fronteras, pero debe proponerse la formulación de una definición positiva que penetre en el significado profundo del concepto y una concreción de sus límites por referencia al valor superior de la justicia, que reduzca la importancia de los lindes considerados tradicionalmente hasta ahora (fraude de ley, anomalías negociales), sin perjuicio de que la dogmática tradicional siga siendo más o menos útil en la búsqueda de remedios para las situaciones patológicas.

PALAO señaló ya en 1966 que la única opción que se ofrece al contribuyente es *la de realizar o no el presupuesto de hecho de la norma tributaria o realizar uno o más de entre diversos presupuestos, posibilidad que ni es privativa del Derecho tributario ni necesita ser designada con un término especial*⁶³. En esta línea, ROSEMBUJ dialoga intelectualmente con la teoría del espacio jurídico vacío de BOBBIO y concluye, de forma provocativamente didáctica, que la *economía de opción* pertenece a ese espacio, lo que, en consecuencia la convierte en una *materia jurídicamente irrelevante*, seguramente en el sentido que le da BOBBIO a este concepto como sinónimo de aquellos comportamientos humanos en los que el sujeto no está vinculado por normas imperativas, sino que es perfectamente

⁶¹ CROS GARRIDO, J. ["El fraude de ley en el ámbito tributario", en *Impuestos*, 1998, Tomo I, pág. 492] se lamenta de que a la economía de opción se le viene dando un carácter meramente residual, a lo que ha contribuido en gran medida la postura de algunos sectores de la Administración que de forma casi generalizada vienen aplicando el principio *in dubio pro fisco*, con lo cual la interpretación más "correcta" acaba siendo la más gravosa para el contribuyente.

⁶² Desde el punto de vista de la ética, resulta del todo respetable el comportamiento tributario que busca, en el marco definido por el ordenamiento jurídico, incurrir en los menores costes fiscales posibles. Además, no sólo no hay nada reprochable en ello, sino que, al contrario, ésta es la forma correcta de actuar.

⁶³ PALAO TABOADA, C.: "El fraude a la ley en Derecho tributario (notas para un estudio)", en *RDFHP*, 1966, n° 63, pág. 680.

libre⁶⁴. En principio, se puede estar de acuerdo con lo que ambos autores quieren decir: la economía de opción es el término que ha venido a definir el espacio de libertad del contribuyente, por lo que, como esta libertad es obvia, o mejor dicho, es la simple capacidad de autodeterminación del ciudadano, sería perfectamente razonable la aceptación de su irrelevancia jurídica. Ahora bien, lo mismo ocurre, con mayor motivo, con la autonomía de la voluntad al contratar y, sin embargo, ésta ha hallado un histórico acomodo en el artículo 1255 del Código civil. En cualquier caso, lo que convierte a la economía de opción en jurídicamente relevante, no en el sentido bobbiano, sino en el de institución merecedora de un análisis jurídico -que no de una regulación!, entiéndase bien- es su pertinaz presencia en la discusión doctrinal, administrativa y forense, que no permite seguir contentándonos con la más o menos ligera afirmación o con la superficial negación de su existencia⁶⁵. Bandera que pretende autorizar cualquier conducta, para unos; fantasma pretendidamente justificador de defraudaciones, para otros; y mil y una consideraciones de indiferencia, entusiasmo o desprecio.

7. Indagación sobre el significado de economía de opción

La expresión economía de opción tiene un significado gramatical que ayuda a realizar una primera indagación sobre su contenido. *Economía* en este caso corresponde al cuarto sentido que le atribuye el diccionario de María Moliner de uso del español: prudencia y moderación en los gastos o conducta del que gasta poco o, incluso, reducción en los gastos o menos gasto de una cosa cualquiera, como en las frases *viven con mucha economía*, *hay que introducir economías en el presupuesto* y *economía de tiempo, de esfuerzo, de palabras* ... El genitivo de *opción*, es decir aquello cuya pertenencia se señala sobre el nominativo *economía*, no puede corresponder más que al primero de los sentidos descritos por María Moliner: libertad o facultad de elegir o derecho a hacer o dejar de hacer; aceptar o no aceptar cierta cosa. Conjugando ambos términos, el concepto economía

⁶⁴ Cfr. ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, págs. 53-54.

ROLDÁN PÉREZ, aunque también cree con PALAO y ROSEMBUJ, que la economía de opción carece de relevancia jurídica propia en el Derecho tributario, entiende, sin embargo que esta categoría jurídica puede ser útil para caracterizar ciertos comportamientos productores de un ahorro fiscal como perfectamente legítimos. Se refiere también al espacio jurídico vacío de BOBBIO, que completa con una cita de SANTI ROMANO, para quien más allá del repertorio de hechos imponibles configurados por la Ley, existe el mundo infinito de comportamientos humanos posibles, la autonomía de la voluntad y la esfera de lo jurídicamente irrelevante. Critica ROLDÁN a quienes repudian o tachan de inmoral cualquier intento de obtener un ahorro tributario, dado que la libertad de contratación otorga a los ciudadanos el derecho de decidir cual es la vía por la cual quieren conducir su legítimo interés privado y [por ello es justo que los sujetos busquen articular sus negocios de la forma menos costosa posible, pudiendo buscar las soluciones fiscales más ventajosas [ROLDÁN PÉREZ, D.R.: "Fraude de Ley, negocios indirectos y economías de opción"]", en *Revista Técnica Tributaria*, 2000, n° 48, págs. 80-82, *passim*. La cita corresponde a la pág. 82].

⁶⁵ Niega la existencia de la economía de opción RUIZ TOLEDANO, J.I., [El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal, *CISS*, Valencia, 1998, pág. 27 y ss], para quien el concepto correcto es planificación fiscal, entendiendo por tal cualquier decisión del obligado tributario que permita minorar sus obligaciones tributarias y que no se oponga, ni siquiera indirectamente, a lo dispuesto en la normativa tributaria. Para este autor, el contribuyente tiene una libertad limitada que incluye sólo supuestos del tipo acogerse o no a la estimación objetiva en el IRPF, realizar inversiones o donativos para beneficiarse de su trato fiscal favorable o, incluso, preferir una retribución en especie en lugar de una monetaria.

de opción remite a la conducta prudente de quien consigue gastar menos, mediante la realización de elecciones inteligentes, lo que en el marco tributario, en el que se ha acuñado exclusivamente esta idea, implica la capacidad de las personas ordenadas para configurar la realización de sus actividades conforme al deseo de reducir la carga tributaria que pudiera nacer de ellas. De acuerdo con esta primera aproximación gramatical, la economía de opción es una virtud⁶⁶ del ciudadano sensato y no un defecto, porque, ciertamente, entre los atributos predicables del buen padre de familia de nuestra tradición romanista se halla, sin duda, la eficaz administración de su patrimonio y de sus rentas, el esfuerzo por un ahorro previsor y el evitar cargas innecesarias o superfluas, entre las que deben contarse las fiscales en las que se incurra por falta de previsión o de inteligencia.

La expresión economía de opción es, así, representativa de las múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que les resulte fiscalmente menos onerosa, por lo que la mayoría de la doctrina es pacífica al considerar perfectamente admisible incorporar la componente tributaria en los procesos de toma de decisiones. La economía de opción es el trasunto tributario de la autonomía de la voluntad del Código civil, es el concepto que describe el derecho inalienable de los sujetos de Derecho privado a establecer entre ellos los vínculos negociales que crean convenientes y a hacerlo de la forma y manera que les resulte más beneficiosa. Actuar de esta forma, lejos de constituir una aberración, es un síntoma de comportamiento racional y razonable. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de octubre de 1997 señala, expresamente, que *la elección de una determinada operación financiera o mecanismo de inversión entre el elenco de los admitidos por el Derecho con la intención de buscar un determinado trato fiscal no conlleva per se ningún inconveniente respecto de la naturaleza jurídica del negocio realizado*. Los ciudadanos toman, a menudo, decisiones que están influidas por la existencia de la fiscalidad. Por ejemplo, un empresario puede decidir realizar una inversión y pagarla al contado o concertar un préstamo bancario o bien instrumentar un contrato de arrendamiento financiero. Si lo que le decide por una u otra fórmula es el beneficio fiscal que obtenga, nadie podrá afearle su conducta. Un abogado en ejercicio puede desarrollar su profesión como profesional libre, o en asociación con otros, o como asalariado. Si opta por una de estas alternativas teniendo en cuenta el respectivo régimen fiscal, demostrará actuar con inteligencia. Si –como comenta FERREIRO– un padre que quiere ir transfiriendo parte de su patrimonio a sus hijos decide donarles ciertas sumas de dinero o determinados inmuebles con una cadencia temporal de tres años, resultará obvio que lo hará para minimizar la fiscalidad sin ningún otro motivo, pero nada podrá reprochársele: estará planificando correctamente su sucesión⁶⁷. Lo mismo ocurrirá si en lugar de realizar una donación el padre, decide el matrimonio realizar dos a cargo de cada cónyuge o, incluso, si se acuerda fraccionar la dona-

⁶⁶ Para ROSEMBUJ, T. [El fraude..., pág. 49 y págs. 51-60] la búsqueda del ahorro fiscal es un elemento de racionalidad económica.

⁶⁷ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", en *Revista Técnica Tributaria*, 2001, nº 12, pág. 35.

ción en un período inferior a tres años, lo que también comporta un ahorro fiscal desde la modificación del artículo 30 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, mediante el artículo 3.5 de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre.

La economía de opción, no consiste, primariamente, en elegir entre varias normas aplicables a un mismo caso, sino en la libertad para contratar incluyendo entre los motivos el elemento fiscal. Sin embargo, no es ésta la posición mantenida en muchas ocasiones por la Administración tributaria, que parece la desearía circunscribir, exclusivamente, a la elección lícita del contribuyente entre la aplicación de dos normas jurídicas de sentido contradictorio o distinto, derivada de la existencia de un error de técnica legislativa que genera una sobreposición de normas sobre un mismo ámbito subjetivo y objetivo, y que no puede tener por causa la existencia de una laguna en el ordenamiento jurídico. La economía de opción sería entonces sólo una anomalía, un defecto del ordenamiento y una situación excepcional y transitoria.

Las raíces de este reiterado criterio administrativo se hallan en el planteamiento efectuado ya en 1970 por ALBIÑANA, restringiendo el concepto original de LARRAZ, aunque aparentemente lo reproduzca, muchas de cuyas ideas han marcado su impronta entre los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública, según el cual la economía de opción aparece cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumentan el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar⁶⁸. Junto a las economías de opción explícitas, es decir, previstas en la norma, existen para ALBIÑANA las tácitas –que SIMÓN ACOSTA denominará economías fiscales⁶⁹– que se dan cuando por vías distintas, pero técnicamente adecuadas, se logre el mismo resultado o finalidad de carácter económico y, sin embargo, sean aquéllas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía⁷⁰. ALBIÑANA tacha estos supuestos de verdadera incoherencia legal, aunque acepta como lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte un menor coste tributario. En la misma línea que ALBIÑANA, MANTERO describe la economía de opción como la utilización de un camino o instrumento normal, previsto de forma directa en la norma, para la consecución de un resultado provechoso. Esta definición excluye el aprovechamiento de las lagunas legales, y lo que llama –siguiendo a EINAUDI⁷¹– *remoción*, es decir, situarse el sujeto pasivo fuera del círculo de proyección de la norma tributaria. La *planificación fiscal*, para MANTERO, puede utilizar como medio la economía de opción para diferir el pago

⁶⁸ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: "La evasión legal impositiva", en *Revista de Economía Política*, 1970, n° 56, pág. 8.

⁶⁹ Cfr. SIMÓN ACOSTA, E. (junto a otros autores): *Cuestiones tributarias prácticas, La Ley, Madrid, 1990 (2ª ed.)*, pág. 112.

⁷⁰ Cfr. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: *Derecho financiero y tributario, Escuela de Inspección financiera y tributaria, Madrid, 1979*, pág. 393.

⁷¹ Cfr. EINAUDI, L.: *Principios de Hacienda Pública, Aguilar, Madrid, 1962*, pág. 210 y ss.

del tributo o para tratar de convertir lo que es renta en patrimonio, que viene a ser también un supuesto de diferimiento⁷².

El significado de economía de opción en ciertos documentos legales (memorias legislativas, exposiciones de motivos) y en la jurisprudencia dista de ser unívoco, poniéndose de manifiesto que el abanico de situaciones englobables bajo este concepto es mucho más rico que la mera *libertad vigilada* derivada de un error del legislador y que existe una amplia franja de posibles actuaciones en las que el contribuyente, sin alterar la esencia de un negocio jurídico, pretende conseguir una menor carga fiscal⁷³, por lo que resultará conveniente detenerse en algunas de las distintas concepciones.

La memoria del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que dio lugar a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, y, en concreto, a su artículo 16, justificaba la regulación de los ajustes de precios entre sociedades vinculadas con el objetivo *de evitar que mediante precios de transferencia, se produzcan posibles economías de opción que abran una puerta a la evasión fiscal*. La memoria parece asociar las economías de opción en este caso con situaciones en las que no existe necesariamente ocultación, sino una *planificación fiscal* del conjunto que tiende a minorar el coste tributario del grupo y de sus socios. En la estela de la mencionada memoria se halla la sentencia del Tribunal Supremo de 2 de febrero de 1999 en la que se hermana el concepto de economías de opción, en plural, con el de planificación fiscal, pues en estos supuestos –redacta el ponente don ALFONSO GOTA LOSADA, siguiendo el tenor literal de aquel documento- *en principio no existe necesariamente ocultación, sino [se refiere a los precios de transferencia] una planificación fiscal de conjunto que tiende a minorar el coste tributario del grupo y de sus socios*.

La exposición de motivos del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, la única norma que ha desarrollado hasta ahora en nuestro Derecho el procedimiento especial para la declaración del fraude a la ley tributaria, norma derogada, por cierto, mediante el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, hacía constar que los preceptos tributarios se eluden en muchas ocasiones empleando instrumentos jurídicos o realizando actos que exceden de lo que sería la *legítima economía de opción*.

La exposición de motivos de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, de régimen fiscal de determinados activos financieros, considera la economía de opción como equivalente a reducción de la carga tributaria cuando señala –como ha recogido la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1999- *que ...la búsqueda de economía 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*.

⁷² Cfr. MANTERO SÁEZ, A.: "La economía de opción en el IRPF", en *Revista Técnica Tributaria*, 1988, n° 1, págs. 11-15.

⁷³ Cfr. PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: "La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún por resolver", en *RDFHP*, 2001, n° 260, pág. 423.

La sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de febrero de 2000 utiliza el término *economías de opción* como 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, aunque advierte que tales situaciones derivadas de la Ley no resultan deseables a la luz del principio de capacidad económica, cuya existencia de generarse desigualdades entre los contribuyentes, podría incluso justificar, así se hace en la sentencia, la tacha de inconstitucionalidad de la norma origen del problema.

La sentencia –como destaca GONZÁLEZ GARCÍA⁷⁴– hace aparecer el concepto de *economías de opción no deseadas*, mediante referencia a los principios constitucionales de solidaridad y de capacidad contributiva, lo que resulta perfectamente aceptable a la hora de guiar el trabajo del legislador o de modularlo mediante una sentencia constitucional⁷⁵. Sin embargo, no puede dejar de advertirse el tono de cierto reproche a las situaciones que permiten una *gestión perspicaz de su patrimonio de quienes tienen posibilidad de planificar sus relaciones económicas*, por reproducir dos expresiones del fundamento jurídico sexto de la sentencia. Aquí no estamos ya en la estricta justificación de la declaración de inconstitucionalidad de un artículo de la Ley del IRPF, sino más allá, en el inicio de un camino que, de seguirse, advierte GONZÁLEZ GARCÍA, nos llevaría a que *el sacrosanto principio de capacidad contributiva habría dejado de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía de trato justo para el contribuyente, para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza de los contribuyentes allí donde la riqueza se encuentre*⁷⁶.

La sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 1999 describe los hechos siguientes: don Francisco y su esposa adquirieron, constante matrimonio, en régimen de sociedad legal de ganancias, y en concepto de tales, una serie de fincas, el 15 de octubre de 1968, el 4 de septiembre de 1972, el 4 de marzo de 1974 y el 8 de agosto de 1974. El 9 de septiembre de 1992, ambos cónyuges otorgaron escritura pública formalizada por el notario don Emilio, de capitulaciones matrimoniales, estableciendo el régimen de separación de bienes, procediendo a la liquidación de la sociedad de gananciales y adjudicación a cada uno de los cónyuges de su parte correspondiente de los bienes hasta el momento poseídos en común. El mismo día 9 de septiembre de 1992, en escritura pública inmediatamente posterior, don Francisco vendió las fincas urbanas que se le habían adjudicado. Poco tiempo después, falleció don Francisco. El Ayuntamiento de Santander practicó diversas liquidaciones por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana tomando como fechas iniciales las de adquisición de dichas fincas por el matrimonio, es decir por la sociedad legal de gananciales, y no la de adjudicación de las mismas como consecuencia de la disolución de la sociedad de gananciales que fue el 9 de septiembre de 1992, fecha coincidente con el hito final. El heredero, don Manuel interpuso, tras el recurso de reposición desestimado, un recurso con-

⁷⁴ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El Fraude...*, pág. 34.

⁷⁵ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *"Economía de opción..."*, pág. 39.

⁷⁶ Cfr. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *El Fraude...*, pág. 35.

tencioso-administrativo en el que le reconoció su derecho el TSJ de Cantabria. El Ayuntamiento presentó recurso de casación, alegando, entre otras cuestiones que aquí no interesan, la existencia de un caso claro de fraude de Ley, según lo dispuesto por el artículo 6º.4 del Código civil.

La sentencia, cuyo ponente fue don ALFONSO GOTA LOSADA, resuelve los distintos motivos casacionales, pero en relación a este último, tras recordarle a la Administración recurrente la existencia del artículo 24 de la LGT, considera el Alto Tribunal que no existe *fraus legis*, sino simple economía de opción, pues de una parte el Código civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, *cuan-do les convenga*; y, porque, de otra, don Francisco *no hizo sino aprovecharse de una exención ejecutable* ope legis. En esta sentencia, la economía de opción aparece estrechamente ligada a la autonomía de la voluntad que, ejercida en el ámbito civil, teniendo en cuenta motivaciones tributarias, puede conducir a adoptar decisiones en el momento que el ciudadano considere más *conveniente* incluso para *aprovecharse* –el término es de la sentencia- de una previsión legal.

La descripción fáctica realizada por la sentencia que se comenta incluye, con naturalidad, que el mismo día ante el mismo notario se firmaron dos escrituras con número de protocolo correlativo. No hay nada que objetar, pues no se pretendía ocultar hecho alguno (sí que parece grave, o, al menos, sospechosa, la conducta de quienes firman escrituras simultáneas ante dos notarios distintos, aun del mismo estudio, para evitar, precisamente, los números correlativos). Sin embargo, la sentencia de la sección quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona de 14 de junio de 2002, de la que fue ponente doña ELENA GUINDULAIN OLIVERAS, entiende *que refuerza la conclusión anterior* –la existencia de una simulación negocial- *el que ambas escrituras de venta se efectúan ante el mismo Notario de Madrid y llevan número correlativo...*

Dos sentencias casi contemporáneas, entre otras, han puesto de manifiesto una discrepancia de criterio de notable interés en relación a ciertas operaciones con títulos de la Deuda pública austriaca, lo que justificaría un estudio monográfico del tema, pero que ahora, sirven para ejemplificar el protagonismo de la economía de opción en nuestra jurisprudencia.

La sentencia del TSJ de Navarra de 11 de junio de 2001, de la que es ponente don Felipe Fresneda Plaza, define la economía de opción, de un modo muy aleccionador, como *la expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad (artículo 10 de la Constitución española)*. En el fraude de ley –sigue diciendo la sentencia- *existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la exclusiva finalidad de eludir el impuesto*

mediante el uso de formas jurídicas dado que el único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos enjuiciados es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos. Por esta razón, el tribunal considera realizada en fraude de ley la suscripción y venta de bonos austriacos. Para la sentencia del TSJ de La Rioja de 15 de noviembre de 2001 la economía de opción permite a una persona elegir, de entre las diversas posibilidades ofrecidas por la legislación fiscal vigente en el momento de realización de unas inversiones, una que le resulte menos gravosa, realizando para ello actos o negocios completamente normales y típicos y sin abuso ninguno del Derecho, comprendiendo entre estos la suscripción y posterior venta de bonos austriacos, con lo que el tribunal se posiciona en el sentido exactamente opuesto al de su homólogo navarro, en cuanto al resultado del enjuiciamiento, si bien no en lo que se refiere al perfil doctrinal que es coincidente.

En sentido contrario, ofreciendo una visión muy restrictiva, la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 18 de marzo de 1999, limita la economía de opción a una simple opción que sólo puede darse cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas igualmente válidas, pero con consecuencias tributarias diversas. Para mayor claridad, el ponente don PABLO LLARENA CONDE, no se recata en ofrecer una lista de ejemplos: *es el supuesto de opción expresa entre tributación como empresario individual o constituyendo una sociedad, entre estimación directa o regímenes especiales de IVA que no sean obligatorios o entre declaración de IRPF conjunta o separada. Acepta la sentencia, también, la opción tácita, como cuando en supuestos de unión de sociedades se opta entre la creación de una nueva o la fusión por absorción, se puede optar entre crédito, compraventa a plazos o arrendamiento financiero; en inversión en fondos, la facultad abarca los depósitos, valores bolsa o deuda pública...* Niega, finalmente, la sentencia, al obligado tributario la facultad de elegir diferentes caminos o formas de plasmar una determinada actuación económica, *cuando tal acto abusa de las formas jurídicas o, vulnera el espíritu de las normas* —afirmación que se comparte plenamente, aunque suceda al peculiar elenco de facultades del contribuyente recién transcrito— *porque no se reconoce por el Derecho tributario, por imperativo último del artículo 31 de la Constitución esta bonificación en las cargas fiscales de quien muestra una mayor sagacidad.*

La resolución del TEAC de 28 de febrero de 1996 se plantea el problema de *si la yuxtaposición de varios negocios jurídicos con resultado equivalente a la venta pura y simple, pudo suponer una manipulación artificiosa (préstamos en que no se obtiene liquidez, inversiones indisponibles hasta que el donatario no cancele el préstamo, donación cuyo valor es muy inferior al de los activos donados y equivalente a una simulación en perjuicio de la Hacienda Pública y se responde que tampoco este argumento resulta suficiente (...)) pues en ninguno de los negocios jurídicos celebrados se falsea ni se disfraza nada: cada uno ocupa un lugar preciso en la sucesión de todos y produce los efectos naturales a fin de que el conjunto ejerza el efecto deseado por el transmitente.* Añade la resolución que es legítima la búsqueda de fórmulas que dentro de la ley tributaria permitan acogerse a la opción que más convenga a los intereses de los contratantes.

La mejor definición de economía de opción puede hallarse en la exposición de motivos de la Ley de reforma de la LGT en 1995: *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, la 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.*

El texto anterior no tiene, sin embargo, más mérito que el hecho de haber sido considerado necesario por el legislador, porque en realidad, ya en los años cuarenta, JARACH, que ha de mencionarse con respeto entre los padres de nuestra disciplina en lengua castellana, había expuesto con claridad que como no existía entonces en Argentina ni hay ahora en España, lo que permite seguir la frase en presente, ninguna norma positiva que declare ilícitos los negocios cuyas consecuencias tributarias sean menores que las de otros, los primeros no son ilícitos y hay que reputarlos perfectamente válidos, aunque estén motivados por la intención de no pagar el impuesto. En suma, existe la libertad de elección en los negocios, en cuanto que sean legales, de las formas jurídicas que lleven consigo el mínimo de carga tributaria⁷⁷.

Debe insistirse de todas maneras en la trascendencia del pronunciamiento contenido en la exposición de motivos citada y parcialmente transcrita. Si el legislador en 1995, significativamente a iniciativa de varios grupos parlamentarios y no del Gobierno, no sólo modificó los artículos 23, 24, 25 y 28 de la LGT –sin que el tema hubiera sido previsto en el proyecto de Ley-, sino que cuidó de recordar en el preámbulo la vigencia de la economía de opción, ello sólo puede responder a una preocupación sentida por un sector suficientemente significativo del electorado. En la tensión entre la preeminencia de la Administración frente a los súbditos y la igualdad substancial entre los ciudadanos y la Administración que les sirve, el legislador se decanta, al reivindicar la economía de opción, por el segundo de los esquemas⁷⁸.

Puede obtenerse un ahorro fiscal mediante la renuncia a la realización de un hecho imponible, puesto que el principio de libertad de contratación que inspira nuestro Derecho de obligaciones admite que junto a los contratos a los que la ley hace una referencia explícita y somete a una disciplina jurídica particular, existan otros que carezcan

⁷⁷ JARACH, D.: *El hecho imponible*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1944, pág. 154. Se cita la primera edición por razones históricas.

⁷⁸ VELASCO GARRIDO, A.: [“Análisis práctico de la utilización abusiva por parte de la Administración de las diferentes figuras fiscales”, en *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, 1999, n° 44, pág. 89] que también define la economía de opción como la elección, entre varias alternativas, de la más conveniente desde el punto de vista fiscal, entiende que sus notas distintivas son: que se eluda, es decir, que se esquite un tributo; que el negocio jurídico elegido además de ser lícito produzca unos efectos determinados por la Ley fiscal (norma de cobertura); que el negocio jurídico realizado sea el querido por las partes, es decir, que no se produzca una contradicción entre lo internamente querido por las partes y lo externamente realizado; y, finalmente, que el negocio jurídico elegido sea acorde con el fin perseguido.

de regulación específica, contratos innominados o atípicos. La libertad para la toma de decisiones referentes a la actividad económica de los ciudadanos, condicionadas incluso por motivos tributarios, es decir la planificación fiscal, es una alternativa lícita, como se acaba de ver tuvo que recordar de forma expresa el propio legislador para salir al paso de una creciente actividad administrativa basada en criterios económicos y no jurídicos. En esta misma línea, la sentencia del Tribunal Constitucional de 31 de octubre de 1996 y la de 17 de febrero de 2000, ya citada, declaran el derecho de los sujetos pasivos a planificar su actividad empresarial confiando en la legislación que se hallaba vigente, y hay incluso resoluciones administrativas que reconocen la legitimidad de la búsqueda de fórmulas que, dentro de la ley tributaria, permitan acogerse a la opción que más convenga a los intereses del sujeto pasivo. En este sentido es significativo que la resolución del TEAC de 28 de febrero de 1996, que reconocer la legitimidad de la opción que más convenga a los intereses del particular, niegue cualquier pretensión de la Administración a buscar el sentido económico de tales fórmulas, al objeto de ampliar el hecho imponible. Por tanto, la economía de opción puede implicar la elección entre dos hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes basando la elección en el deseo de ahorrar impuestos o, si ello es posible, de no pagar impuestos.

Se hallan al margen de este discurso las conductas que infringen la ley, pues la economía de opción se ciñe sólo a cuanto es conforme con el ordenamiento. Ciertamente es que quien vulnera las leyes trata de evitar el tributo y que quien actúa dentro de los límites de la legalidad puede, también, evitarlo. Que ambos tipos de conductas generen que el tributo no se pague, ha llevado a una terminología equívoca que gira en torno a este tema y que en ocasiones es la que ha provocado una cierta confusión, entre el impago ilegal del tributo y su impago plenamente legítimo. En primer lugar, porque la expresión impago legítimo constituye sólo una forma de hablar, dado que, en puridad no hay impago —es decir, incumplimiento—, sino inexigibilidad del pago o inexistencia de la obligación. En segundo lugar, el término eludir ha sido utilizado en el lenguaje corriente y en el ámbito tributario tanto en el sentido de evitar la realización de un hecho imponible como en el sentido de evadir o de defraudar. Sin embargo, la elusión también puede ser utilizada para calificar una conducta que no responde a la realización de un hecho imponible, y que en consecuencia no entra en la esfera tributaria. Precisamente, es lo que supone la economía de opción: la realización de un hecho, a través del que se consigue un resultado idéntico al que se llegaría con la realización de otro, mediante un medio no gravado o gravado con menor intensidad y plenamente admitido por el Derecho.

Por el contrario, en la simulación, como arquetipo de los negocios anómalos acogido en el artículo 25 de la LGT, entra en juego un componente distinto: en la simulación se intenta mostrar como real algo que no lo es, y que puede esconder otra realidad distinta. En la simulación, el negocio aparente resulta no gravado o gravado con una menor intensidad, sin embargo se trata de un negocio inexistente. Si la realidad ocultada mediante el negocio simulado se corresponde con la realización de un hecho imponible la conducta seguida merecerá la calificación de infracción, porque lo que se esquivo no es la

realización del hecho imponible, sino el pago de una obligación tributaria ya nacida como consecuencia de que el hecho imponible no se evita mediante su ocultación, sino que se realiza efectivamente⁷⁹.

Compete al legislador la determinación del hecho imponible con la amplitud que los límites constitucionales le permitan y no puede ya decirse que hoy el legislador se halle movido por el designio de someter a gravamen cuantas manifestaciones de riqueza existan, sino que, por el contrario, acepta eliminar cualquier gravamen en situaciones diversas, de las que, a título de ejemplo, pueden citarse la no sujeción de los rendimientos de la Deuda pública suscrita por no residentes o la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio de las empresas familiares o de la mayor parte de contribuyentes en el Impuesto sobre Actividades Económicas. Siendo así las cosas, ¿quién puede reprocharle a alguien que procure adaptar su situación, realizando las modificaciones que sean precisas, para poder acogerse a alguno de los esquemas previstos que se asocian a una no tributación regulada legalmente? Actuar de tal modo es otra manifestación de la economía de opción, aunque para llegar a ella se requiera de un nivel más o menos sofisticado de planificación fiscal.

Sea como sea, el legislador tiene la facultad de aprobar las normas que desee con el fin de evitar las posibilidades del contribuyente de acogerse a negocios no gravados: cuando no lo hace y quedan hechos sin tipificar se está ante una economía de opción implícita. El remedio, de resultar necesario, ha de hallarse en la reforma legislativa y no en la arrogación administrativa de potestades cuasilegislativas. Sólo en ciertos supuestos muy concretos, el ordenamiento ofrece una solución específica, la del artículo 24 de la LGT, dedicada al fraude a la ley tributaria⁸⁰. Nacido de la institución civilista del fraude a la ley

⁷⁹ El artículo 25 de la LGT -en su redacción de 1995- señala que en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. Esta versión del artículo 25 de la LGT corresponde a una reforma más amplia del código tributario inspirada por la defensa de la seguridad jurídica y por la necesidad de corregir los abusos de la llamada interpretación economicista. Para obtener este ideal, el legislador dio una vuelta de tuerca a la juridicidad del fenómeno tributario, correctamente, pues sólo en y desde el Derecho el tributo deviene un instrumento al servicio de la justicia. A la vez que abandona cualquier especificidad en la interpretación o en la calificación tributarias, el artículo 25 remite expresamente al Derecho privado al introducir el concepto de simulación. En efecto, la simulación no es un concepto tributario, no puede hablarse de simulación fiscal más que en un sentido lato (cuando el móvil de la simulación negocial sea fiscal). La simulación es un concepto que existe únicamente en el Derecho civil al que debe acudirse como Derecho común en méritos del artículo 9º.2. de la LGT y cuyo único posible significado es el jurídico (ex art. 23.2 de la LGT). Existe simulación de negocio cuando, de común acuerdo, las partes entre sí emiten una declaración no coincidente con la voluntad interna, con el fin de engañar a terceros. Se está persiguiendo un determinado fin engañoso utilizando como medio una declaración que diverge de la voluntad; tal divergencia queda establecida en virtud de un acuerdo simulatorio.

