

El principio de calificación jurídica y sus límites en el ámbito tributario al amparo de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

The principle of legal characterization and its boundaries in tax law in light of the case law of the Court of Justice of the European Union

DANIEL E. MÁRQUEZ LASSO

Director del área de Derecho Privado de la Universidad Internacional de la Rioja

Profesor de Derecho Financiero y Tributario

Abogado – Socio Director Stellvest tax legal advisory

Recibido:20.07.2025 / Aceptado:09.09.2025

DOI: 10.20318/cdt.2025.9886

Resumen: El principio de calificación se configura como una facultad de la Administración *ex lege* que le permite determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o la denominación que las partes le hubieran dado. Dado que la calificación consiste en una operación esencialmente interpretativa, configurada como una institución claramente antielusiva, no debemos olvidar que la influencia del Derecho de la Unión Europea en este ámbito constituye, precisamente, la delimitación de este tipo de normas, por lo que la calificación se vislumbra como una potestad sometida, entre otros, a los principios de la hermenéutica jurídica y que, además, viene condicionada por una serie de límites que impiden, precisamente, su uso abusivo.

Palabras clave: Calificación tributaria, simulación, conflicto, abuso del Derecho, motivos económicos válidos.

Abstract: The principle of legal characterization is established as an *ex lege* power of the Tax Administration, enabling it to determine the existence and precise configuration of the actual taxable event, irrespective of the form or designation assigned to it by the parties. Since characterization entails an essential interpretative operation and constitutes a clearly anti-avoidance legal mechanism, it must be borne in mind that the influence of European Union law in this area lies precisely in delimiting the scope of such provisions. Accordingly, legal characterization is to be understood as a power subject, inter alia, to the principles of legal hermeneutics and further constrained by a set of limits specifically intended to preclude its abusive application.

Keywords: Legal characterization, sham, antiabuse rule, abuse of law, business purpose test.

Sumario: I. Introducción. II. El principio de calificación jurídica en el ámbito tributario. 1. Antecedentes. 2. El instituto de la calificación jurídico-tributaria y la elusión fiscal: criterios para distinguir economía de opción, elusión, conflicto, simulación y abuso. A. Economía de opción y elusión fiscal. B. Conflicto en aplicación de la norma y simulación. C. El abuso del Derecho. III. La exigencia de motivación administrativa en la calificación de negocios jurídicos.

1. Tal y como establece la reciente sentencia del Tribunal Supremo, de 5 de mayo de 2025, «el principio de calificación se enmarca en las facultades que el ordenamiento tributario ofrece a la Admi-

nistración para exigir el tributo al sujeto pasivo cualquiera que sea la forma o denominación que hubiera utilizado. El principio de calificación se configura como una facultad de la Administración que la ley le atribuye, y le permite, a efectos tributarios, determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado (SSTS de 26 de mayo de 2016, rec. cas. 60/2015 y de 12 de julio de 2016, rec. cas. 1272/2015). Como señala la STC 65/2020, de 18 de junio, la calificación consiste en analizar si un determinado supuesto real (hecho, acto o negocio jurídico realizado) encaja en el supuesto normativo abstracto y, si el resultado es positivo, en subsumir aquel en este. Se trata pues de una operación esencialmente interpretativa (...) Esta facultad que el ordenamiento tributario ofrece a la Administración no está exenta de límites, puesto que corresponde determinar a la jurisdicción ordinaria, y sin perjuicio, asimismo, del control por parte de los tribunales de justicia, el adecuado control acerca del ejercicio de la indicada potestad de calificación (STS de 2 de marzo de 2006, rec. cas. 401/2003). Efectivamente, la potestad de calificación corresponde a la Administración, eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa» (sentencia de 22 de marzo de 2012, rec. cas. 2975/2008). La calificación ha de concebirse como operación estrictamente jurídica, realizada mediante criterios igualmente jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad, para que pueda decirse, que el mecanismo de la calificación se ha utilizado adecuadamente (sentencia de 13 de enero de 2011, rec. 1451/2006)».

2. En tal sentido, la sentencia de 29 de abril de 2025, afirma que «tomando como punto de partida la esencial STS de 2 de julio de 2020 (casación núm. 1433/2018) que niega la posibilidad de la Administración de recalificar rentas al amparo del art. 13. (FD. 4º), no es posible, con sustento en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que la Inspección de los tributos pueda desconocer actividades económicas formalmente declaradas por personas físicas, atribuir las rentas obtenidas (...), y, finalmente, recalificarlas», exponiendo que «(...) no es necesario efectuar especiales esfuerzos dialécticos para colegir que una actividad de esa naturaleza es algo más que una simple calificación de los hechos, actos o negocios realizados conforme a su verdadera naturaleza, aunque solo sea porque el acuerdo de liquidación (y la propia resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional que lo convalida, así como la sentencia recurrida que lo reproduce) incorpora expresiones incompatibles con tan genérica potestad, como, por ejemplo, la de estar en presenciade aparentes empresarios individuales o la existencia de empresas artificiosamente creadas (...) o la finalidad constatada de aliviar la carga tributaria que debería soportar aquella entidad.

Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la calificación tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación. Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con calificar las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y ajustarlas a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los actos, hechos o negocios) sería prácticamente absoluta y omnicomprendensiva de cualquiera situación imaginable».

3. Por tanto, y aunque es indudable que la posibilidad legal de calificación que el artículo 13 de la vigente Ley General Tributaria otorga a la Administración se configura como una institución claramente antielusiva, es también indubitado que la misma no solo se contempla como una potestad sometida, entre otros, a los principios de la hermenéutica jurídica, sino que, además, viene condicionada por una serie de límites que impiden, precisamente, su uso abusivo.

4. Pocos problemas debería suscitar la calificación en los supuestos de simulación, debido a que ésta supone la mera creación de una ficción cuya única finalidad es ocultar una realidad con determinada

trascendencia tributaria. Sin embargo, el conflicto en la aplicación de la norma – y el abuso del Derecho en materia tributaria – suponen un mayor grado de complejidad, pues la forma o denominación que las partes le hubieran dado a la situación de hecho susceptible de imposición encuentra amparo en una norma, o serie de normas, de aplicación.

5. De ahí que la redacción del artículo 15 de la Ley General Tributaria exprese que se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible, o se minore la base o la deuda tributaria, como primer elemento indiciario de existencia de elusión. No obstante, lo anterior, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha dejado meridianamente claro que la mera obtención de una ventaja fiscal no constituye, por sí solo, una elusión fiscal (expresado en términos de abuso del Derecho)¹, sino que la cuestión radica en determinar si la actuación de las partes tiene *como única finalidad* la obtención de una ventaja tributaria que es, además, consecuencia directa de dicha actuación.

6. Para ello, el Tribunal ha ido construyendo en sus pronunciamientos un *business purpose test* que exige que la Administración tributaria realice, a la luz de todos los hechos y circunstancias, un análisis preciso para determinar si el objetivo principal de una estructura o de una operación es la obtención de una ventaja fiscal, lo cual determinaría, por sí solo, la intención subjetiva (propósito principal) de los actores².

II. El principio de calificación jurídica en el ámbito tributario

1. Antecedentes

7. De conformidad con el artículo 12 de la Ley General Tributaria, la interpretación de las normas tributarias se regirá por lo dispuesto en el apartado 3.1 del Código Civil, que señala que las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. En tal sentido, si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas, mientras que la lógica de la necesidad de interpretación nos indica que, si las palabras parecieran contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas (art. 1281 del Código Civil), y que, para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos y posteriores al contrato (art. 1282 del Código Civil), siendo que cualquiera que sea la generalidad de los términos de un contrato, no deberán entenderse comprendidos en él cosas distintas y casos diferentes de aquellos sobre que los interesados se propusieron contratar (art. 1283 del Código Civil).

8. Por su lado, el artículo 13 de la Ley General Tributaria establece que las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez³.

¹ En tal sentido, véase SSTJUE 26 de septiembre de 2000, *Comisión/Bélgica*, C- 478/98, ECLI:EU:C:2000:497, apartado 45; 21 de noviembre de 2001, *X e Y*, C-436/00, ECLI:EU:C:2002:704, apartado 62; 4 de marzo de 2004, *Comisión/Francia*, C-334/02, ECLI:EU:C:2004:129, apartado 27; 12 de septiembre de 2006, *Cadbury Schweppes*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544, apartado 50.

² STJUE 22 de diciembre de 2010, *Weald Leasing*, C-103/09, ECLI:EU:C:2010:804, apartado 30: (ap. 30): Debe también desprenderse de diversos factores objetivos que el objetivo esencial de las operaciones de que se trate sea obtener una ventaja fiscal”.

³ Manteniendo con su redacción una línea continuista con el artículo 25 de la derogada Ley 230/1963, cuya literalidad exponía que el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para

9. Esto supone atribuir a la Administración una facultad de calificación a los fines de establecimiento y exigencia de los tributos sin prejuzgar su naturaleza civil, lo cual, en todo caso, no supone otorgar a dicha facultad un poder expansivo que resultara incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación (sentencia de 2 de marzo de 2006, rec. cas. 401/2003).

2. El instituto de la calificación jurídico-tributaria y la elusión fiscal: criterios para distinguir economía de opción, elusión, conflicto, simulación y abuso

10. Tal y como expone, de manera brillante, GARCÍA FREIRÍA, «frente a la diversidad de estudios doctrinales que en el ámbito tributario se han ocupado del instituto de la interpretación, no resulta posible afirmar lo propio con la figura de la calificación. El foco de atención ha recaído durante décadas en el estudio de las posibles especificidades de la interpretación en el campo tributario, así como de las reglas hermenéuticas que orientan el proceso interpretativo; desarrollándose una profusa literatura sobre dicho instituto que ha conducido a la aparición de una gran variedad de corrientes doctrinales, a veces abiertamente opuestas en sus planteamientos. El escaso interés suscitado por la calificación tributaria no es más que un reflejo de la forma en que dicha figura se ha entendido por una gran parte de nuestra doctrina desde sus inicios.

Así, en sus comienzos, la calificación como operación intelectual se ha entendido como parte del proceso más amplio de interpretación, careciendo la primera de autonomía y sustantividad propia a efectos de su consideración como objeto de estudio independiente y diferenciado. Pocos han sido los autores que en nuestro derecho tributario interno se han ocupado de delimitar el instituto de la calificación. No se ha prestado apenas atención por la doctrina tanto al estudio de la naturaleza de esta figura, ni a sus efectos jurídicos, así como tampoco a la idoneidad de su configuración jurídica por parte del legislador tributario. Y, sin embargo, no han sido pocos los conflictos que se han generado donde la calificación tributaria ha desempeñado un papel de gran relevancia, siendo el objeto principal de la polémica»⁴.

11. Efectivamente, y tal y como anticipábamos, son ya múltiples los pronunciamientos en nuestra jurisprudencia en los que advierte que la Administración tributaria no puede, con ocasión de la comprobación o inspección, sin acudir, según proceda, a lo previsto en los artículos 15 o 16 de la Ley General Tributaria, entender que lo efectivamente realizado es algo distinto del declarado por el obligado tributario, es decir, considerar como real una actividad diferente a la que tiene lugar y extraer las consecuencias fiscales inherentes a la esa nueva realidad sin las garantías y el procedimiento legalmente derivados de los artículos 15 y 16 de la norma tributaria invocada. Cuando la administración ha calificado como artificiales determinadas manifestaciones es condición *sine qua non* invocar, en el acto de liquidación, la declaración formal y expresa, según corresponda, del conflicto en la aplicación de la norma del artículo 15 de la Ley General Tributaria o de la simulación del artículo 16 del mismo cuerpo legal, de manera que, si no se obra de ese modo por la Administración, nos encontraríamos ante una irregularidad invalidante⁵.

A. Economía de opción y elusión fiscal

12. Una primera premisa que emerge al abordar terminológicamente la noción de elusión fiscal y sus distintas proyecciones es que su examen puede inducir a considerar que las diferencias entre tales categorías carecen, en determinados planos, de una relevancia sustantiva, toda vez que, con independen-

calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.

⁴ M. GARCÍA FREIRÍA: “La calificación jurídica en el Derecho tributario”, Marcial Pons, 2024.

⁵ STS 5 de mayo de 2025, ROJ 1931/2015.

cia del mecanismo empleado para reducir la carga tributaria, el efecto práctico perseguido es idéntico: para el sujeto pasivo, la tributación se presenta como un coste directo sobre el beneficio empresarial o patrimonial, frente al cual existe una inclinación natural a minimizar su impacto mediante el empleo de técnicas legalmente disponibles.