⁸⁰ En 1959, LARRAZ, J. se refería a una sentencia del Tribunal Supremo de 6 de abril de 1954, en la que se señalaba -contra los criterios de interpretación literalista de las normas tributarias imperantes en la época- que porque lo accesorio debe seguir a lo principal, el espíritu de la Ley predominar sobre su letra, y porque la Administración ha de procurar evitar todo subterfugio ocasionante de fugas fiscales, y los Tribunales de la Jurisdicción ampararla cuando ello se ocasione. Para LARRAZ ésta era la consagración de que el *fraus legis* merecía la corrección de los tribunales [cfr. LARRAZ, J.: "La metodología aplicativa de la Ley tributaria desde 1952", en *Revista Jurídica de Cataluña*, 1959, págs. 511-512], aunque introducía una limitación: que nunca podrán los Tribunales hacer interpretaciones en contra de la letra y en beneficio del Fisco, limitación a su vez matizada al señalar, con exquisita corrección jurídica, que ese amparo del contribuyente, de respetarlo en la situación literal, si es que la aplicación contraria beneficia al Estado, no puede extenderse más que a los contribuyentes de buena fe.

y directamente inspirado en la doctrina de Federico de Castro, el fraude de ley tributario es una desviación en la conducta tendente a la consecución de un resultado económico mediante la utilización forzada, artificiosa e injustificada de medios jurídicos distintos a los normales, utilización que está concebida exclusiva o primordialmente para la disminución o eliminación de la carga tributaria. La recepción en la LGT del fraude de ley, aun con perfiles propios que lo convierten en una institución distinta, mereció en su día críticas muy importantes de un sector de la doctrina⁸¹ y en su aplicación práctica ha sufrido una gravísima paradoja: debiendo ser el principal mecanismo para evitar la *elusión ilícita* de los tributos, su utilización ha sido casi imperceptible y, en los últimos años, pareció la Administración llegar a considerarlo un estorbo, que le impedía una desmesurada invocación del *cajón de sastre* del artículo 25, procediendo a derogar, como se ha visto, el reglamento regulador de su procedimiento especial.

En materia tributaria, el fraude de ley proscribía la *utilización abusiva* de las formas jurídicas con un objetivo de disminución o evitación de la carga fiscal⁸², pero, lógicamente, no impide que los ciudadanos, en uso de su libertad contractual, busquen las fórmulas negociales que más les convengan, incluso introduciendo en esta búsqueda el elemento fiscal. La afirmación es obvia, pero ha sido frecuentemente olvidada por la Hacienda Pública. Conviene repetirlo: ¡en nuestro Derecho no existe el mandato de utilizar en cada ocasión el método que suponga un mayor coste fiscal! Ya lo puso de manifiesto LARRAZ en 1952: [la ley] *no llega a tanto como a querer que las adjudicaciones o las realizaciones se hagan con los bienes tributariamente más “caros”...*⁸³. Dicho de otro modo, como también describió LARRAZ, la *economía de opción*, ante disyuntivas legítimas al perfilar los negocios jurídicos, *los interesados toman la línea de mayor economía tributaria, escogiendo para servicio del fin extrafiscal que se han propuesto el medio tributariamente mejor tratado*⁸⁴.

Acontece, sin embargo, que la búsqueda perfectamente legítima de un ahorro fiscal, mediante la economía de opción, tiene unos límites que se hallan en la equitativa aplicación al caso concreto del valor superior de justicia y que, de alguna forma, se traducen en la indagación de lo correcto. No debería ser necesario insistir aquí en que la economía de opción, encuadrada en el respeto más riguroso a los principios de legalidad, de justicia y de seguridad jurídica, es incompatible con la mendacidad, la ocultación y la mala fe.

⁸¹ Por todos, SÁINZ DE BUJANDA, F.: “Análisis jurídico del hecho imponible”, en *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1963, tomo IV, pág. 603.

⁸² El fraude de ley del Derecho tributario se distingue de los negocios anómalos de Derecho civil, pues mientras en éstos se da un vicio en la causa, que puede consistir en inexistencia, disimulo o, incluso, ilicitud, en el fraude de ley el negocio es querido por las partes y la causa existe y es legítima.

⁸³ LARRAZ, J.: *Metodología...*, pág. 61.

⁸⁴ *Ibidem*.

En ocasión no muy lejana y algo tragicómica un ilustre profesor se interrogaba sobre el papel del asesor fiscal en la actualidad pues –decía- si sólo se trata de cumplir la ley basta con que alguien sea capaz de rellenar un impreso, mientras que si se trata de incumplirla, la profesión asesora deviene en una actividad criminal. Como *boutade* no está mal y tiene el efecto de provocar una reflexión no alejada del contenido de este trabajo, pues, precisamente el asesoramiento fiscal y la economía de opción se hallan unidos por el vínculo que enlaza siempre los medios y los fines. En este sentido, en el desierto normativo y jurisprudencial sobre las profesiones que como los abogados emiten consejo a los ciudadanos, la sentencia, ya citada, del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2002, ponente don EMILIO PUJALTE CLARIANA, describe que la asistencia de que puede verse necesitado el contribuyente se manifiesta en dos direcciones: *una, tiene carácter predominantemente mecánico, adjetivo, burocrático (...) y otra (...) consistente en el asesoramiento jurídico o económico y contable que pueda necesitar el contribuyente para el correcto cumplimiento de sus deberes fiscales.*

La vida real, sin embargo, que nunca pierde la capacidad de sorprender al observador, ofrece muestras de asesoramiento fiscal que le darían la razón al profesor de la anécdota y quizás hasta a quienes consideran la economía de opción como un *fraude de baja intensidad*. Así, un despacho de Valencia mantiene en la Red un artículo sintomáticamente titulado *De la economía de opción al delito fiscal* que encabeza literalmente con el anuncio de que *aparte del cumplimiento estricto de la normativa tributaria conducente a los fines previstos por el legislador –y resulta muy indicativo el aparte-, el sujeto pasivo tiene ante sí un abanico de posibilidades de actuación, desde la economía de opción hasta el delito fiscal –asombroso-, que suponen grados crecientes de antijuridicidad y que provocan, por ello, distintos grados de reproche y represión por parte del sector público.* Por si el lector ante las consecuencias del abanico ofrecido experimenta algún temor; se acude prestamente a reducir su intranquilidad: *la regularización de estas situaciones anómalas exige siempre su prueba por la Administración, lo cual no siempre es fácil, dado el contenido motivacional que las caracteriza.* Huelgan los comentarios, pero interesa destacar que el autor del cedulón sitúa la economía de opción al inicio de la escala creciente de antijuridicidad, marginándola del cumplimiento estricto de la norma.

Anécdotas como la anterior no ayudan, precisamente, a situar la economía de opción en el lugar que le corresponde en el Derecho, como tampoco lo hace que, también desde el entorno cultural de los asesores fiscales, en el que se critica el ordenamiento tributario, unas veces con toda razón y otras con menos, se considere la economía de opción como un mecanismo de autodefensa del contribuyente contra la presión fiscal excesiva, no justificada por los servicios que recibe y unida a la creencia de que los ingresos públicos no son administrados con honradez, austeridad y eficacia⁸⁵.

⁸⁵ Cfr. ESPINOSA LÓPEZ, F.: "El fraude fiscal, el fraude de ley y las economías de opción", en *Informes de la Asociación Española de Asesores Fiscales*, 1994, n° 10.

Entiéndase bien que no parece de recibo, coincidiendo con PONT MESTRES⁸⁶, un planteamiento que considerara *una Administración excelsa que vela por la pureza aplicativa de las normas tributarias, frente a una gran masa de contribuyentes rebeldes*. Las razones se obtienen de la propia experiencia histórica: ante las medidas represivas antifraude introducidas en nuestro sistema positivo, en los años 80, se puede afirmar que la respuesta fue *más fraude*. Sin embargo, conviene distinguir la actitud de los ciudadanos, en general, reacia al pago de los tributos, de lo que podría llamarse *industria del fraude fiscal*⁸⁷, que responde exclusivamente a objetivos orientados a eludir los tributos. En cuanto a la causa de la resistencia fiscal genérica, y teniendo en cuenta que es la sociabilidad del ser humano la que le lleva a tomar una posición de responsabilidad ante sus semejantes, se debe partir de la percepción de la realidad, como elemento que influye en la formación del pensamiento y proporciona una cierta orientación de la conducta activa. En otras palabras, si el ser humano, sociable por naturaleza, tiende a organizarse en comunidades y la estructura jurídica de dicha organización se plasma en el Estado, para cuya supervivencia es absolutamente imprescindible la contribución, en mayor o menor medida de cada uno de los individuos que forman la colectividad, la resistencia fiscal genérica aflora por motivos externos al propio individuo. Estos motivos pueden ser una elevada presión fiscal, evidencias de una Administración poco escrupulosa y propensa a un elevado gasto, un amplio haz de privilegios que facilite una actuación de gobierno prepotente... En esta línea de pensamiento, no es descabellado recordar que en el marco español, salvo excepciones, los poderes públicos han sido poco sensibles a los problemas de la comunidad, de forma que la percepción generalizada de los ciudadanos ha sido la de hacer frente a sus problemas con su propio esfuerzo, acompañada del empeño oficial en reforzar, diríase sacralizar, la importancia del deber de contribuir⁸⁸ con una notable ausencia de la incidencia sobre la necesaria austeridad en la administración de los caudales públicos, olvidando que la propia Constitución establece como principio el criterio de eficiencia y economía del gasto público. Por ello, la lucha contra la resistencia fiscal ha de poner el acento no tanto en la persecución del fraude —que, desde luego, ha de llevarse a cabo— como en la educación de los ciudadanos a través del comportamiento ejemplar de la república. En este sentido, la acción pública para eliminar la resistencia fiscal ha de ir a las raíces del problema, no quedarse en la superficie o en la anécdota, y pasa, en consecuencia, por la difusión efectiva en la sociedad de los valores propios del concepto político de ciudadanía que, en lo que aquí interesa, se resumen en el equilibrio entre el derecho a un marco de vida digno y el deber de contribuir para hacerlo posible.

⁸⁶ PONT MESTRES, M.: "Aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario", *Revista Técnica Tributaria*, n.º 24, enero-marzo 1994, pág. 68. Indudablemente, este trabajo está en la estela de su primera investigación sobre el tema [El problema de la resistencia fiscal, Bosch, Barcelona, 1972] en donde sostiene que la resistencia fiscal es un comportamiento reflexivo.

⁸⁷ PONT MESTRES, M.: "Aproximación...", pág. 69.

⁸⁸ Ejemplos dignos de mención son la sentencia de 26 de abril de 1990 del Tribunal Constitucional o la Ley 10/1985, de 26 de abril, que propugnan una represión a ultranza del fraude fiscal, tomando como punto de partida el tópico del contribuyente español como un ser insolidario.

En cualquier caso, resulta muy importante clarificar la diferencia entre resistencia fiscal y desobediencia civil, conceptos que a veces se mezclan confusa y aun interesadamente, a los efectos de marcar las distancias que no sólo separan a ambos entre sí, sino también a las dos conductas de la economía de opción.

La desobediencia civil expresada como impago total o parcial de tributos puede tener distintas motivaciones y, si bien, puede ser considerada un acto ilegal, no se coloca totalmente fuera del sistema –como señala MARÍA JOSÉ FALCÓN TELLA⁸⁹-, sino que está emplazada en un término intermedio entre el disenso y el consenso y se trata de una ilegalidad *sui generis*, que muestra un cierto respeto por el sistema jurídico en su conjunto. Este respeto se manifiesta en que –siguiendo el esquema de la autora citada para la desobediencia civil en general, aplicado al caso presente- la objeción fiscal es un acto dentro del sistema democrático, público, colectivo, no se oculta la autoría ni se rechaza la responsabilidad, incluida la aceptación voluntaria de las sanciones o recargos si los hubiere, constituye una conducta excepcional y busca su eficacia mediante la concienciación de los poderes públicos⁹⁰.

La desobediencia civil, por tanto, se halla en el terreno del juicio ético desfavorable sobre la actuación del Estado y pone de manifiesto el alejamiento de éste con relación a la sociedad, lo que constituye una anomalía democrática. La desobediencia civil es un acto de responsabilidad y de lealtad hacia la república porque persigue el mejoramiento de la misma. Puede ser y es discutible en sus objetivos y en sus medios, que unos compartirán y otros no, pero es siempre un toque de atención para los gobernantes. Queda claro así que la desobediencia civil no puede confundirse con la resistencia fiscal propiciadora de conductas elusivas y aun defraudatorias, porque la primera es altruista y la segunda, predominantemente egoísta. Los poderes públicos no pueden, de todas maneras, cerrar los ojos ante manifestaciones de desobediencia civil o de resistencia fiscal porque, por supuesto en las primeras, pero también, en cierta forma en las segundas, late un posicionamiento colectivo o personal contra el sistema, una sensación de descolocamiento con relación al entorno y, por tanto, un enfrentamiento con la república. Ésta es, ciertamente, una situación indeseable a la que debe tratarse de poner remedio desde el ejercicio activo y responsable de la política. He aquí la razón por la que unas líneas atrás se ha escrito que la resistencia fiscal es *predominantemente* egoísta, para matizar que el egoísmo humano no explica el fenómeno en su integridad y porque –como ha descrito

⁸⁹ Cfr. FALCÓN Y TELLA, M.J.: *La desobediencia civil*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, pág. 40.

⁹⁰ Uno de los supuestos más comprensibles de desobediencia civil se refiere a la objeción de conciencia contra la guerra, es decir el rechazo a participar en el ejército o a colaborar con las campañas militares y, en lo que aquí interesa, la negativa a financiar como contribuyente el ejercicio de una violencia que se rechaza como imperativo ético. En general, la objeción fiscal que no ha conseguido, según parece, acomodo en el ordenamiento, se expresa mediante un comportamiento claro y transparente, haciendo constar en la declaración del impuesto personal sobre la renta una minoración de la cuota aproximadamente igual a algún cálculo razonable sobre el porcentaje de gastos militares en el presupuesto del Estado. La objeción no es, pues, ni fraude, porque no hay engaño, ni resistencia, en el sentido de búsqueda de la elusión fiscal por desacuerdo genérico con la exacción de impuestos o con su cuantía, sino expresión material de un enfrentamiento político basado en una convicción íntima irrenunciable por los valores de la paz.

SEN- ya no resulta aceptable considerar el egoísmo como el único elemento de racionalidad en la conducta humana, pues ello excluye –contra toda evidencia- las posibilidades de una *motivación relacionada con la ética*⁹¹.

Como conclusión, puede afirmarse que la economía de opción nunca constituye una fórmula de desobediencia civil, porque ni es ilegal ni excepcional ni colectiva ni pública, y que no cabe situarla en el ámbito de la resistencia fiscal –ni siquiera en su escalón más bajo, como se hace a menudo erróneamente- porque es una conducta no teñida por el afán de incumplir o soslayar el cumplimiento de la norma tributaria, sino, simplemente, orientada a la disminución en lo posible de lo que a veces se llama la *factura fiscal* ligada a un determinado negocio jurídico. Sin duda, como a continuación se tratará de demostrar, la economía de opción no es antijurídica ni en grado mínimo.

Es indudable que en toda organización humana existen conductas individuales anómalas, cuyos objetivos, en el campo de la fiscalidad, estarán orientadas a la evasión del pago de los tributos o a la elusión de los mismos por la simple razón de no pagar. Estas circunstancias anómalas exigen medidas que garanticen su ineficacia, pero que en ningún caso pueden suponer la igualación de las mismas a la economía de opción, porque tergiversar el ordenamiento al servicio del fraude no es servir al Derecho, sino servirse de él.