13. No obstante, cualquier estrategia orientada en esa dirección se despliega necesariamente en un terreno de frontera, en el que cabe distinguir entre, de un lado, actuaciones enteramente lícitas, amparadas por el principio de economía de opción, y, de otro, conductas que derivan hacia dos formas típicas de ilicitud: la primera, en la que la actuación se adecua formalmente al texto legal (*secundum legem*) pero contraviene su finalidad o espíritu (*contra legem* en su sustancia); y la segunda, en la que concurren simultáneamente elementos formales y sustanciales de antijuridicidad (totalmente *contra legem*). En este sentido, la doctrina clásica ha tendido a trazar una clasificación tripartita entre: (i) infracciones directas de la norma (violaciones frontales de su letra y espíritu); (ii) infracciones indirectas u oblicuas (que respetan la literalidad de la norma, pero vulneran su finalidad); y (iii) actuaciones conformes tanto al tenor literal como al propósito normativo.

14. Esta tipología, sin embargo, ha sido objeto de crítica en base a dos en dos argumentos: la ausencia de consenso doctrinal en torno al contenido y límites de los conceptos empleados en la clasificación tradicional y la conveniencia de prescindir del recurso a una noción tan resbaladiza como la ilicitud in natura en el ámbito del Derecho tributario⁶.

15. En efecto, la ambigüedad semántica ha sido una constante en el tratamiento de los conceptos de elusión fiscal, abuso del Derecho, fraude y evasión, los cuales han sido utilizados en ocasiones con carácter indistinto, como si resultaran solapables o incluso intercambiables en su significación.

16. Tal es la disparidad terminológica, que el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha constatado que las nociones de evasión fiscal, fraude fiscal y abuso del Derecho tributario presentan divergencias sustanciales entre los distintos Estados miembros, reflejándose esa asimetría en su jurisprudencia, la cual fluctúa en función del marco normativo aplicable y de las libertades fundamentales comprometidas en relación con las disposiciones de las Directivas de la Unión.

17. El Tribunal, en sus pronunciamientos, ha empleado una terminología dispar – elusión (*avoidance*)⁷, fraude⁸, evasión⁹ o, respecto del abuso del Derecho¹⁰, llegando a asimilarlo con el concepto de prácticas fraudulentas¹¹ – y ha llegado a equiparar, en algunos contextos, la noción de abuso con la de fraude.

18. En cualquier caso, es doctrina asentada que la delimitación del hecho imponible exige tomar como base los actos y negocios jurídicos, fundamentalmente de Derecho privado, en cuanto manifestaciones de capacidad económica sometidas a gravamen.

19. En este sentido, se reconoce explícitamente que los obligados tributarios gozan de plena libertad para estructurar su actividad económica y adoptar decisiones conforme a su interés, incluso eligiendo la vía jurídicamente más eficiente desde el punto de vista fiscal, en virtud del principio de autonomía de la voluntad, siempre que dicha elección no suponga desnaturalizar las formas jurídicas utilizadas ni pervertir su finalidad económica y jurídica.

⁶ G. MARÍN BENÍTEZ: “¿Es lícita la planificación fiscal?”, Thompson Reuters, Valladolid, 2013, pág. 44.

⁷ STJUE 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131.

⁸ STJUE 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetic y otros*, 138/86 y 139/86, ECLI:EU:C:1988:383.

⁹ STJUE 17 de julio de 1997, *Leur-Blomen*, C-28/95, ECLI:EU:C:1997:369.

¹⁰ STJUE 12 de marzo de 1996, *Pafitis y otros*, C-441/93, ECLI:EU:C:1997:369.

¹¹ STJUE 2 de mayo de 1996, *Paletta*, C-206/94, ECLI:EU:C:1996:182.

20. En el ordenamiento jurídico anglosajón este principio de autonomía de la voluntad se relaciona con el principio *Westminster*, en tanto que *cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible*.

21. En dicha línea, al incorporarse al ordenamiento jurídico español la expresión economía de opción, como representativa de las múltiples posibilidades abiertas a los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que a éstos le resulte fiscalmente menos onerosa¹², se hizo desde el punto de mira del ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente, de la que resulte en una menor carga tributaria dentro del marco legal vigente.

22. Por tanto, puede afirmarse que la planificación fiscal es toda forma de optimización, respecto de la utilización de las disposiciones legales existentes, que tiene como objetivo la reducción de las cargas fiscales, su diferimiento en el tiempo e, incluso, su eliminación total¹³ siempre dentro de la más estricta legalidad, aunque resulta necesario reconocer la dificultad que presenta determinar la formulación negativa de sus límites, en constante tensión con los del conflicto en la aplicación de la norma y las diversas modalidades de negocios anómalos, y, más aún, la precisión, en positivo, de su contenido y alcance.

23. La construcción de dicha formulación por parte del Tribunal Supremo, tanto en su contenido positivo como en su delimitación negativa, se pone de manifiesto al afirmar que la economía de opción se configura en base a dos nociones: una noción clásica, entendida como el ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. Ésta se identifica con las llamadas opciones fiscales, que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario aplicable. Por otro lado, se identifica con el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma¹⁴.

24. Evidentemente, la economía de opción explícita no supone problema alguno en su aplicación, e, incluso, en su distinción con otras figuras que podamos calificar como afines, no siendo así con la considerada como implícita, cuya delimitación y alcance resulta más complicado.

25. En este sentido, es necesario hacer referencia a una cuestión que, a nuestro juicio, resulta esencial, que no es otra que la posibilidad de considerar la economía de opción y, por ende, la planificación fiscal, como un auténtico derecho subjetivo del obligado tributario que le otorga la capacidad de elegir la organización de sus intereses económicos de forma que su obligación tributaria sea menor. Esta postura resultaría avalada por el Tribunal Supremo al afirmar que «la economía de opción concurre 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»¹⁵.

26. Sin embargo, diferentes autores discuten que la economía de opción pueda ser constitutiva de un derecho subjetivo, al entender que la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir la forma jurídica para sus negocios que confluya en una obligación tributaria menor constituye, únicamente, la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos

¹² J. PONT CLEMENTE: “La economía de opción”, en Informes AEDAF, núm. 6, febrero 2002, pág. 1.

¹³ J. RUBIO GUERRERO: “Cauces de evasión fiscal y planificación fiscal internacional: procedimientos de actuación en esquemas básicos”, en S. MORENO GONZÁLEZ, y M. COLLADO YURRITA (Dirs.): Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria, Colex, Madrid, 2005, pág. 687.

¹⁴ STS 30 de mayo de 2011, ROJ 4147/2011.

¹⁵ STS 23 de Febrero de 2012, ROJ 1175/2012.

jurídicos, siendo así que la economía de opción no es más que la utilización de opciones fiscales allí donde éstas existan.

27. Para el caso de normas tributarias con fines estrictamente fiscales, lo anterior constituye la excepción, pues los contribuyentes no pueden elegir la carga tributaria haciendo abstracción de la capacidad económica que se ha demostrado con el negocio o actividad llevada a cabo¹⁶.

28. A nuestro entender, la economía de opción es ineludible, está en la ley y en la aplicación correcta de la misma, extrae sus ventajas para el contrato en curso y supone crear situaciones de ventaja cuyas alternativas ofrece el ordenamiento jurídico.

29. El ahorro fiscal no encaja en imperfección alguna, siendo un elemento del contrato ideal¹⁷, por lo que sostenemos la tesis de que la economía de opción, *stricto sensu*, constituye un auténtico derecho subjetivo del obligado tributario, siempre que no traspase los límites de la licitud en su comportamiento. La problemática queda en evidencia, por tanto, en el momento en que se pretende determinar qué operaciones deben entenderse como elusivas y, por tanto, deben ser rechazadas, y cuáles deben entenderse implícitas en la planificación fiscal y, por tanto, pueden considerarse aceptables.

30. Esta problemática no ha hecho sino acrecentar no solo la confusión terminológica entre economía de opción y planificación fiscal, planteándola como términos aislados entre sí, sino que ha llevado a determinados autores incluso a expresar una identidad conceptual entre planificación y elusión fiscal, fundamentalmente en un plano internacional, lo cual nos parece, a nuestro juicio, totalmente desafortunado.

31. Una posición relativamente fácil reduciría su legitimidad exclusivamente a aquellas actuaciones que están expresamente contempladas en la legislación, dejando las actuaciones *provocadas* por el obligado tributario en base al aprovechamiento de las opciones implícitas que le permite la ley fuera de este ámbito, pudiéndose defender la teoría de que todo aquello que no esté expresamente permitido por la ley está implícitamente prohibido por ella. Este tipo de conductas, que en principio se apartan del espíritu de la ley, no son ilegítimas *per se* al no ir más allá de obtener un beneficio fiscal como consecuencia de las alternativas que ofrece el ordenamiento jurídico en cuanto a la sujeción de los hechos, actos o negocios, a gravamen.

32. Por tanto, el problema se suscita cuando la opción ejercitada por el sujeto pasivo no está expresamente recogida en la normativa, y cuya posible consecuencia, siempre en un estricto ámbito interpretativo, es un resultado no esperado por el legislador.

33. Efectivamente, no han sido pocos los pronunciamientos jurisprudenciales que ponen con fuerza el énfasis en el espíritu de la ley fiscal evitada, aunque lo sea mediante una posibilidad negocial lícita o *economía de opción indeseable*¹⁸, lo que deja un muy escaso margen de reconocimiento a las economías de opción implícitas, y a la planificación fiscal *stricto sensu*, al entenderse que existen conductas o negocios que, aunque lícitos y típicos en el Derecho privado, resultan fiscalmente antijurídicos, en tanto que se utilizan, según una interpretación restrictiva, para defraudar el propósito del legislador fiscal.

34. La antes citada sentencia de 30 de mayo de 2011 deja meridianamente claro que, en ningún caso, puede entenderse que la economía de opción atribuya al obligado tributario la facultad de configurar

¹⁶ V. RUIZ ALMENDRAL y G. SEITZ: "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", en Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 257-258, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pág. 10.

¹⁷ T. ROSEMBUJ: "El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho tributario", Marcial Pons, Madrid, 2ª ed., 1999, págs. 69 a 72.

¹⁸ STC 17 de febrero de 2000, ROJ 46/2000.

negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal sin motivos económicos válidos y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria, por lo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los negocios jurídicos anómalos, que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. El motivo económico válido se convierte en test para la apreciación de la economía de opción, aunque la distinción conceptual expuesta de las distintas categorías jurídicas que delimitan externamente, en negativo, la economía de opción no evita las dificultades que presenta su aplicación práctica.

35. Como consecuencia de lo anterior, en la economía de opción se parte de la capacidad de elección entre diversas alternativas jurídicas lícitas en función de su menor carga fiscal, pero no solo en función de esta consideración fiscal, sino que también ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante, que no es otro que la existencia de un motivo económico válido. Cuando nos alejamos de ese plano entramos, sin duda alguna, en el terreno de la elusión, cuya primera acepción mayoritaria consiste en que no se produce una vulneración directa de norma imperativa alguna, siendo la actuación del sujeto estrictamente legal, aunque distante del espíritu de la norma que lo ampara, ya que el beneficio fiscal es obtenido mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas. La elusión será, por consiguiente, un resultado al que se puede llegar distorsionando la actividad negocial, a través de la búsqueda de instrumentos lícitos cuyo objetivo sea evitar, o minorar, la carga tributaria, pero con plena observancia de las normas positivas, al menos, en su aspecto formal.

36. En el seno de la Unión Europea¹⁹ se define la elusión fiscal como aquella actuación del sujeto, en la organización y disposición de sus intereses económicos, tendente a la reducción de sus obligaciones tributarias mediante la utilización de estructuras formalmente conformes con la legalidad estrictamente jurídica en general, aunque en contradicción con la intención de la ley que pretende seguir.

37. En el ordenamiento jurídico alemán²⁰, por su lado, se garantiza la imposición efectiva sobre la base de un hecho que dé lugar a la recaudación del impuesto obligatorio, incluso si el contribuyente escoge una situación jurídica atípica que no cae directamente bajo el ámbito de la ley²¹, a tenor del artículo 42 del Código Tributario.

38. El acervo alemán no lo identifica literalmente con el concepto de elusión fiscal, sino que lo asimila al concepto de abuso del Derecho, lo que no hace sino corroborar el uso asimétrico de los mismos en los diferentes ordenamientos, tal y como sucede también en el ordenamiento jurídico francés²².

¹⁹ COMISIÓN EUROPEA: Documento de trabajo de 6 de diciembre de 2012, SWD (2012) 403 final, cit.

²⁰ Abgabenordnung (AO) § 42 Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten: (1) Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. (2) Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

²¹ M. LEHNER: "Elusión fiscal / Evasión fiscal", en Cahiers de Droit Fiscal International, Studies on International Fiscal Law, Association Fiscal e Internationale (IFA), Volume LXVIII a, Rotterdam, 1983.