Las conductas aparentemente elusorias pueden ser, al menos, de dos tipos: defraudadoras, en el sentido de infractoras de la ley mediante acción u omisión, o legítimas, en cuanto permitidas o, simplemente, no reguladas por la Ley fiscal. Y, por eso, se impone proseguir el discernimiento entre una serie de conceptos que giran alrededor de esas conductas. Es perfectamente admisible que alguien decida libremente abstenerse de una determinada conducta o negocio, por lo que se producirá la no realización del hecho imponible. Por ejemplo, una persona deja de realizar una venta o de prestar un servicio. En este sentido, si lo hace por motivos fiscales, nos hallamos ante una economía de opción. La economía de opción, además, incluye los supuestos que suponen la realización de un hecho a través del que se consigue un resultado idéntico al que se llegaría con la realización de otro hecho distinto, pero a través de una vía menos gravada, plenamente admitida por el Derecho. La economía de opción puede fundamentarse, en muchos casos, pero no en todos, en que el ordenamiento jurídico, casi siempre, ofrece distintos caminos para obtener un resultado equivalente, fruto del principio de autonomía de la voluntad y libertad de pactos. En oposición a estas formas de proceder, en las que no se realiza el hecho imponible, es decir el presupuesto fáctico previsto por la norma tributaria, la evasión fiscal supone la plena realización del hecho imponible, acompañada de una conducta que tiende a su ocultación. Y que, por tanto, merece la calificación de infracción.

⁹¹ Cfr. SEN, A.: *Sobre ética y economía*, Alianza, Madrid, 1997, págs. 32-39, *passim*.

Junto a estas conductas, todavía cabe distinguir otra forma de proceder, que supone un mayor grado de conocimiento del Derecho puesto que sin realizar el hecho imponible se busca un resultado concreto a través de una vía jurídica impropia, deformada en cuanto a su propia finalidad, y no gravada, o al menos gravada en menor cuantía. Es obvio que este tipo de conducta no cabe si se mantiene una concepción formalista del Derecho; en todo caso estaríamos ante un choque de preceptos o ante una laguna legal. Sin embargo, cuando estas conductas tienden a ser consideradas como infracciones encubiertas, y por tanto merecedoras de algún tipo de reacción por parte del ordenamiento jurídico, se explican a partir de una concepción espiritualista del Derecho, por la posibilidad de disociación entre la letra y el espíritu de la norma. La diferencia entre estas conductas y la economía de opción se halla en que en esta segunda no hay deformación alguna de la vía jurídica utilizada, mientras que en aquéllas no se respeta la *ratio legis* de las normas.

En el Derecho tributario, el mandato de pagar el tributo aparece ligado a la realización de un determinado hecho imponible fijado por la Ley: sin realización del hecho no existe tributo. Y, precisamente, la libertad de medios que permite el ordenamiento puede dar lugar a supuestos, situaciones límite, en los que se observa una contraposición entre distintos principios constitucionalmente protegidos, como son la libertad de empresa e iniciativa económica y el sostenimiento de las cargas públicas sobre la base de un sistema tributario justo. Esta confrontación de principios, sin embargo, no puede implicar una ampliación de las facultades del intérprete a la hora de aplicar el Derecho, para desbordar ninguno de los principios en juego, convirtiéndolas en una fuente de sanciones indirectas, ni generar situaciones de injusticia comparativa por la existencia de fisuras en la legislación ordinaria.

El artículo 24 de la LGT, en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, debe ser entendido desde las premisas enunciadas en el párrafo anterior y puesto en relación con lo establecido en el artículo 23.3 de la misma. Tradicionalmente, se ha venido entendiendo aquél como un precepto de prevención general ante el fraude a la ley, como un precepto general antielusivo. Sin embargo, esta conclusión me parece excesivamente simplista, por lo que merece la pena detenerse en el análisis de dos de los conceptos utilizados en ellos: analogía y fraude a la ley.

El artículo 23 de la LGT plasma la consagración del carácter jurídico de las normas tributarias, al establecer que los criterios de interpretación de las mismas en nada difieren de los utilizables para el resto del ordenamiento jurídico. El principio de interpretación jurídica se fundamenta en atender al contenido y fin de las instituciones sin apartarse de la letra de la ley. Ahora bien, la interpretación de las normas jurídicas presupone, evidentemente, la existencia previa de las mismas.

La falta de norma aplicable, las situaciones de anomia, implican la necesidad de proceder a una labor distinta, la integradora, que pasa por buscar un método para llenar las lagunas del ordenamiento. El Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, por el que se sanciona con fuerza de Ley el texto articulado del Título preliminar del Código civil, con relación

a este tema, establece que: “*Más allá de la actividad propiamente interpretativa, en la zona de la investigación integradora, figuran la analogía y el Derecho supletorio*”. Y en lo atinente a la analogía continúa diciendo: “*La formulación de un sistema de fuentes implica la exclusión de las lagunas del Derecho. No ocurre otro tanto con las llamadas lagunas de la ley, que pueden darse, siendo el medio idóneo y más inmediato de salvarlas la investigación analógica. Esto no presupone la falta absoluta de una norma, sino la no previsión por la misma de un supuesto determinado, defecto o insuficiencia que se salva si la razón derivada del fundamento de la norma y de los supuestos expresamente configurados es extensible, por consideraciones de identidad o de similitud, al supuesto no previsto...*”. En definitiva, la analogía es un procedimiento para hallar una norma que falta a primera vista pero que en realidad existe y que se fundamenta en la identidad de razón. El criterio diferencial entre la analogía y la interpretación extensiva, a veces llamada analógica, reside en que con la primera se ha de acudir a un principio jurídico o a una norma superior; mientras que en la segunda basta la propia norma.

En materia tributaria, la analogía ha sido fuertemente discutida por la doctrina, probablemente, debido al poso que todavía sigue dejando en la conciencia la consideración, hoy en día superada, de la legislación tributaria como excepcional o cuasi-penal. El tributo, hoy, halla su fundamento en la solidaridad social, es un medio de contribución digno de protección constitucional que, sin embargo, puede adquirir un carácter odioso si su proyección normativa o su aplicación se dirige a agravar la libertad de empresa, también protegida por la Constitución, sin apoyo justificable en la construcción justa del sistema tributario.

Por otra parte, la construcción del sistema tributario se sustenta, entre otros, en el principio de legalidad, establecido tanto en el artículo 31.3 de la Constitución como en el artículo 10 de la LGT. En los sectores como el tributario, amparados por la reserva de Ley, no tienen cabida las lagunas de la ley, porque en ellos los ámbitos que la Ley no ha querido regular implican la voluntad del legislador de no gravarlos⁹². La analogía en materia tributaria significaría la posibilidad de aplicar un tributo cuando la Ley no ha expresado la voluntad de someter determinados hechos, actos o negocios jurídicos a gravamen. El artículo 23.3 de la LGT, en su redacción actual, se funda en que, en este sector del ordenamiento, las normas definidoras de los elementos esenciales del tributo, amparados por la reserva de Ley, son normas de presupuesto de hecho exclusivo, cerrado a la hipótesis de semejanza por falta de criterios de identificación común.

Ahora bien, teniendo en cuenta la existencia de realidades complejas, debidas a la evolución de las conductas sociales que el Derecho trata de regular, puede ocurrir que, eventualmente, pueda configurarse una relación de semejanza o identidad de razón entre el presupuesto de hecho exclusivo de una norma y un caso no regulado. En estos supuestos, que obviamente son situaciones excepcionales, la norma material, correctamente apli-

⁹² Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 129.

cada, y el principio de seguridad jurídica, protegido constitucionalmente en el artículo 9º.3, determinan la intención del legislador de no someter a la ley las situaciones no contempladas, pero la existencia de principios, también protegidos constitucionalmente, como la justicia en el sistema tributario que basa la contribución en el principio de solidaridad, podrían justificar la analogía permitiendo la aplicación de la norma de presupuesto exclusivo. Obviamente, el recurso a la analogía, en este ámbito protegido constitucionalmente por la reserva de Ley, no es posible sin una previa habilitación legal que la sustente, para no perjudicar otros bloques de derechos constitucionales que se inspiren en la libertad patrimonial de la persona.

El artículo 24 de la LGT adquiere su real significado como la habilitación legal, en este sector del ordenamiento, para acudir a la analogía en los supuestos y con los requisitos que en él se contienen, entre los que sobresale la situación objetivamente buscada de tratar de reducir la cuantía que pagar en concepto de tributo utilizando el Derecho de forma, al menos, anómala. Por ello, la analogía no supone tensión entre el principio de legalidad y el principio de capacidad, sino más bien entre el deber general de cumplimiento de la ley, en sentido amplio (solidaridad en el pago de los tributos como uno de los aspectos de un sistema tributario justo), y otros bloques de derechos que se inspiren en la libertad patrimonial de la persona. La analogía actúa como un método de interpretación, bajo determinados supuestos, amparando la búsqueda de un principio general que desprenda la relevancia o irrelevancia de la materia jurídica examinada, pero que no puede desbordar la limitación establecida por el propio ordenamiento jurídico, que preserva la libertad patrimonial del individuo, materializada en el ámbito tributario como economía de opción⁹³.

El artículo 24 de la LGT se formula de forma equívoca, al vincular analogía y fraude de ley, puesto que, en términos generales, ambos pueden coincidir, pero no son preceptos complementarios. Esta norma se basa en la existencia de una conducta lícita que posibilita, al amparo de unas determinadas normas legales, la obtención de un resultado determinado (causa) y una ventaja patrimonial (ahorro tributario), resultado que no se pretendía por las normas legales que acogieron dicha conducta, lo que pone de manifiesto el proceder anómalo e irregular de la conducta.

Es evidente el paralelismo que existe entre esta figura y la regulada en el artículo 6º.4 del Código civil, insertada en el capítulo dedicado a la *Eficacia general de las normas jurídicas*. La esencia del artículo 24.1 procede del Derecho civil: burlar el espíritu de la norma sirviéndose de otra norma dictada con una finalidad (causa) distinta. Ahora bien, el fraude de ley civil presupone la utilización de un procedimiento negocial buscando evitar el enfrentamiento con normas imperativas para regular un negocio concreto, aquél cuya regulación es la que corresponde al resultado que pretendía alcanzar el autor con su actividad. Se resume en el intento por parte del interesado de librarse de las normas

⁹³ Cfr. ROSEMBUJ, T.: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 104.

imperativas impuestas por la ley, implicando una contradicción o falseamiento de su espíritu. La característica más relevante del fraude de ley, que pretende evitar el Código civil, no es crear una situación aparentemente legal para conseguir un beneficio, sino la de realizar una sustitución de normas, con la consiguiente violación de una y la llamada a otra, creadora de apariencia, que persigue la autotutela de un fin de la autonomía privada sirviéndose de un medio negocial distinto al prohibido.

Sin embargo, las normas tributarias únicamente proscriben su propia violación, no son normas imperativas. La obligación tributaria surge cuando se da el supuesto contemplado por la norma. El ordenamiento tributario es un Derecho descriptivo que se estructura sobre los principios constitucionales configuradores de la institución tributaria a partir de un hecho que, tomado de la realidad, se positiviza como origen de la obligación tributaria. Se basa en el mandato de pagar el tributo ligado a la realización de un determinado hecho imponible. Sin la realización de tal hecho no existe tributo, y ello es consecuencia de la libertad de medios, protegida por el resto del ordenamiento jurídico. Por ello, en el ámbito tributario no puede decirse que exista el fraude de ley, en idéntico sentido al fraude de ley regulado por el Código civil, y la razón es que el Derecho tributario no es un Derecho imperativo: al utilizar un propósito negocial distinto al recogido en el hecho imponible no se incumple ninguna norma tributaria.

Ningún ordenamiento jurídico ampara el ejercicio antisocial de los derechos, y el Derecho tributario no es una excepción. El artículo 24.I de la LGT no es un precepto general antielusivo, en el sentido de prohibir toda aquella conducta que persiga un ahorro fiscal⁹⁴. Su finalidad es, más bien, la de asegurar un buen uso de las normas del ordenamiento en su conjunto; de forma que cuando el agente se ampare en el principio de la autonomía de la libertad entre las partes para configurar un determinado negocio, dicho negocio responda a su verdadera causa. Y, en consecuencia, evitar que se acuda a un negocio concreto, deformando su finalidad intrínseca, su causa en términos jurídicos, con el único motivo de conseguir un ahorro fiscal⁹⁵.

⁹⁴ En este sentido, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [op.cit., pág. 72]: *tampoco consideramos que el instrumento con que cuenta la Administración en el artículo 24 de la LGT sea una forma de gravar actuaciones de los sujetos pasivos [se supone, de las personas] que utilizan una laguna legal para conseguir una menor tributación.*

⁹⁵ *A diferencia de lo que ocurre en los supuestos de simulación, en los que habiéndose realizado un hecho subsumible en el tipo tributario, éste se trata de ocultar, ofreciendo una apariencia de no realización del mismo, en el fraude a la ley tributaria no se realiza un hecho tipificado como imponible, sino otro no tipificado que provoca un resultado equivalente a aquél, pero en unas condiciones fiscales más beneficiosas. Si se contrastan las consecuencias que la simulación provoca en relación con las infracciones tributarias, es obvio que en el caso de la simulación, la operativa que sigue el agente se basa en la falsedad y el engaño, es decir, en presentar como real un hecho no tipificado, bajo el cual se oculta la realidad de un hecho imponible que origina una obligación tributaria que no se cumple, y que puede ser subsumida en el concepto de infracción tributaria. En el fraude a la ley tributaria los hechos queridos y realizados no han sido expresa y previamente tipificados por la ley tributaria, por lo que, por sí mismos, no dan origen al nacimiento de ninguna obligación tributaria de forma que el impago del tributo quedaría plenamente justificado. La exclusión de sanciones se justifica porque el acto en fraude a la ley tributaria supone eludir el tributo evitando la realización de un hecho imponible, de forma que no existe infracción por ausencia de antijuridicidad.*

Por esa razón, el legislador movido por la imposibilidad de prever todas las hipótesis posibles y teniendo presente el principio de igualdad ante el tributo que proclama el artículo 31.1 de la Constitución, acude al mecanismo de la analogía, no como técnica normogénica, sino como método de interpretación, que actúa sólo bajo determinados supuestos (deformación en la causa de los negocios jurídicos). Se trata, por tanto, de un instrumento singular, aplicable en situaciones límite en las que se produce un choque, no de normas, sino de principios generales: la necesidad de justicia y solidaridad social que deben presidir el sistema tributario y la libertad de empresa. La extensión de un hecho imponible por analogía, prevista en el artículo 24.1 de la LGT, a un supuesto de hecho insuficientemente sometido a aquél se alcanza a través de la lógica interpretativa y de la extracción de los principios informadores de la ley. Pero, la ruptura de una norma de presupuesto exclusivo implica, en todo caso, un supuesto extremo y extraordinario y lógicamente excepcional, como el ejercicio antisocial de los derechos previsto en este precepto, puesto que el Derecho tributario es un sector en el que la certeza debe perseguirse de forma prioritaria, cuya vulneración sólo podrá justificarse en el apoyo del sistema de valores jurídicos que sustente el ordenamiento jurídico.

Valgan las páginas anteriores, en las que, nuevamente se ha puesto de relieve la contraposición entre economía de opción y fraude de ley, para destacar que la economía de opción representa únicamente el derecho de los ciudadanos para organizar sus vidas, sus actividades personales, profesionales y empresariales y la administración de sus patrimonios de la forma que consideren más razonable y conveniente, incluyendo entre los argumentos utilizados la dimensión tributaria. Aunque se diga que ciertas conductas constituyen una elusión fiscal, no puede desconocerse que el verdadero significado de esta expresión sólo se obtiene por comparación entre un modelo teórico de tributación asociado normalmente al caso y la efectiva carga fiscal definitivamente soportada: si ésta es menor que la cantidad resultante del modelo se dirá que hay elusión, pero éste es un juicio exclusivamente técnico, definitivamente más económico que jurídico y carente de significado real en el seno del Derecho. La economía de opción debería sacudirse el sambenito de la elusión fiscal porque aunque pueda decirse que se trata de una elusión legítima, en puridad es mucho más adecuado situarla en el marco de las conductas ordinarias. *Eludere*, en latín, quiere decir huir o escaparse jugando. *Eludir*, en castellano, librarse con pretextos o con habilidad de un compromiso o de hacer cierta cosa y se asocia a este término, como sinónimo, el de evasión. A pesar de que los diccionarios no hallen la diferencia, en el Derecho tributario y en la Hacienda Pública se distingue, es verdad, la elusión de la evasión, pero no siempre con el mismo criterio o alcance. Y aunque las páginas precedentes contienen alguna reflexión en este sentido, en el avance intelectual que se propone, será preciso disociar en el Derecho la economía de opción de la elusión porque en la economía de opción no hay huída ni escape ni siquiera pretexto y la habilidad que comporta no está orientada a librarse de una obligación de la que una persona sea deudora, sino, en todo caso, a que esta obligación no nazca o sea menos gravosa. Actuar de esta forma no merece reproche alguno, por lo que ha de excluirse cualquier tacha, aun mínima, de antijuridicidad.