²² RAPPORT DU SYNDICAT NATIONAL SOLIDAIRES FINANCES PUBLIQUES: Evasions et fraudes fiscales, contrôle fiscal, 2013: «Il existe un autre terme permettant de définir une opération légale effectuée pour payer moins d'impôts ; l'optimisation. En général, une optimisation est légale, l'évasion consistant à utiliser les mécanismes légaux et/ou illégaux dans le seul but d'éluider l'impôt. Certes, en théorie, la limite juridique entre le légal et l'illégal se situe au niveau de l'abus de droit, qui consiste à utiliser les mécanismes légaux dans le seul but d'éluider l'impôt. Il incombe alors à l'administration de prouver qu'il y a abus de droit. Or, l'administration n'a la possibilité de prouver qu'il y a abus de droit que dans une minorité de cas. On ne peut donc pas valablement s'appuyer sur cette notion pour arrêter la limite qu'il y a entre optimisation et évasion».

En el ordenamiento anglosajón no existe una cláusula general antielusión establecida en un texto legal, sino un conjunto de reacciones judiciales, producidas mediante diversas decisiones, que han creado un cuerpo de doctrina en relación con esta cuestión²³, al igual que sucede en el ordenamiento norteamericano, en donde las doctrinas antielusivas han sido creadas como auténticos instrumentos de política que afectan a la elasticidad y eficiencia del sistema tributario. En este último caso, se ha dado un paso adelante en la codificación de la doctrina antielusiva norteamericana a través de la *Section 7701(o) by section 1409 of the Health Care and Education Reconciliation Act of 2010*²⁴.

39. En definitiva, lo que resulta incontestable, por común, es que el elemento clave para determinar la licitud o ilicitud de las posibilidades derivadas de la libertad de configuración negocial con la finalidad de obtener una ventaja, o ahorro fiscal, no es otro que la causa del negocio jurídico, es decir, la utilización de tipos negociales para fines distintos de aquellos que justifican la protección del ordenamiento jurídico.

40. La diferencia entre economía de opción y planificación fiscal, frente a la elusión, radica, en consecuencia con lo anterior, en que la primera no atenta a lo querido por el *espíritu de la ley* en tanto que sí atenta el *fraus legis*, entendiéndose que «para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal. De esta manera, puede señalarse que, en la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar, aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición.

41. Así, para evitar la elusión fiscal se utilizan diversas categorías jurídicas que pueden agruparse en torno a dos tradiciones diversas: la que responde a la figura del fraude de ley, en su configuración clásica privatista o en su formulación específicamente tributaria; y la que utiliza cláusulas antielusión, generales o específicas y, con carácter complementario, se utiliza también la doctrina del levantamiento del velo y la de la transparencia fiscal»²⁵. Y, en el sentido antes expuesto, efectivamente podemos encontrar dos de las manifestaciones más severas de la elusión fiscal, en el Derecho español, en el denominado conflicto en la aplicación de la norma (anteriormente fraude de ley tributaria) y la simulación.

B. Conflicto en aplicación de la norma y simulación

42. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria se caracteriza porque, a través de una conducta artificiosa, pero con apariencia de legalidad, se elude la realización del hecho imponible, teniendo como elemento esencial el que no se produce una vulneración directa de norma alguna y que la conducta

²³ F. PEREZ ROYO: “La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (examen de casos recientes)”, cit., pág. 2: «El punto de partida de esta reacción judicial es el caso *Ramsay*, resuelto en 1981 y que es el que da nombre a la que podríamos denominar doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal, hablándose, a este respecto, de la *Ramsay Doctrine*, *Ramsay Principle* o del *Ramsay Approach*».

²⁴ J. ROBERTSON, et al: “Codification of the Economic Substance Doctrine” en *Journal of Business Administration Online*, vol. 9, núm. 2, 2010: «The Health Care and Education Reconciliation Act of 2010 (Public Law No. 111-152) contains numerous tax provisions. One of these provisions (Act Section 1409) contains the codification of the Economic Substance Doctrine. This doctrine has been used since the Gregory case in 1935 (*Gregory v. Helvering*) to deny tax benefits when it is determined that no “economic substance” exists in a particular transaction apart from federal tax considerations. However, there has been some definitional split among the circuits as to exactly what constitutes economic substance. The Treasury Department has argued for codification of the economic substance doctrine for years and Newly adopted Section 7701(o)(1) requires a conjunctive test for determining if a transaction has economic substance».

²⁵ STS 17 de marzo de 2014, ROJ 1060/2014.

desplegada es, en apariencia, conforme a una norma de cobertura pero que produce un resultado contrario a otra, otras, o al orden jurídico en su conjunto (norma defraudada)²⁶. Se trata, por tanto, de aquella actuación del contribuyente que origina un resultado contrario a una norma jurídica y que se ha amparado en otra norma dictada con distinta finalidad, pudiendo darse que, paradójicamente, en determinados supuestos la norma de cobertura sea, precisamente, la ausencia de normas que regulen el acto realizado. Esta figura responde en principio a la noción general del artículo 6, apartado 4, del Código Civil, el cual afirma que los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir²⁷.

43. En el ordenamiento de la Unión Europea, «no existe un concepto positivo de conflicto en la aplicación de la norma (fraude a la ley tributaria), si bien el TJCE lo ha ido elaborando a lo largo de los años, aunque con contornos aún difusos y cuya doctrina sólo puede comprenderse adecuadamente si se tiene en cuenta que cada elemento de la normativa antiabuso tributaria nacional debe estar definido de manera coherente, o alineada, con las libertades fundamentales.

44. Teniendo en cuenta que la mayor parte de las veces una operación o transacción llevada a cabo en ejercicio de las libertades no podrá ser considerada en fraude, es posible apreciar una tendencia de interpretación de las normas generales antiabuso en coherencia con los parámetros sentados por el TJCE estableciéndose, en particular, un umbral del concepto en torno al *business purpose* a la hora de calificar un supuesto de fraude a la ley tributaria²⁸, tal y como puede entenderse de la propia definición que contiene el actual artículo 15 de la Ley General Tributaria²⁹, al referirse a los actos artificiosos o impropios.

45. Afirmar que «un acto o negocio es impropio implica un juicio de frecuencia. Contraponiendo el anterior adverbio *frecuentemente*, predicable de lo usual, con el *notoriamente* impropio del artículo 15 no es difícil vislumbrar el vacío al que podemos dirigirnos, pues no se olvide que la conjunción disyuntiva usada — *impropio, propio* — permite la aplicación de la cláusula sobre la sola base de lo inusual³⁰.

46. Habrá que acudir, por tanto, al test denominado *juicio de propiedad* para deducir si la fórmula negocial sometida a consideración ha sido la adecuada para la obtención del fin pretendido, lo que supone que, «al emplear el término negocio impropio, la Ley 58/2003 está admitiendo que para la producción de determinados efectos jurídicos económicos el ordenamiento establece unos negocios jurídicos estándar y típicos. Ello supone elevar a elemento esencial del negocio el control jurídico que la causa típica imprime sobre la validez de los fines a los que se destina cada concreto acto o negocio.

47. Por lo tanto la Administración tributaria, para determinar si un concreto negocio jurídico puede dar lugar a la aplicación del artículo regulador del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, esto es, si ha sido utilizado abusivamente por los particulares para eludir la realización del hecho imponible o para obtener alguna ventaja fiscal, se verá obligada a averiguar si el acto o negocio típico

²⁶ STS 20 de septiembre de 2012, ROJ 6618/2012.

²⁷ I. CLEMENTE CASAS: “El fraude de ley tributaria no constituye Delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo”, en *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 12, 2005.

²⁸ V. RUIZ ALMENDRAL: “El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general antifraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario”, Ed. Thompson, Pamplona, 2006.

²⁹ Artículo 15, Conflicto en la aplicación de la norma tributaria: 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente *artificiosos o impropios* para la consecución del resultado obtenido; b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

³⁰ J. LÓPEZ TELLO: “La «cláusula antiabuso» del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, en *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, núm. 5, 2003, pág. 49.

realizado persigue los fines socio-económicos que son propios del mismo, esto es, los fines prácticos protegidos por el ordenamiento jurídico a través del elemento esencial del negocio jurídico que es la causa»³¹, por lo que el juicio de propiedad puede ser también un juicio de causa³².

48. La simulación, por su lado, supone la creación de una realidad jurídica aparente que oculta, o bien una realidad jurídica diferente (simulación relativa), o bien la inexistencia de un hecho o negocio jurídico (simulación absoluta) conforme al artículo 16 de la Ley 17/2003.

49. Determinado sector doctrinal afirma que dos figuras tan nítidamente diferenciadas en el plano teórico se superponen en la aplicación práctica, difuminando sus respectivos contornos hasta el punto de hacerlos casi inaprehensibles, afirmándose que «técnicamente el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, realizados al amparo de una determinada normativa (de cobertura) que no los protege suficientemente, por lo que debe aplicarse la norma tributaria que verdaderamente resulta de aplicación (defraudada) a la vista de las circunstancias concurrentes. Por el contrario, en la simulación se produce la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta otra distinta (subyacente) y es, precisamente, en la simulación de la causa negocial, dada su imprecisa configuración en el derecho español y su estrecha vinculación con la finalidad que las partes persiguen, cuando surge la confluencia con el fraude de ley, en tanto si un contrato realizado no con el propósito habitual (causa típica) sino para obtener un resultado singular, adolece de vicio en la causa, llegando a carecer de ella y mereciendo la calificación de simulado.

50. En ambos casos por igual, el ordenamiento jurídico prevé exigir la carga tributaria que hubiera correspondido al hecho imponible soslayado. La posible concurrencia de simulación y fraude de ley cuando el negocio simulado también es fraudulento, y el hecho de que parte de la doctrina exigiera, a tenor del artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, la presencia de un elemento subjetivo en el fraude de ley tributario – en cuanto se exigía el propósito probado de eludir el impuesto³³ – que ambas figuras se solapen irremediabilmente³⁴. Otra parte de la doctrina, por su lado, afirma que, «ciertamente, frente a la nitidez de la distinción teórica, pueden surgir dificultades en la práctica para determinar cuándo nos encontramos ante una simulación y cuándo ante un supuesto de fraude de ley, porque en cierto sentido — no en el técnico-jurídico, desde luego — quien realiza un negocio en fraude a la ley tributaria no persigue tanto el resultado típico de ese negocio como sus consecuencias económicas»³⁵.

51. Efectivamente, ambos comportamientos tienen como elemento definitorio esencial que, mientras que en el conflicto en la aplicación de la norma el obligado tributario obtiene una ventaja fiscal mediante la utilización de posibles *resquicios* normativos (la conjugación de la norma defraudada y la norma de cobertura), en la simulación se produce un alejamiento de la finalidad típica del mismo (de la causa del negocio jurídico) amparándose en una *artificiosidad* construida *ex profeso* para la obtención de un único objetivo: el aprovechamiento fiscal perseguido³⁶. Sin embargo, el matiz que podemos encontrar como elemento diferenciador no es otro que la propia definición de artificioso como todo acto hecho o elaborado con artificio, arte y habilidad, disimulado, cauteloso, doble. Esto es así porque en el conflicto en la aplicación de la norma, como ya hemos dicho, el negocio realizado entre las partes es

³¹ I. CALATAYUD PRATS: “Comentario al artículo 15 de la nueva ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, en Hacienda Canaria, núm. 10, 2, pág. 18.

³² C. GARCÍA NOVOA: “La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria”, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 365.

³³ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria: Artículo 24: 1. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible.

³⁴ M. LINARES GIL: “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria”, en InDret, núm.3, Working Paper núm. 25, Barcelona, 2004.

³⁵ J. ZORNOZA PÉREZ: “La simulación en Derecho tributario”, en J. ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN (Dir.): Tratado sobre la Ley General Tributaria, Tomo I, Aranzadi-Thomson, Madrid, 2010, pág. 560.

³⁶ I. CLEMENTE CASAS: “El fraude de ley tributaria no constituye Delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo”, cit..

efectivamente querido y utilizado en toda su naturaleza, del que no puede decirse que sea disimulado y que no extienda todos sus efectos entre los propios interesados y ante terceros. *A contrario sensu*, en la simulación sí que existe, necesariamente, un acto que encubre a otro considerado verdadero, acto que en sí mismo no existe ni tiene ningún efecto real entre las partes ni es oponible ante terceros, por lo que, en esta tesitura, podríamos concluir con la posibilidad de que exista, en todo caso, una artificiosidad relativa en el conflicto en la aplicación de la norma frente a lo que puede ser considerado una artificiosidad absoluta en la simulación.