Ello no obstante, la realidad muestra que la opinión más general entre los ciudadanos, normalmente, tiende a considerar la economía de opción como un comportamiento que solo procura beneficios a los ricos o a aquellos que cuentan con la ayuda de un asesor fiscal. De ahí que, el análisis jurídico de la economía de opción no pueda prescindir de cuál sea la percepción del tema por la sociedad.

Recoge TIPKE que el hacendista GERD ROSE ha acuñado el término *impuesto sobre los tontos* para designar las *cargas tributarias que no habrían nacido si el contribuyente hubiese alcanzado el mismo objetivo económico considerando perspicazmente las posibilidades de configuración a su alcance*⁹⁶. En general, muchos ciudadanos consideran que existe un reparto desigual de las cargas tributarias porque la elusión o la evasión fiscal sólo están al alcance de una minoría, mientras que la gente ordinaria satisface la totalidad de los impuestos que gravan su salario, sus rendimientos del capital mobiliario y su vivienda. Piensan también que, a menudo, determinadas exenciones fiscales, como la de la empresa familiar en los tributos patrimoniales, han sido concebidas en beneficio exclusivo de los ricos y que éstos y sus empresas, además, se aprovechan de todos los vericuetos de la ley, con ayuda de sus asesores fiscales, para no pagar. El teorema enunciado más arriba se transforma en otro más simple: *sólo pagan impuestos los tontos. Impuestos, pues, a los tontos* –describe ácidamente FERREIRO-, *entendiendo por tales a los ciudadanos medios, medianamente decentes y honrados que pagan, espontáneamente, los impuestos conforme a sus reglas más generales, sin buscar los miles de pies que, sin duda, tiene el gato encerrado en el ordenamiento fiscal*⁹⁷. Esta crítica no puede conducir a conclusiones apresuradas aunque se vea confirmada de vez en cuando por noticias de prensa relativas a ciertos personajes que se han beneficiado de carísimas estructuras de planificación fiscal o de indemnizaciones o primas de seguros, en España o en el extranjero, de cuantía millonaria. En el extremo opuesto, una viuda pensionista que habita en un piso con aluminosis heredado de su marido, un exiliado republicano funcionario de la Comunidad Europea, descubre con horror que la pequeña subvención percibida de la Administración autonómica para reparar en parte los defectos estructurales del edificio es considerada ganancia patrimonial en una liquidación complementaria del IRPF del año pasado. O, también, el caso de una fundación librepensadora que ha tenido que pleitear durante ocho años para que el Ayuntamiento de la ciudad aceptara la exención en los tributos locales prevista en la Ley de Fundaciones de 1994. Así, no es injustificado pensar que los unos viajan en avión privado mientras los otros reciben palos.

Todas estas cosas, de las que se ha reflejado sólo alguna anécdota, crean un caldo de cultivo negativo para la pacífica aceptación de la economía de opción, imposibilitada así no sólo de ser conceptuada como derecho, como regla de conducta razonable y mucho menos como virtud, y condenada a figurar entre el elenco de privilegios de unos pocos.

⁹⁶ La cita de ROSE en TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2002, pág. 117.

⁹⁷ FERREIRO LAPATZA, J.J.: "Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente", en *Quincena Fiscal*, 2003, nº 1, pág. 11.

En su versión más radical, el reiterado teorema contribuye a dividir el mundo entre los *buenos*, provisional pero duraderamente *tontos*, y los demás, que mediante una reducción maniquea no pueden ser más que los *malos*, los *defraudadores*. Esta sesgada visión de la sociedad hace que se hable en algunos ambientes de *barrios de defraudadores*, *clubes de defraudadores*, *deportes de defraudadores* y hasta de *lacayos de los defraudadores*, que serían los asesores fiscales, en el hipotético supuesto de no ser ellos mismos unos verdaderos *defraudadores*. Los compañeros de viaje -igualmente merecedores de condena y desprecio- de todo este selecto grupo de delinquentes serían los funcionarios en excedencia de la Hacienda Pública, transformados en asesores, y los académicos del ramo, empeñados en construir un *Derecho de profesores* pensado contra los intereses de la Inspección de los Tributos, y, eventualmente, peritos de la defensa en procesos por delito tributario, circunstancias ambas que les sitúan en el campo de los *amigos de los defraudadores*.

Nótese que los dos párrafos anteriores tienen un contenido, aparentemente próximo, pero radicalmente distinto. En el primero de ellos se describe un elemento innegablemente presente en la opinión pública que percibe con preocupación, unas veces, y con escándalo, otras, que el sistema tributario vigente se basa en dos pilares, la retención sobre los salarios y los impuestos indirectos sobre el consumo, que convierten al común de la gente en contribuyentes forzosos, mientras que se percibe más o menos difusamente que una especie de aristocracia del dinero vive a espaldas del Fisco. Esta sensación pugna con el sentimiento interior de justicia del ser humano que vive en una sociedad organizada, puesto que desde la *polis* griega, cuando ha existido algo parecido a una república se han tratado de disminuir las desigualdades, lo que explica la pervivencia en la historia de un gravamen sobre las herencias y las opiniones encontradas que suscita su posible supresión en España. Sea cual sea la solución no cabe adoptarla prescindiendo de las sensibilidades a las que afecta, para no incrementar las críticas hacia el sistema. Estas críticas, de todas maneras, que se hallan en la sociedad y que se resumen en la tesis reseñada de que *sólo pagan impuestos los tontos*, no han dejado de influir sobre los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública y sobre jueces y magistrados, quienes a menudo se hacen eco de ellas, lo que tiene una dimensión positiva de reflejo de la conciencia social, pero que puede tener también una perversión negativa si se traduce en *invidia pecuniae* o si se incumple la recomendación de Séneca: *bonus iudex damnat improbanda, non odia*⁹⁸. Cuando esto ocurre, cuando se envidia el dinero o se odia lo reprobable, en lugar de, simplemente, condenarlo, entonces aparecen los razonamientos viscerales -ahora se dice *fundamentalistas*, tanto porque convierten el Fisco en religión como porque substituyen la libre interpretación por el dogma- descritos sucintamente en el segundo de los párrafos anteriores. Pero, en cualquier caso, mientras subsista la idea descrita gráficamente como *impuesto sobre los tontos* correrán malos tiempos para la economía de

⁹⁸ SÉNECA: *De ira*, I 6, 6.

opción, indeleblemente teñida del color *negro*, asociado a las *habilidades de los listos*⁹⁹ y a una cierta mitificada visión de la praxis de las empresas.

No pueden echarse en saco roto, de todas maneras, las lecciones derivadas de cómo la sociedad percibe el fenómeno tributario. Hay muchas circunstancias que alejan al ciudadano de la república y le hacen sentir los impuestos como un expolio en lugar de como una contribución. Entre ellas cabe destacar la lejanía entre el lenguaje corriente y el de los tributos, la insatisfacción sobre la calidad de los servicios públicos, sobre todo los básicos como la sanidad y la enseñanza obligatoria, y la sensación de que una parte de la población goza de privilegios fiscales intolerables.

El ordenamiento tributario resulta incomprensible para una mayoría de sus teóricos destinatarios, los contribuyentes, no sólo por lo enrevesado de sus tecnicismos y por las continuas remisiones y excepciones¹⁰⁰, sino también por la inestabilidad de sus preceptos, sometidos a cambios constantes. Cuando charlan un inspector de Hacienda y un asesor fiscal les resulta difícil hallar un tema profesional común, pues el primero está analizando qué ocurría hace tres o cuatro años y el segundo se ocupa de la normativa del ejercicio corriente y aun del que ha de venir... ¡y son dos mundos distintos, por culpa de la estéril fertilidad (valga el oxímoron, esta vez) del legislador! No debe extrañar, por tanto, que los contribuyentes disten de incorporar a sus pautas de conducta los mandatos fiscales y piensen en la permanente provisionalidad que les aqueja. El ciudadano, además, se siente, a menudo, maltratado por las listas de espera en los hospitales, por la falta de recursos y de tensión creativa que se padece en muchos centros públicos educativos y por las dificultades para que las administraciones públicas se orienten *al servicio del cliente*, para decirlo de la forma más provocativa posible.

Para el común de los mortales, que sufren los problemas recién descritos, descubrir los emolumentos de ciertos directivos, enterarse de los restaurantes que frecuentan con cargo al presupuesto algunos altos cargos de la Administración o constatar, aunque sea por indicios, la cantidad de *dinero negro* que circula no sólo en España, sino también en Alemania y otros países de la Unión Europea, produce un inmediato distanciamiento de lo público, en general, y de lo tributario, en particular. Todo esto viene a confirmar la veracidad del teorema del *impuesto sobre los tontos*. La recuperación del prestigio de la república exige una delicada cirugía que sea capaz, primero, de comprender las frustraciones individuales y colectivas de quienes se descubren como únicos verdaderos contribuyentes, aunque no sea exactamente así; segundo, de establecer unas nuevas reglas del juego, aplicables a todos, emanadas de una serena reivindicación de la vida del Derecho; y, ter-

⁹⁹ Dice TIPKE con humor [op. cit., pág. 117] que puesto que quienes no son especialistas en el ámbito fiscal no se encuentran en condiciones de aprovechar las lagunas, vaguedades y privilegios de las leyes fiscales, es probable que el "teorema de los impuestos sobre los tontos" sea un mensaje publicitario a favor de la asesoría fiscal: "si quieres pagar el mínimo posible de impuestos con arreglo a la ley, es aconsejable que acudas a un asesor fiscal".

¹⁰⁰ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 1998, pág. 160.

cero, de educar a los ciudadanos en la cultura de los valores republicanos, entre los que se incluye la lealtad tributaria, desde la ejemplaridad, la austeridad, la eficacia y la rendición de cuentas.

En lo que aquí interesa, conviene insistir en que cualquier análisis que prescinda de la percepción social del teorema del *impuesto sobre los tontos* resultará fatalmente erróneo. En concreto, esta idea no puede estar ausente a la hora de estudiar un problema como el de la economía de opción; porque la economía de opción no es un arma arrojadiza contra la Hacienda Pública, ni una excusa para el fraude, ni un privilegio de los ricos, sino –como se intenta demostrar– el ejercicio de una virtud ciudadana; porque, en consecuencia, la economía de opción convive armónicamente con el deber de contribuir sirviendo como *vara de medir* de la correcta imposición; y porque, en fin, sólo desde el diálogo con la realidad y con el sentido común pueden superarse las más evidentes paradojas derivadas de los excesos que, a veces, han querido ampararse bajo el paraguas de la economía de opción¹⁰¹.

En este orden de consideraciones, PÉREZ DE AYALA BECERRIL, aunque prefiere utilizar el concepto *elusión fiscal* en lugar de *economía de opción*, describe como un comportamiento lícito el del contribuyente que elige no ya la normativa más favorable a la que acoger un determinado negocio jurídico, sino que opta por *la forma jurídica bajo la que va a realizar el negocio pretendido, pero sin que esa nueva forma jurídica suponga un encubrimiento de la verdadera realidad buscada, sino que, al contrario, con ella se consiga la misma finalidad pero a través de otro instrumento jurídico correctamente utilizado según su respectiva ratio iuris (y que, lógicamente, conlleve una menor carga fiscal)*¹⁰². Se configura así una elusión lícita, entendida como un concepto más amplio que el de la economía de opción clásica. Entre estos supuestos incluye la planificación sucesoria mediante la realización real y no meramente aparente de donaciones previas, la compraventa de una sociedad tenedora de un inmueble con la finalidad de adquirir la compañía y seguir trabajando con ella y no con el motivo dominante de hacerse con el inmueble –lo que debería excluir la aplicación del artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores– y, en tercer lugar, la utilización del mecanismo de neutralidad fiscal de las fusiones y demás operaciones societarias cuando realmente en el negocio jurídico relacionado concurren motivos económicos válidos.

Esta elusión lícita que dibuja PÉREZ DE AYALA BECERRIL es perfectamente incardinable en el concepto amplio de economía de opción que se propone, aunque él sostenga que el legislador no ha tenido en cuenta la postura jurisprudencial de aceptación de

¹⁰¹ Pero la forma más eficaz de atajar los excesos sigue radicando en la concepción del tributo como una obligación y en la aseveración de que no se debe el tributo más que cuando se realiza el hecho imponible. El tributo nace de la Ley y no de un inexistente mandato de persecución de la capacidad contributiva. Sólo así se garantiza el marco de seguridad jurídica, imprescindible para el desarrollo pacífico y sin sobresaltos de una ordenada convivencia, para la creación y reparto de riqueza a través de la actividad empresarial y para la captación y mantenimiento de inversiones extranjeras, entre muchas otras prioridades de una sociedad buena, en el sentido popperiano del concepto.

¹⁰² PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: Op. cit., pág. 427.

la libertad de los contribuyentes para moverse por motivos fiscales¹⁰³ y la realidad, con apoyo en las referencias recogidas hasta el momento —entre las que destaca la exposición de motivos de la Ley de reforma de la LGT de 1995—, haga pensar que sí. Es por esta razón que el autor comentado propone¹⁰⁴ *que por el legislador se reconozca la posibilidad de que un sujeto pasivo, en aras de buscar una menor carga fiscal, pueda actuar buscando un determinado fin jurídico, llegando a él por medio de un modo distinto al inicialmente previsto por la Ley, pero no existiendo, en ningún caso, simulación, sino que el negocio realizado sea efectivamente querido por el sujeto pasivo, y lo sean todos y cada uno de sus elementos (causa, ratio iuris, etc.)*¹⁰⁵.

9. La economía de opción, estrella polar del asesor fiscal

La libertad de actuación de los ciudadanos (luego, de los contribuyentes) en el tráfico jurídico no debería merecer mayor defensa si no fuera porque, en ocasiones, se pone en duda. Sin embargo, esta libertad se deduce, sin que quepa engaño, en primer lugar, de la realidad de las cosas; en segundo lugar, de la Constitución; y, en tercer lugar, del artículo 1255 del Código civil.

La Constitución declara en su artículo primero la libertad como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico. Los poderes públicos han de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas (art. 9.2.). Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia, sin merma de su función social (art. 33). Se reconoce, en fin, la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado (art. 38).

El artículo 1255 del Código civil regula que *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*.

Tras la búsqueda de un significado positivo de la economía de opción se halla el reconocimiento a los contribuyentes de su *libertad de pensamiento y de interpretación*, por utilizar las acertadas palabras de la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de noviembre de 2001, de la que fue ponente don ALFONSO GOTA LOSADA. Resulta notable que nuestro Alto Tribunal considere necesario referirse a un valor fundamental de la sociedad laica como es la libertad de pensamiento, porque viene a reivindicar que frente al dogma —en este caso tributario— ha de respetarse que cada ciudadano conforme su personal criterio. Contra la tentación permanente de los gobiernos y de las administraciones fiscales de imponer un *pensamiento único*, el Tribunal Supremo introduce en su jurisprudencia la

¹⁰³ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: Op. cit., pág. 429.

¹⁰⁴ Como ya lo había hecho antes, en 1998, CROS GARRIDO, J., [op. cit. pág. 492]: *es preciso el reconocimiento explícito de ese derecho [a la economía de opción] y la lógica definición de su contenido, delimitando un espacio que pueda ser recorrido por el sujeto pasivo sin riesgo de ser tachado como presunto defraudador*.

¹⁰⁵ PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.: Op. cit., pág. 442.

bella idea humanista del libre pensamiento, que implica, desde luego, el derecho del contribuyente a discrepar del criterio oficial.

En efecto, la economía de opción, entendida como expresión tributaria de la autonomía de la voluntad, comprende, sin lugar a dudas, el derecho del contribuyente a sostener un criterio razonado y razonable distinto del que sustente la Hacienda Pública, precisamente en la medida en que los ciudadanos gozan, como se acaba de ver, de las libertades de pensamiento y de interpretación. Por ello, quien ejerce un derecho no puede, aunque el criterio escogido sea erróneo, ser castigado. Así, la recién mencionada sentencia del Tribunal Supremo se ve obligada a decir lo que dice para recordar que no hay responsabilidad infractora cuando se ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias tal y como reconoció la propia Dirección General de Inspección en su Circular de 29 de febrero de 1988, *no respetada* —dice el magistrado ponente— *con demasiada frecuencia por la Inspección de los Tributos actuaria*. Para esta sentencia, que sigue una clara línea doctrinal de nuestros tribunales, *los procedimientos de gestión tributaria, basados en obligar a los sujetos pasivos a liquidar los impuestos, implica que ellos deban interpretar y aplicar, según su sano criterio, las cada vez más complejas normas tributarias, lo cual lleva consigo el que puedan discrepar razonablemente de la interpretación que mantiene la Administración tributaria*.

Resulta necesario situar estas palabras en el marco de su realidad histórica, dado que, como se recordará uno de los intentos vanos de la reforma de la LGT en 1985 fue el de la exclusión de la antijuridicidad de entre los caracteres definitorios de la infracción tributaria, pues la mera supresión literal no resultó suficiente para alterar la esencia del instituto jurídico de la infracción, el cual es impensable sin el rasgo de la antijuridicidad. Además, la burda y genérica descripción del tipo infractor en la LGT —particularmente en relación a la infracción grave consistente en dejar de ingresar la deuda tributaria— puso en primer plano el elemento de la antijuridicidad. En efecto puede ocurrir en la realidad que aparentemente se haya realizado el tipo infractor (*dejar de ingresar...*), pero que esta conducta no sea antijurídica, en razón a que la deuda que se ha de ingresar es el resultado de la aplicación de la norma tributaria a un caso concreto y, en muchas ocasiones, la norma es susceptible de diversas interpretaciones a la par que los supuestos de la vida real son subsumibles en normas distintas que conducen a resultados dispares. Puede argüirse que en estos casos no se cumple con los requisitos del tipo o que la conducta no es sancionable al concurrir una eximente, pero puede también ensayarse provechosamente la línea de analizar la antijuridicidad de la conducta en cuestión. Y ello porque ha de comprobarse la existencia o no de la antijuridicidad antes de entrar en los problemas atinentes a la culpabilidad, pues hay una gran diferencia entre declarar al sujeto exento de responsabilidad porque su conducta es ajustada a Derecho o porque no es culpable.

En este sentido, importa volver a recordar que en muchas ocasiones la defectuosa redacción de las leyes, las dificultades de conocer el Derecho vigente, el incumplimiento del artículo 16 de la LGT y, en general, la persistente situación de inseguridad jurídica en

materia tributaria, producen evidentes *lagunas normativas* o pueden conducir sin violencia a la formulación de soluciones distintas para un mismo caso de la vida real, lo que eventualmente finalizará con el planteamiento de una *discrepancia interpretativa* entre la Administración y el contribuyente¹⁰⁶.

La discrepancia interpretativa ha sido recogida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, constituyendo el *máximo exponente* la sentencia del 21 de septiembre de 1987: *Cuando el declarante expone todos los datos y factores que a su juicio han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base liquidable y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica.* Puede que, finalmente, en el pleito entablado entre contribuyente y Administración prevalezca total o parcialmente la tesis de esta última, pero que la del contribuyente resultare de pareja legitimidad. El contribuyente habrá dejado de ingresar una parte de la deuda tributaria por lo que puede afirmarse que ha realizado el tipo infractor; pero, desde luego, antes de entrar a considerar si es culpable o no, debe discernirse si su conducta fue o no antijurídica. Y esto es lo que hace el Tribunal Supremo en la citada sentencia cuando no se plantea la culpabilidad, sino que afirma que *no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención*. La discrepancia interpretativa no es antijurídica –ni levemente antijurídica– como tampoco lo es la economía de opción, según se ha tratado de demostrar.

La letra d) del artículo 77.4 de la LGT en su versión de 1995 se hizo, en parte, eco del clamor jurisprudencial y doctrinal descrito al introducir entre las eximentes *la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios*, entendiéndose que se ha puesto la diligencia necesaria *cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma*. El precepto incorporado supone la recepción en la LGT de un criterio más que obvio de exención de responsabilidad infractora, lo que debería moderar los ímpetus sancionadores de la Administración tributaria y amparar –como pide la sentencia del Tribunal Supremo comentada más arriba– los expedientes de *rectificación sin sanción*, aunque, técnicamente si ha existido la diligencia necesaria en el contribuyente –como cuando se ha amparado en una interpretación razonable de la norma– no es que exista exención de responsabilidad sino ausencia de antijuridicidad. La LGT sigue fuertemente lastrada por la viciada construcción del ilícito tributario de 1985, dado que la eximente descrita –la diligencia debida– no es, en puridad, una eximente sino una circunstancia configuradora de ausencia de antijuridicidad, lo que corrobora la inutilidad del artículo 77.4 de la LGT. Este precepto pertenece a la menta-

¹⁰⁶ Hay que destacar entre los pioneros de esta doctrina la tenaz labor de PONT MESTRES, M. [vid. entre otros trabajos, "Necesidad de distinguir entre infracción tributaria y discrepancia interpretativa" en *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Universidad de Barcelona, 1985, págs. 485-494.

lidad del legislador de 1985 (responsabilidad objetiva con ciertas excepciones) y resulta hoy superado por la concepción doctrinal y jurisprudencial del ilícito tributario (responsabilidad subjetiva). Sin embargo, mientras se mantenga una técnica normativa tan pedestre, no puede menospreciarse la mención en la LGT de que la diligencia debida de los contribuyentes excluye que puedan ser sancionados.

Ello no libera al intérprete de ciertas cautelas. De nuevo la originaria obsesión de la reforma de 1985 de configurar una responsabilidad objetiva puede jugar una mala pasada si interpretamos literalmente que cualquier omisión de ingresos tributarios constituye una infracción y que si el contribuyente prueba haber actuado con diligencia se le exonerará de sanción. Craso error. En cualquier caso es la Administración la que debe probar que concurren los requisitos del tipo infractor –tal y como tuvo oportunamente, que clarificar el artículo 33.2 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero¹⁰⁷–, y, por tanto, es la Administración la que debe probar siempre la falta de diligencia del obligado tributario. Si no, estaríamos ante una inversión de la carga de la prueba contraria al principio de presunción de inocencia¹⁰⁸.

Porque está estrechamente relacionado con lo comentado, es útil traer a colación que el artículo 107 de la LGT recoge la ausencia de responsabilidad de quien realiza una *consulta a la Administración* y actúa de acuerdo con la contestación del órgano competente, tanto si la consulta fue individual (párrafo 2) como institucional (párrafo 3). En el mismo sentido, ya la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 1985 no consideró antijurídica la conducta de quien actúa conforme a una orden ministerial interpretativa que es ilegal. Y, ciertamente, aunque no lo dijera ninguna norma positiva, resulta obvia la constatación de inexistencia de antijuridicidad en estos supuestos. En la sistemática del legislador de 1995 hubiera resultado más lógico, en cualquier caso, considerar estos supuestos como una manifestación de diligencia debida y atraerlos al artículo 77.4, en lugar de mantenerlos en el 107; y en el futuro, deberíamos ver como el legislador entiende por fin que en quien actúa conforme al criterio de la Administración no hay ni atisbo de infracción y que no debe eximirse de responsabilidad, sino aceptar que no ha existido infracción.

El derecho del contribuyente a discrepar que se acaba de defender y que es mucho más amplio que la simple aceptación del error como causa de exclusión de la antijuridicidad, que es la postura más tradicional, halla en España una razón adicional para su reconoci-

¹⁰⁷ Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.

¹⁰⁸ El Proyecto de Ley sancionadora de las infracciones tributarias de 1981 deseaba, precisamente, consagrar esta inversión de la carga de la prueba, sometiéndola además a un reglamentismo agobiante: ...siempre se podrá alegar interpretación razonable cuando el interesado, discrepando del criterio sustentado por la Inspección o por la Oficina Gestora, justificase su interpretación con criterios jurisprudenciales establecidos en dos o más sentencias del Tribunal Supremo o en tres o más sentencias de Salas de lo Contencioso-administrativas de Audiencias distintas, siempre que en uno y otro caso se hubiera examinado a fondo el asunto. Así rezaba el artículo 9º.2 del Proyecto, comentado críticamente por ANÍBARRO PÉREZ, S. [La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria, *Lex Nova*, Valladolid, 1999, págs. 94-95].

miento pleno en el empecinamiento de negar valor vinculante a las respuestas a las consultas formuladas a la Dirección General de Tributos y, lo que es peor, en el desapego de la praxis de la Agencia Tributaria en relación a la propia doctrina del citado centro directivo ministerial. Ambas situaciones son muy graves y constituyen objeto de preocupación en los medios políticos, profesionales y académicos, en cuanto que laminan, si no cercenan, la seguridad jurídica de los ciudadanos, en general, y de las empresas, en particular, convirtiéndose en un factor de incidencia negativa sobre la competitividad internacional de nuestro país¹⁰⁹.

Esta última aseveración no puede dejar indiferente al jurista, pues –como señaló GARCÍA AÑOVEROS– las consideraciones de competitividad, eficiencia económica y libertad de transacciones y de capitales tienden a configurar el sistema tributario nuestro y el de los demás países europeos¹¹⁰. En efecto, ya se ha visto como la economía de opción se da, a menudo, en el marco de la vida de las empresas como un elemento más de contribución a los procesos de toma de decisiones. Obviemos ahora las críticas que ello ha supuesto para situar el tema estudiado en su entorno natural.

La pretensión de que para cada negocio jurídico existe una y sólo una vía fiscalmente aceptable es uno de los espejismos más difundidos en la cultura de los funcionarios de la Hacienda Pública. No responde, sin embargo, a la realidad viva de las empresas, cuyo acontecer cotidiano se traduce, esencialmente, en la toma de decisiones. Tanto es así que la formación de los directivos empresariales consiste, sobre todo, en la educación en las habilidades precisas para la toma de decisiones en un entorno de incertidumbre y de riesgo. El mundo de la empresa competitiva en una economía de mercado prácticamente globalizada implica una exigencia constante de adaptación a las circunstancias que requiere la capacidad de realizar elecciones rápidas. Muchas de estas elecciones tienen trascendencia tributaria, por lo que resulta forzoso implicar en ellas a los expertos en tributación. Esta rapidez y flexibilidad del mundo empresarial choca con la inamovilidad y la inexistencia de riesgo de las administraciones públicas, incluida la universidad. Quizás por ello parece que resulte imprescindible describir en la doctrina ejemplos de economía de opción para convencer a los inspectores de Hacienda y a los académicos de su viabilidad. No tiene sentido alguno, porque el ejercicio de la economía de opción es permanente en las empresas y constituye una pauta de conducta insalvable, junto al resto de *economías* –decisiones sobre recursos escasos– que requiere el correcto funcionamiento de una empresa.

¹⁰⁹ Cfr. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P.: "Derechos de los contribuyentes en Francia: la garantía contra los cambios de doctrina administrativa", en *Civitas, Revista Española de Derecho financiero*, 2000, n° 107, págs. 413-435, *passim*. En este trabajo se analiza, además, con detalle la situación española.

¹¹⁰ GARCÍA AÑOVEROS, J.: "Las reformas fiscales", en *Civitas, Revista Española de Derecho financiero*, 1998, n° 100, pág. 531.

Evidentemente, el ejercicio de la economía de opción no es ilimitado y, en este sentido, puede pensarse que es, precisamente, la justicia el límite objetivo indiscutible de la economía de opción, como lo demuestra el supuesto que se describe a continuación.

Don Fermín emprendió en 1992 la construcción de su propia vivienda en la localidad valenciana de Algüña, más concretamente en la calle que, de forma harto sorprendente, lleva todavía el nombre del General Mola, tarea para la cual entendió muy conveniente darse de alta como constructor y promotor inmobiliario en los censos fiscales el 1 de octubre de ese año, cursando la correspondiente baja tres meses después, el mismo día de San Silvestre. El constructor-promotor ocasional, finalizada la obra de su casa, solicitó en enero la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado, la cual obtuvo con rapidez y eficacia el 23 de abril siguiente. No obstante, la Inspección de los Tributos al comprobar el asunto un año después negó a don Fermín toda legitimidad a la pretendida economía de opción ejercida, consistente en convertirse en efímero promotor; y propuso una liquidación, que confirmó el funcionario competente, comprensiva de la cuota indebidamente retornada, de los intereses de demora y de una sanción pecuniaria. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 9 de febrero de 2001 ratifica la actuación administrativa, como es lógico, desde luego, pero se pierde en una confusa argumentación en la que mezcla sin orden ni concierto la calificación simultánea de los hechos como fraude de ley y como ficción, lo que le lleva a corroborar la existencia de infracción tributaria. El ejemplo sirve también para ilustrar la existencia de unos primeros límites a la economía de opción, que nacen lisa y llanamente del sentido común.

En efecto, ésta es una regla válida para enjuiciar cualquier propuesta de planificación fiscal: resulta muy probable que una pretendida economía de opción no sea más que una chapuza, es decir, no quepa considerarla como una verdadera economía de opción, cuando su planteamiento o su resultado repugnen a la razón y cuando generen aparentes milagros como la eliminación completa del tributo (siendo un buen ejemplo el juego de manos de don Fermín que consiguió la devolución del IVA soportado en la construcción de su casa, que para el resto de sus conciudadanos es una carga ineludible).

El ejemplo relatado tiene un valor pedagógico a los efectos de indagar sobre los límites de la economía de opción. En efecto, la conducta enjuiciada genera un rechazo inmediato por cuanto una misma operación (el acceso a la propiedad de una vivienda principal) provoca en el común de los mortales unas consecuencias tributarias, en este caso soportar las cuotas de IVA no deducibles, de las que escapa el protagonista del caso mediante un subterfugio algo pueril y poco elaborado. Una misma operación, se insiste, está sometida a gravamen, habitualmente, pero alguien huye de los mecanismos habituales de realización de esa operación, la maquilla superficialmente, y pretende evitar el pago de un tributo. He aquí una situación fácilmente identificable, por ahora, como incorrecta.

Nada tiene que ver, sin embargo, esta forma de razonar con la que quiere descubrir en cualquier manifestación de un aparente ahorro fiscal una quiebra del principio de justicia que derivaría de la errónea concepción del artículo 31 de la Constitución como fuen-

te directa de obligaciones tributarias sobre cualquier manifestación de capacidad contributiva¹¹¹. Quienes sostienen esta tesis invocan, a menudo, el pronunciamiento del Tribunal Constitucional en el fundamento jurídico tercero de la sentencia de 26 de noviembre de 1984: *lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*. La exégesis interesada de esta frase omite el inciso *debiendo pagar* que es imprescindible para su correcta comprensión.