C. El abuso del Derecho

52. En el ordenamiento español, el artículo 7 del Código Civil establece que «los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe» y que «la ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo». Todo acto u omisión que, por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice, sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

53. Si pretendemos entender la amplitud del contenido del precepto aludido, pronto descubrimos que la literalidad de este no contiene una definición, clara y precisa, del concepto de abuso del Derecho en los términos de qué ha de entenderse por límites normales del ejercicio de un derecho o, más simplemente expresado, dónde se encuentra ese límite.

54. En tal sentido el Tribunal Constitucional ha entendido, en múltiples sentencias, que el uso razonable del Derecho se encuentra en lo justificado, lo no arbitrario (STC 84/87 de 29 de mayo, FJ 3º) para, a continuación, ampliar el término a lo ordinario, lo normal y lo esperable (STC 30/87 de 11 de marzo, FJ 2º; STC 69/89 de 20 de abril, FJ 1º).

55. La noción de abuso del Derecho, por tanto, se obtiene desde el prisma de la licitud del ejercicio razonable del derecho propio o el cumplimiento razonable de una obligación legal, lo cual debe descubrirse en la consideración de los fines que la ley tuvo en mira al reconocer estos derechos y obligaciones; lo que sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho (estándares jurídicos de buena fe, moral y buenas costumbres) puede considerarse abusivo y, por tanto, irrazonable. Efectivamente, el abuso del Derecho no consiste en trasgredir la norma *per se*, sino que se trata de una aparente conformidad con ella, de una apariencia jurídica de cumplimiento que encierra un acto que se tendría el deber de no realizar bajo la cobertura de la normativa que debiera ser aplicada. El abuso, en consecuencia, presupone que, a través del uso de un derecho subjetivo reconocido, y amparado por una norma, se provoca un daño a un interés ajeno (individual o colectivo, privado o general) que no está protegido por una específica prerrogativa jurídica y que se configura, en su propia naturaleza, como algo que podemos considerar éticamente reprochable³⁷.

56. Sin embargo, dicha construcción inicial, a nuestro juicio, es criticable por su elemental conflicto lingüístico en lo referente al término «éticamente reprochable»: ya hemos analizado suficientemente en este trabajo el alcance que la globalización ha tenido en la ruptura de las fronteras económicas, no solo en lo referente a la internacionalización de la misma sino, más profundamente, al modo en cómo la misma avanza e instaura nuevos procesos de implementación y como tal avance, como suele ser general, tiene una velocidad inalcanzable para el legislador común que ve como, de forma constante, los pronunciamientos judiciales tienen que acabar cubriendo las lagunas jurídicas que la baja calidad de su técnica normativa producen.

³⁷ G. PALOMBELLA: “El abuso del Derecho, del poder y del rule of Law”, en Cuadernos de Filosofía del Derecho, núm. 29, Doxa, 2006, págs. 33-57.

57. Además, en nuestra opinión, la ética como elemento configurador de cualquier límite a un derecho subjetivo tiene siempre un escollo difícil de esquivar, que no es otro que la propia condición moral de quien lo ostenta.

58. En todo caso, centrados exclusivamente en el acervo europeo, podemos comenzar diciendo que la noción de abuso del Derecho no es novedosa en este ámbito, puesto que, desde la primigenia sentencia *Van Binsbergen*³⁸, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sin utilizar expresamente el término abuso, estableció las primeras notas de su construcción jurisprudencial, aunque durante el proceso de construcción del concepto se ha utilizado, por parte del Tribunal, una multitud de términos como si fueran intercambiables, sinónimos o, incluso, en determinadas ocasiones, elementos indistintos carentes de significado propio o autónomo.

59. La construcción jurisprudencial del negocio «inusual» podemos encontrarla, de una manera más que elaborada, en el seno del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus múltiples sentencias frente al abuso del Derecho, ya que en su gran mayoría admite la compatibilidad con el ordenamiento jurídico comunitario de aquellas normas antiabuso de los Estados miembros cuya finalidad sea, esencialmente, desmontar los comportamientos *artificiales o anómalos*, sin sustancia económica real, que hayan sido urdidos para obtener una ventaja, o beneficio, que no hubiera existido sin este comportamiento abusivo y que, en lo que respecta al análisis efectuado del ejercicio de las libertades comunitarias, no se efectúe un abuso de las mismas.

60. Por tanto, es evidente que toda norma antiabuso debe fijar, necesariamente, una conexión entre el objetivo perseguido por la norma eludida y el perseguido por quien ejerce su derecho dirigido a la obtención de un beneficio o ventaja. En tal sentido, el Tribunal, sistemáticamente, establece que las libertades comunitarias no pueden utilizarse de forma abusiva para obtener un determinado régimen jurídico más beneficioso que el eludido usando, para ello, recursos artificiales o anómalos o, lo que es lo mismo, todas aquellas acciones contempladas como válidas por el ordenamiento jurídico tienen como único límite la existencia, en su ejercicio, de un elemento adicional de abuso³⁹.

61. De conformidad con esta línea, el Tribunal entiende que «la determinación de la existencia de abuso exige la interpretación del Derecho Comunitario, puesto que nunca podrán considerarse abusivos comportamientos que forman parte del contenido esencial de los derechos reconocidos a los sujetos por el Derecho Comunitario»⁴⁰.

62. Y, básicamente, para determinar la existencia de un comportamiento abusivo se exigirá que, aunque el mismo sea formalmente legítimo, en esencia se aparte de la finalidad o del objeto real de la disposición frente a aquélla eludida usando, para ello, recursos artificiales o anómalos procedentes del ejercicio de las libertades fundamentales.

63. Posteriormente, la construcción del concepto de abuso del Derecho por parte del Tribunal avanzará hacia una primera formulación acabada o, en otras palabras, el primer *test de abuso* que exigirá la concurrencia de determinados elementos si se quiere sentenciar la existencia de un comportamiento abusivo.

64. Un primer elemento, objetivo, formalmente válido y que se encuentre amparado por disposiciones comunitarias pero que, en esencia, se aparte de la finalidad o del objeto real de la disposición que avale el comportamiento frente a aquélla eludida.

³⁸ STJUE 3 de diciembre de 1974, *Van Binsbergen*, C-33/74, ECLI:EU:C:1974:131.