Por ello, resulta de suma importancia distinguir entre la aplicación integral al fenómeno tributario del valor superior de justicia y la abusiva extensión de las potestades tributarias de liquidación y de imposición de sanciones al amparo de un desmedido supuesto principio de justicia material. La justicia como valor tiene una virtualidad que impregna todos los actos jurídicos, desde los correspondientes al legislador hasta los de cualquier operador en el tráfico, y, por tanto, también las actuaciones definibles como economía de opción. La idea de justicia material, si se refiere a la justicia en el caso concreto, no es más que la equidad, que es el primer mandato del Juez *—in suma, aequitatem ante oculos habere debet iudex—*, pero no una patente de corso para justificar incorrectas extensiones del ámbito de la Ley.

Se ha visto a lo largo del trabajo cómo el legislador en los últimos años ha ido situando extramuros de la tributación distintas manifestaciones de capacidad económica. Esta circunstancia de que existan ejemplos notorios de riqueza ajenos por completo a tributación alguna refuerza el valor del principio de legalidad, según el cual es la Ley la única competente para definir el hecho imponible, debiendo la Hacienda Pública aplicar la norma tal y como ésta ha sido redactada por el legislador y prescindiendo de cualquier función de búsqueda de la capacidad contributiva que no nazca de un presupuesto obligacional definido en la Ley.

La justicia, como voluntad de búsqueda del *ius suum*, de indagación sobre lo que es propio de cada uno, se halla en permanente tensión para definir, precisamente, el significado que en cada momento histórico tiene el *ius suum* y, lo que es más arduo, para descubrirlo en cada caso concreto. Puede así plantearse el problema que guía esta investigación como la indagación sobre el significado positivo de la economía de opción, dejando en un segundo plano sus límites o sus contornos negativos. Se ha escrito mucho sobre lo que no es economía de opción pero poco sobre lo que en realidad es. A estas alturas del trabajo, cabe afirmar lo siguiente: la economía de opción es la expresión de la autonomía del contribuyente para definir sus actividades conforme al deseo de mino-

¹¹¹ En efecto, la doctrina constitucional sobre el principio o el criterio de capacidad contributiva como parámetro de la justicia tributaria le otorga tres funciones: fundamento del deber de contribuir *—obliga [al legislador] a buscar la riqueza allí donde se encuentra—*, de límite al legislador en el establecimiento de los tributos (que no pueden gravar hechos que no manifiesten riqueza) y de medida de la justicia de la tributación individual en relación con los principios de igualdad y de progresividad. En este sentido, NIETO MONTERO, J.J.: "El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia constitucional", en RDFHP, 1995, n° 238, pág. 958. Pero, en cualquier caso, ha de quedar claro que la capacidad contributiva actúa como programa u orientación para el legislador, en palabras de PÉREZ ROYO, F. [Derecho financiero y tributario, Civitas, Madrid, 2000 (10ª ed.), pág. 36].

rar sus costes fiscales en el marco de lo jurídicamente correcto. *Lo correcto* deviene la pauta de comportamiento exigible al buen contribuyente y su averiguación transita por la interpretación crítica del Derecho aplicable a cada caso.

En este sentido, resultan censurables ciertos pronunciamientos jurisprudenciales en los que, claramente, se aprecia un trasfondo cultural guiado por el prejuicio desfavorable sobre las operaciones de *planificación fiscal* o de *ingeniería financiera*. El primer término es, ciertamente, una de las fórmulas en las que legítimamente se manifiesta la economía de opción, el segundo tiene la connotación peyorativa que comporta su adscripción a lo que se ha visto PONT MESTRES llama *industria del fraude fiscal*¹¹². Nos hallamos ante una cosa u otra –la primera, correcta e intachable; la segunda, censurable y punible– lo cierto que, con frecuencia, se da entre jueces y funcionarios una prevención –si no un rechazo o una animadversión feroz– hacia las operaciones entre particulares que ponen de manifiesto un ahorro o una elusión fiscal, sin excesivas distinciones entre economía de opción, de un lado, y comportamientos ilícitos, de otro. Ejemplos de este sustrato ideológico son la incipiente jurisprudencia menor sancionadora de los supuestos de fraude de ley, que un hecho calificado como economía de opción en primera instancia se transforme en delito en la segunda y la desmesurada utilización del artículo 31 de la Constitución como elemento justificador de liquidaciones tributarias, a la búsqueda, con razón o sin ella, de la justicia material, como acabamos de ver: El poderoso influjo de una concepción deformada del mundo, en la que se enfrentan buenos y malos, guardianes del orden y malhechores, *talibanes* e *infielos* –dos orillas, *dos lados*–¹¹³, conduce a dictar actos administrativos o a *poner* sentencias que se escriben empezando por el final: se decide *a priori* que una conducta o un resultado son incorrectos, se liquida o se condena, y luego se viste el expediente recurriendo a más o menos acertados razonamientos, que ya no son el *iter* intelectual de una indagación legítima sobre las cosas, sino el ropaje justificatorio de una resolución preconcebida.

Pero, reconstruyamos el razonamiento más frecuente: alguien ha realizado uno o más negocios jurídicos válidos plenamente mediante una planificación tal que le ha permitido obtener un considerable ahorro fiscal o un mero diferimiento en el tiempo. Ha declarado correctamente estos hechos a efectos de los correspondientes tributos y es objeto

¹¹² De todas maneras, es cierto –como señala SILVA SÁNCHEZ, J.M. [“Ingeniería financiera y Derecho penal” en *Fenómenos delictivos complejos*, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1999, pág. 166 y ss.]– que la ingeniería, en cuanto tal, es un comportamiento neutro, es decir, no punible desde la perspectiva del Derecho penal. Significativa y provocativamente, CHOCLÁN MONTALVO, J.A. [“Fraude de ley, simulación y negocio jurídico anómalo en el ámbito del Derecho penal”, Seminario sobre Derecho penal tributario, Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 21 y 22 de noviembre de 2002, ejemplar mecanografiado] escribe que el asesor fiscal es un ingeniero y que este término no puede entenderse en sentido peyorativo, sino en el sentido de que la esencia de la asesoría fiscal y lo que da sentido a la profesión es, precisamente, la posibilidad de planificación fiscal y de tributación en las condiciones económicas más favorables para el contribuyente.

¹¹³ Es significativo que Ignacio FADÓN, presidente de la Asociación Profesional de Inspectores de Finanzas del Estado (APIFE) se pregunte en un artículo reciente [“La otra cara de la reforma fiscal”, en *El País*, 10 de marzo de 2003]: ¿De qué lado estamos?

de una comprobación administrativa en la que la Hacienda Pública pretende la liquidación de uno o más tributos por los que considera que no se había pagado nada o en cuantía insuficiente. El contribuyente alega que, en efecto, había realizado una planificación fiscal a la búsqueda de una economía de opción, dado que, a pesar de la mayor o menor complejidad del diseño adoptado, no ha dejado de incluir ningún elemento relevante en sus declaraciones fiscales. La Hacienda Pública, o el Juez, si por la cuantía el asunto *escapa* de las manos administrativas, insisten en que la situación es irregular y que debe irse más allá de la apariencia de los negocios realizados para descubrir su verdadera naturaleza y la íntima relación en la que ésta se halla con la búsqueda o la consecución de una elusión fiscal. Llegado este punto, suele descartarse la aplicación al caso del fraude de ley o del abuso en la aplicación de las normas jurídicas, quizás por la dificultad del procedimiento especial requerido o por la ausencia de punibilidad de la conducta. Se plantea entonces el ataque a la estructura comercial escogida por el contribuyente recurriendo a la simulación o a alguna de sus variantes próximas, como la puesta en escena, que se toma prestada del tipo penal de la estafa, y en donde el engañado sería el Tesoro. Sólo falta dar el paso final, mediante el cual se infiere que procede la liquidación administrativa o la condena penal porque ha existido un ilícito tributario o criminal; la prueba de la existencia de este ilícito es que el negocio o negocios privados que se comprueban son una mera apariencia, son simulados; la prueba, a su vez, de la simulación no tiene en cuenta, básicamente, elementos del Derecho civil, sino la elevación del motivo defraudatorio a la condición de causa ilícita; todo lo cual, por último, implica que la defraudación –deducida del simple impago de un tributo– explica la simulación, que, por su parte, justifica la defraudación. La tautología está servida, porque la causa de A es B, cuya causa es, precisamente A. ¡Lo que se pretende demostrar resulta que aparece en la demostración!

Para que en sede tributaria se pueda prescindir de la existencia de un determinado negocio jurídico, bien para considerar que no ha existido negocio alguno, bien para sostener que, en realidad, ha existido otro que permanecía oculto o disimulado tras una mera apariencia o cortina, para, en suma, deshacer un fantasma arteramente construido y recuperar la realidad de las cosas, no existe otra vía que la de la demostración conforme a las reglas del Derecho privado de la tesis sostenida. Esto requiere evidenciar que el negocio pretendido no ha existido en el mundo jurídico y hacerlo conforme a las mismas reglas que utilizaría la jurisdicción civil. Dicho de otra manera, no hay especificidad alguna en la simulación por motivos fiscales –no existe una institución nueva llamada *simulación fiscal*– y el acto administrativo o la sentencia de lo contencioso-administrativo o de lo penal donde se declara la simulación o la nulidad o la inexistencia de un negocio requiere el cumplimiento escrupuloso del ordenamiento civil y debería no sólo no hacer enrojecer a un civilista, sino ser susceptible de ser suscrito por él.

Es muy distinto el prejuicio irracional contra los defraudadores (de base psicológica), al que se ha hecho referencia más arriba, que la sospecha o incluso la convicción sobre la existencia de un fraude (de base objetiva), que constituye un posible acicate a la inves-

tigación. En el mismo sentido, no hay que confundir la sospecha con los indicios, ni mucho menos travestir la sospecha en indicios para tratar de alcanzar la categoría de prueba.

Asimismo, hay que entender en sus justos términos la doctrina de que los motivos pueden determinar, bajo ciertas condiciones, la ilicitud de la causa y la nulidad consiguiente del negocio¹¹⁴. Concretando, los primeros motivos que inciden sobre la causa son los que se manifiestan como resultado de un vicio de la voluntad y los segundos, los que cabe reputar como ilícitos. Ambos supuestos son, sin embargo, excepcionales, dado que los motivos adquieren relevancia, sobre todo, a la hora de discernir la existencia de abuso en la aplicación de la norma.

Resulta que en todos los supuestos de causa ilícita se pretende eludir una norma de Derecho imperativo. Ésta es la clave: tratar de evitar la subsunción en una norma de Derecho tributario mediante la realización de negocios jurídicos más o menos sofisticados o inusuales pero legales no contraviene ni una prohibición ni un mandato. Por tanto, constituye un disparate jurídico sostener que el ánimo o el resultado de eludir un tributo en la configuración de un negocio pueda integrar el supuesto de motivo ilícito determinante de una ausencia de causa válida.

Retomando el hilo que guía el propósito de estas últimas páginas, puede proponerse que el referente ético del *ius suum*, que se trata de hallar para este momento de la historia a los efectos de señalar un contenido positivo y no un límite negativo para la economía de opción, se basa en lo que GUIÓSÁN denomina *práctica educativa para una democracia ética*, según la cual se hace preciso capacitar al individuo para comprender que existe una razón práctica, empíricamente condicionada, previa a las convenciones y a los contratos. Es en función de la extensión universal de esa razón práctica *por lo que se justifica que apostemos por una sociedad en que se establezca un diálogo acerca de lo más conveniente para todos y cada uno, de tal suerte que, con el concurso y ayuda de todos, propiciemos una vida lo más gozosa y satisfactoria posible*¹¹⁵.

En el marco descrito, resulta natural la invocación de la buena fe como criterio jurídico de guía en las relaciones entre la Administración y los contribuyentes, dado que en efecto, como demanda el artículo 7º.1 del Código civil, *los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe*. De un lado –como señala SÁNCHEZ GALIANA–, porque *ello debería conducir a la Administración tributaria a interpretar las normas tributarias de una forma menos restrictiva en relación a aquello que pueda beneficiar a los contribuyentes y que, en definitiva, redundará en un cumplimiento más leal y espontáneo de las obligacio-*

¹¹⁴ Véase la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2000, en la que se sienta doctrina civil en esta materia, a cuyo tenor no puede omitirse el peso que en toda esta configuración debe ostentar la real intención o explicación del componente de voluntad que cada parte proyecta al consentir el negocio. Y concluye que los móviles relevantes deben estructurar los [...] presupuestos para delimitar el ámbito de la causa, habiendo de aplicar al efecto la idea motriz que priva en nuestro ordenamiento jurídico de reputar todo contrato que persiga un fin ilícito o inmoral, como un contrato viciado de ilicitud, lo que comporta su nulidad radical.

¹¹⁵ GUIÓSÁN, E.: *Ética sin religión*, Alianza, Madrid, 1993, págs. 162-163.

nes fiscales por parte de éstos¹¹⁶. De otro lado –como apunta GONZÁLEZ MÉNDEZ-, para que el contribuyente cumpla sus deberes lealmente y adecue su conducta (configuración de sus negocios, registro de sus operaciones y declaraciones fiscales) a un nuevo paradigma en el que se comprenda que entre el ciudadano y el Estado (representación institucional de “nosotros”) hay, más que pugna y beligerancia, un común objetivo de construcción de una arquitectura social justa y solidaria¹¹⁷.

En efecto, la economía de opción como virtud sólo puede buscarse conforme a las exigencias de la buena fe, lo que equivale –como señala la sentencia del Tribunal Supremo de 4 de marzo de 1985, a ajustarse en su ejercicio a los imperativos éticos exigidos por la conciencia social y jurídica de un momento histórico determinado, imperativo siempre inmanente en el ordenamiento positivo. Se llega así a la conclusión, con PALAO TABOADA, de que el problema del fraude a la ley –y, en general, de la búsqueda de lo justo en materia de economía de opción, hay que añadir- es ante todo una cuestión de los valores jurídicos aceptados por la sociedad, lo que a veces se llama la conciencia jurídica de ésta y por ello ni debe vaciarse el Derecho de todo contenido ético para convertirlo en un simple instrumento técnico al servicio de quienes detentan el poder económico ni ha de permitirse la pérdida de eficacia de las normas jurídicas, ya que el cumplimiento de éstas quedaría a expensas de las posibilidades de elusión por sus destinatarios¹¹⁸.

No suele hablarse, es cierto, de *virtud tributaria*, sino de mentalidad o de cultura tributaria. Se considera así que tiene una buena cultura tributaria quien incorpora la lealtad hacia el Estado en su comportamiento fiscal. Nada impide, sin embargo, ensayar la teoría de las virtudes en nuestra disciplina para situar en su entorno intelectual el libre y responsable ejercicio de la economía de opción, lo que remite a la Ética como luz que alumbraba el Derecho. La Ética es –como señala CAMPS- una búsqueda, una búsqueda de contenidos, por tanto, de virtudes que descansan, como antes, en un “nosotros” que no es el de la comunidad política griega ni el del reino de los cielos cristiano, sino el “nosotros” de la humanidad como tal¹¹⁹.

En cualquier caso, creo que se aleja de la idea del *ius suum* que se intenta desarrollar el que la Administración, al aplicar las leyes, o el contribuyente, al buscar la economía de opción, se amparen en un burdo literalismo. La interpretación de las normas, sin perder un ápice de seguridad jurídica, ha de ser sistemática, es decir, con BOBBIO, ha de basar sus argumentos en el presupuesto de que las normas de un ordenamiento o, más exactamente, de una parte del ordenamiento (como el Derecho privado, el Derecho penal) constituyen una totalidad ordenada [...] y que, por tanto, es lícito aclarar una norma oscura o integrar una norma

¹¹⁶ SÁNCHEZ GALIANA, J.A.: “Presunción de buena fe (art. 33)”, en MARTÍN, J. (coord.): *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1999, pág. 587.

¹¹⁷ GONZÁLEZ MÉNDEZ, A.: *Op. cit.*, pág. 193 y sobre la idea general, págs. 169-193, *passim*.

¹¹⁸ Cfr. PALAO TABOADA, C.: “El atolladero...”, *consideraciones finales*.

¹¹⁹ CAMPS, V.: *Virtudes públicas*, Espasa Calpe, Madrid, 1990, pág. 23.

deficiente, recurriendo al llamado “espíritu del sistema”, yendo aun en contra de lo que resultaría de una interpretación meramente literal¹²⁰.

Es inadecuado afirmar que la relación tributaria radica en el enfrentamiento entre el interés recaudatorio de la Administración y el interés elusivo del contribuyente, pero sí que puede considerarse cierto que la concepción de lo justo o de lo correcto nace de la búsqueda del equilibrio entre los valores o los intereses que se contrapongan. La regla no es el conflicto, pero en la medida en que éste exista, la solución no es la prevalencia de uno sobre otro, sino su cohonestación.

10. Conclusiones

Al culminar este trabajo parece que se confirma la idea contenida en el preámbulo del mismo: la necesidad de indagar para definir los contornos y las eventuales responsabilidades del asesor fiscal sobre el concepto de *economía de opción* más presente que nunca —desde luego mucho más que cuando, precursoramente, lo propuso LARRAZ en los años cincuenta— en la doctrina, en la praxis administrativa y en la jurisprudencia. La *economía de opción* adopta, según el foro y los autores, perfiles distintos que la hacen aparecer incluso con rasgos contradictorios, lo que ha requerido distanciarla intelectualmente de su vinculación con el fenómeno de la resistencia fiscal o incluso con el de la objeción de conciencia. En la *economía de opción* no se da elemento alguno de antijuridicidad, no está teñida por el deseo espurio de evadir el cumplimiento de una obligación tributaria. No es, ni siquiera, una especie de mal menor, de fraude consentido por defectuosa redacción de las leyes o por incapacidad administrativa de su persecución. Se ha querido fundamentar la tesis de que en la *economía de opción* no hay nada anómalo o censurable y que, por tanto, se distingue nítidamente de cualquier tipo de conductas defraudatorias.

Yendo todavía más lejos, puede entenderse que la *economía de opción* no es el fruto accidental de una indeseada exoneración tributaria, sino que es la búsqueda razonable y legítima de un ahorro fiscal. El resultado de esta búsqueda puede ser la obtención de un coste fiscal reducido o, incluso, la definición de un marco de inexistencia del tributo. Puede así decirse que la *economía de opción* se orienta por caminos perfectamente legítimos hacia el *no tributo*. Si aceptamos normalmente que las leyes establecen el ámbito del tributo —y no puede ser de otra manera como aplicación del principio de legalidad—, debemos admitir ahora que del ordenamiento jurídico deriva también el ámbito del *no tributo*. Los ejemplos de regulación positiva de exclusión de manifestaciones de capacidad contributiva de cualquier obligación tributaria ponen de manifiesto la veracidad de esta afirmación y la falsedad de las teorías que desearían otorgar a la Administración tributaria una omnímoda potestad de búsqueda del tributo. En un sistema en el que tien-

¹²⁰ BOBBIO, N.: *Teoría general del Derecho*, Debate, Madrid, 1996, pág. 192.

den a perfilarse espacios de *tributo* y de *no tributo*, resulta natural que el ciudadano pretenda acogerse a estos últimos, con la ayuda eficiente de un buen asesor fiscal.

La búsqueda de la justicia es el único Norte admisible en el tema que nos ocupa, atribuyendo a cada uno de los poderes del Estado –legislativo, ejecutivo y judicial– la función que le corresponde. Definir lo que tributa y lo que no sólo pertenece a la potestad de los cuerpos elegidos democráticamente y, en consecuencia, la labor parlamentaria de creación y de regulación de los tributos ocupa el lugar cimero en la adecuación del sistema fiscal a las aspiraciones nacidas de la conciencia social. La Hacienda Pública debe cumplir y hacer cumplir las leyes, sin suplantar la voluntad del legislador. La Hacienda Pública debería concentrar sus esfuerzos en la persecución del fraude, con particular énfasis en sus manifestaciones más elaboradas, y evitar la *persecución* del ciudadano corriente, buen cumplidor de sus deberes fiscales. El poder judicial debe acoger las especialidades que el enjuiciamiento de los tributos comporta y, en lo posible, debe discriminalizarse la actividad de discusión sobre los tributos, para reservar la jurisdicción penal a los supuestos más extremos, en los que se dé una verdadera delincuencia tributaria.

La inseguridad jurídica que sufren los contribuyentes ha de superarse mediante la adopción de medidas de diversa índole, entre las que cabe destacar la simplificación y la estabilidad del ordenamiento y la plena juridificación del tributo, es decir, mediante una vuelta firme, decidida e irreversible al Derecho¹²¹. La aceptación pacífica y simple de la economía de opción como una pauta de conducta incorporada a los hábitos ciudadanos ha de servir imperativamente a este objetivo de consecución de la seguridad. La existencia, de todas maneras, de ámbitos de incertidumbre no puede seguirse desconociendo, lo que ha de impulsar la introducción imaginativa de fórmulas de conciliación y de arbitraje, en las que los ciudadanos y los funcionarios al servicio de la Hacienda Pública hallen el *punto de encuentro* consagrado al diálogo y a la superación de los enfrentamientos¹²².

El estudio sobre la economía de opción como realidad ordinaria y no como accidente indeseable pretende acortar la distancia entre los dogmas generalmente aceptados y la realidad de los ciudadanos, muy especialmente, de las empresas. Cada día se adoptan *decisiones económicas* que buscan la disminución de los costes y el mundo tributario no es una excepción. Es un espejismo rechazable el que pretende que todos los contribuyentes son defraudadores natos y que actúan bajo una motivación predominantemente egoísta, que sólo cabe combatir mediante la represión. No obstante, ha de aceptarse que en la opinión

¹²¹ Cfr. FERREIRO LAPATZA, J.J. [*"Impuesto al tonto..."*, pág. 12]; *Los juristas debemos exigir, en fin, la vuelta del Derecho como técnica fundamental de organización social, a la política fiscal, que dirigida a organizar la marcha de la economía, no puede ser ajena a las exigencias de una ciencia y de una técnica que lleva siglos aprendiendo, inventando y acumulando saberes que sirven a la organización en que esta economía se mueve.*

¹²² *En este sentido, la doctrina empieza a proponer con insistencia la adopción de medidas procedimentales y fórmulas de resolución de conflictos, de carácter convencional. Se trata de procurar un diálogo constructivo y reglado, mediante el cual se alcancen acuerdos de voluntades que sirvan, en su caso, para preparar la correspondiente resolución administrativa, que se integren en ella o que, incluso, en un horizonte más lejano, la sustituyan.*

pública se ha instalado la idea bautizada como teorema del *impuesto sobre los tontos* nacida del peso excesivo de las retenciones y de los impuestos indirectos en el presupuesto público y de la convicción de que ciertos sectores sociales poseen los medios –entre los que se incluye el asesoramiento fiscal– para *huir del tributo*. Esta percepción es altamente perturbadora para la paz social y ha de combatirse atacando la raíz del problema mediante la educación fiscal, la consolidación *republicana* de una sociedad orgullosa de sus valores y, por supuesto, aunque en tercer lugar, la represión del fraude.

El camino hacia una nueva cultura política de la república se construye sobre la *lealtad compartida* de los poderes públicos hacia los ciudadanos [marginando la mentalidad enfermiza de que todo el mundo es un defraudador mientras no demuestre lo contrario] y de los ciudadanos hacia las leyes y las administraciones [tomando decisiones que busquen situarse sin dificultad en el terreno de lo correcto]. Se entiende así que la economía de opción que se dibuja está impregnada de *lealtad tributaria*, se ejercita en el Derecho, que es exactamente lo contrario que huir de él, y pretende una actuación racional favorecedora del mejor funcionamiento de la economía y de la sociedad.

Congruentemente, todo esto requiere, también, de la paulatina introducción de una *nueva cultura tributaria*, asumida por todos los operadores –incluidos los asesores fiscales– con naturalidad y basada en la extensión universal del principio de la buena fe. Las medidas en que esto se concrete tienen menor importancia que la aceptación del principio mismo, pero resultan a su vez de gran trascendencia: la generalización de las consultas vinculantes, la proscripción de los cambios de criterio administrativos sin paliar sus consecuencias negativas sobre la confianza de los ciudadanos, la difusión social de unos usos tributarios que incluyan un componente ético, el establecimiento de medios de diálogo entre la Hacienda Pública y los contribuyentes y el favorecimiento del pacto en sustitución del conflicto.

La *economía de opción*, liberada del sambenito de ser el subterfugio de los sagaces o el fraude tributario de baja intensidad, recobra así su pleno significado como el comportamiento razonable del buen contribuyente, es decir como el ejercicio de una virtud ciudadana, íntimamente ligada a las demás virtudes delimitadoras de una sociedad buena. La *economía de opción* entendida con el significado de una virtud no necesita, prioritariamente, la configuración de unos límites negativos, como se hace a menudo al compararla con el fraude de ley o con otras figuras, sino que adopta naturalmente una definición positiva, dado que no existen, virtudes absolutas –la expansión ilimitada de una virtud la transforma en defecto–, sino que todas las virtudes son relativas, como aspectos mutuamente limitados e interrelacionados de la convivencia social. La *economía de opción*, aun si da como resultado el *no tributo*, no deja de ser la búsqueda de la justicia en el caso concreto y, por tanto, sólo puede entenderse si el *ius suum* al que aspira se corresponde con una idea socialmente aceptable de lo correcto.

En definitiva, a pesar del largo *vía crucis* sufrido por la *economía de opción*, que la ha conducido incluso a ser criminalizada injustamente, lo que comporta efectos devastadores

sobre la profesión del asesor fiscal, el retorno al Derecho que se propone gira alrededor de la idea de la *economía de opción* como el paradigma del concepto de *buen contribuyente*, trasunto del *buen padre de familia* que desde el Derecho romano sirve como referencia en las relaciones civiles. Diseñar las actividades propias, con el auxilio técnico de un asesor fiscal, en el marco del ordenamiento jurídico y conforme a la autonomía de la voluntad, buscando la minimización del coste fiscal es un comportamiento perfectamente razonable y socialmente admisible. La plena aceptación de esta idea debería contribuir de forma eficaz a la mejora y al perfeccionamiento de nuestro sistema tributario. Y debería servir también para iluminar a jueces y Tribunales en la resolución de cuantos supuestos lleguen a su conocimiento.

Detengámonos un momento en el encargo que de ordinario recibe el asesor fiscal, y que, precisamente, consiste en una solicitud de consejo acerca de las fórmulas que conducen al fin deseado con el mínimo coste fiscal posible. Las leyes no regulan para cada supuesto una vía comercial obligatoria sino que abren un abanico de opciones, a veces más amplias, otras, más reducidas. Faltaría a los más elementales deberes de conducta diligente quien no estudiara las diversas posibilidades y las valorara desde los puntos de vista que concurran, incluido el tributario. La norma no impone un camino y prohíbe los demás. Aquí el asesor fiscal tendrá un terreno más o menos extenso para su trabajo, pero deberá indicar todas aquellas opciones que, lícitamente, permitan alcanzar el fin perseguido. En esto consiste la planificación fiscal que se le encomienda y que desenvuelve el asesor en el ejercicio de su profesión.

Puede suceder que sus decisiones sean cuestionadas por la Administración tributaria y, en este sentido, las conductas fiscales o bien hallan amparo en las leyes y han de respetarse como tales o bien se alejan de ellas y han de regularizarse. Al hacer esto último también ha de distinguirse si, simplemente, se ha sostenido un criterio distinto del administrativo, pero se han declarado los hechos realizados, o si, por el contrario, se ha ocultado, enmascarado o falsificado la realidad¹²³. En el primer caso no existe antijuridicidad y, por tanto, no hay infracción ni puede imponerse sanción. En el segundo caso, la mendacidad justifica y determina el castigo.

Asimismo, la diferencia de criterio entre lo actuado y la Administración, la discrepancia interpretativa, puede nacer de un desacuerdo sobre el contenido de la norma o de una disconformidad de la Hacienda Pública con la aplicación de las leyes al caso concreto propuesta por los interesados en razón a que se considere la existencia de un abuso, en los términos descritos a lo largo del trabajo. Deberá entonces rectificarse la liquidación tributaria, pero, lógica y naturalmente, no podrá imponerse un castigo, porque los hechos enjuiciados de esta forma son lícitos en el Derecho privado, han surtido efectos plenamente, y han sido puestos en conocimiento de la Hacienda

¹²³ El principio de justicia tributaria puede llevar a limitar la autonomía e voluntad, pero que la Administración tributaria reaccione realizando aquel valor superior, no convierte la actuación del particular en una actividad ilícita, y aún menos, punible.

Pública. La existencia o inexistencia de abuso es un *juicio de valor* sobre una conducta realizada a la luz del día, tomando en consideración no sólo la letra de la ley, sino también su espíritu y el elemento teleológico de la norma pretendidamente eludida que permite introducir una cierta dimensión ética. Entendidas así las cosas, la sanción queda excluida automáticamente de forma natural y lógica.

Conviene destacar que la protección penal de la Hacienda Pública es secundaria o subsidiaria y, por tanto, no pueden tutelarse comportamientos que según el legislador tributario no constituyen infracciones administrativas. Desde este punto de vista, el delito fiscal se considera un injusto agravado con relación al sistema administrativo sancionador y aparece construido sobre la base de un mayor desvalor; de un hecho ya desvalorado por el Derecho pero que presenta un plus de antijuricidad. Por esta razón, cuando los hechos no son constitutivos de infracción tributaria en ningún caso pueden serlo de delito fiscal. Ello es, por lo demás, una consecuencia evidente del principio de proporcionalidad.

Aún más, como ha destacado RODRÍGUEZ RAMOS, todos los delitos económicos padecen o gozan de secundariedad, y ello significa que la norma penal se limita a ofrecer un plus de protección, pero asentándose de modo necesario aunque no suficiente en la existencia de un injusto civil, mercantil, administrativo o laboral. Por ello, el delito fiscal se constituye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización¹²⁴. En suma, sin actuación ilícita no hay injusto penal.

Así pues, si, como se ha tratado de demostrar, la economía de opción no puede ser nunca tachada de antijurídica, sino que en todo caso da lugar a comportamientos absolutamente lícitos, no es posible atribuirle ningún tipo de relevancia penal¹²⁵. En consecuencia, la actividad desempeñada por el asesor fiscal, mediante la cual aconseja a su cliente y planifica sus asuntos obteniendo un menor coste tributario, siempre que pueda encuadrarse en el marco de la economía de opción, entendida como se ha descrito, no constituye un comportamiento susceptible de ser castigado penalmente. Este castigo también ha de excluirse, tajantemente, cuando el consejo del asesor estuviera orientado hacia la economía de opción, aunque su criterio no sea finalmente aceptado por la Hacienda Pública o por los Tribunales. Y ha de excluirse, finalmente, también, en aquellos supuestos en los que su consejo, en cuanto tal, aunque erróneo, no comporte un elemento de desvalor por moverse en el terreno de la construcción teórica y no merecer reproche más que como resultado de ser llevado a la práctica bajo determinadas circunstancias situadas fuera del control del asesor.

¹²⁴ RODRÍGUEZ RAMOS, L.: *Secundariedad del Derecho penal económico*, Madrid, 2001, pág. 39.

¹²⁵ Puede decirse que, la infracción tributaria y el delito fiscal se reducen a los supuestos en que se ha realizado el hecho imponible, ha surgido la obligación tributaria y se ha eludido el pago del impuesto.

Sin duda, el futuro del delito fiscal pasa por el entendimiento de que no todo acto de elusión es punible. Sólo cuando el sujeto activo del delito ha desarrollado una conducta consistente en ocultar o disimular la situación patrimonial real, de tal modo que la acción merece el juicio de desvalor que exige el tipo penal¹²⁶, la conducta en cuestión requiere la atención de la última ratio, el Derecho penal. ■

¹²⁶ *En cualquier caso, deben considerarse extratípicos comportamientos elusivos pero que no contienen el desvalor de acción requerido por el tipo, y ello es lo que sucede con los comportamientos subsumibles en la economía de opción, por las razones expuestas.*