³⁹ G. GONZÁLEZ GARCÍA: “Una aproximación al contenido de los conceptos de discriminación y restricción en el Derecho de la Unión”, en Documentos de Trabajo, núm. 8, Instituto de Estudios Fiscales, 2004, pág. 42.

⁴⁰ A. MARTÍN JIMÉNEZ: “Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas anti-elusión/antiabuso del derecho interno”, en Documentos, núm. 7, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, pág. 6.

65. Se exige, en conclusión, la prueba de que las condiciones que se han creado lo han sido artificialmente y con un objetivo distinto al previsto por la norma, lo que exigirá un análisis que debe efectuarse caso por caso, tanto del sentido y del objetivo de la normativa comunitaria como del comportamiento de los operadores prudentes que gestionan sus asuntos respetando las normas jurídicas aplicables y conforme a los usos comerciales y económicos vigentes en el sector de que se trate

66. Un segundo elemento, subjetivo, consistente en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la norma comunitaria mediante la creación, *ex profeso*, de las condiciones exigidas para su obtención.

67. Se exige el hecho de que la operación, o formulación *de facto* de que se trate, haya sido realizada esencialmente para obtener un beneficio incompatible con el objetivo de la normativa comunitaria y, en tal sentido, ya ha sido puesto de manifiesto la necesidad de explorar la posibilidad de elaborar un inventario no exhaustivo de hechos que suelen indicar la existencia de un montaje artificial, como, por ejemplo, la constitución de un establecimiento secundario con el que se pretende suministrar bienes o prestar servicios desde otro territorio, sin que se constaten en éste ninguna sustancia real ni operación material, o, más en general, los tipos de operaciones que carecen de finalidad comercial (o que puedan ser incluso contrarias a los intereses comerciales generales, en caso de que no se hayan llevado a cabo exclusivamente con objeto de evadir impuestos).

68. Como también ha manifestado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con cierta profundidad, la existencia de abuso debe realizarse de forma casuística, en tanto las presunciones *iuris et de iure* de abuso son rechazadas por generalistas, o inadecuadas, para conseguir el fin previsto que no es otro que impedir el abuso de las libertades y derechos comunitarios y, en la medida en que el objetivo fundamental de una norma sea la prevención de la utilización de mecanismos elusivos, el criterio de proporcionalidad implica que debe garantizarse que la norma controvertida se aplique, únicamente, para evitar montajes puramente artificiales.

69. Sin embargo, y aunque la aseveración de que el Tribunal de Justicia, en la mayor parte de sus sentencias, admite únicamente aquellas normas antiabuso cuya finalidad sea impedir la realización de transacciones artificiosas, carentes de realidad económica y que tengan como única o principal finalidad la de obtener una ventaja tributaria sin ningún otro motivo válido, el problema se suscita en la definición propia del término «artificial», en tanto está planteado de tal manera que lo acercan considerablemente a la simulación, por ausencia total de sustancia económica. Se exige, además, que haya una estrecha relación causa-efecto entre la transacción sospechosa y la ventaja tributaria, lo que implica que toda norma antiabuso deberá fijar una conexión clara entre el objetivo perseguido por el contribuyente de conseguir un determinado tratamiento fiscal beneficioso, y la definición de montaje puramente artificial, lo que supone, de nuevo, una necesidad de análisis «sustancia sobre forma» para detectar cuando estamos, realmente, ante un montaje puramente artificial. En tal sentido, la denominada doctrina del *Business Purpose Test* se configura como un desarrollo de la interpretación finalista o teleológica de la norma tributaria y engloba diversas doctrinas que tienen un punto en común, que no es otro que negar la protección jurídica de aquellos actos o negocios realizados sin un propósito negocial real o abusando de las normas que reconocen esas formas jurídicas en el sentido de utilizarlas para obtener un resultado (la ventaja tributaria) que no es el fin para el que fue creado la norma⁴¹.

70. Así, se pondrá de manifiesto la conveniencia de aplicación de un *test* basado en tres elementos, a través del cual pueda diferenciarse cuando estamos ante un montaje artificial y cuando ante un ejercicio de la libertad de establecimiento: el primero de los requisitos versa sobre la realidad de la im-

⁴¹ V. RUIZ ALMENDRAL: “¿Tiene futuro el test de los motivos económicos válidos en las normas anti abuso? (sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el derecho de la Unión Europea)”, en Revista de Contabilidad y Tributación, Centro de Estudios Financieros, núms.329-330, 2010, pág.36.

plantación de la filial en el Estado de acogida; el segundo se refiere al carácter efectivo de los servicios prestados por la filial en el sentido del nivel de toma de decisiones en la realización de dichos servicios.

71. Esto viene a suponer que, si la totalidad de decisiones se adoptan fuera de la filial, esta resulta ser tan solo un mero instrumento de ejecución, lo que equivaldría a considerarla un montaje artificial. Finalmente, el tercero de los requisitos relativo al valor añadido por la actividad de la filial es, sin duda, más delicado de aplicar si los servicios prestados por ésta corresponden efectivamente al ejercicio de actividades reales en el Estado de acogida. Este criterio permite tomar en consideración la situación objetiva en la que los servicios prestados por la filial carecen de todo interés económico con relación a la actividad de la sociedad matriz, lo que posibilitaría admitir que existe un montaje puramente artificial en tanto el pago por la sociedad matriz de las prestaciones de que se trata carece, de algún modo, de contrapartida pudiéndose, por tanto, considerar una transferencia pura y simple de beneficios de la sociedad matriz a la filial.

72. Será a partir de la sentencia *Emsland Stärke*⁴² cuando el Tribunal delimitará, con mayor profundidad, la existencia de un montaje puramente artificial exigiendo, para ello, la concurrencia de dos elementos: por un lado, un elemento subjetivo, consistente en la voluntad de obtener una ventaja fiscal y, por otro, que éste resulte de elementos objetivos y verificables por terceros relativos, *en particular*, al nivel de existencia física del establecimiento por lo que a locales, personal y equipos se refiere. Esto determinará que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por el Derecho comunitario, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por la libertad de establecimiento. Si de la verificación de tales elementos se dedujese que el establecimiento constituye una implantación ficticia que no ejerce ninguna actividad económica efectiva en el territorio del Estado miembro de acogida, debería considerarse que dicha creación tiene el carácter de un montaje puramente artificial, lo que podría suceder, en particular, en el caso de una filial «fantasma» o «pantalla» o en las sociedades «buzón».

73. En este sentido, el abuso supondrá la conjunción de esos dos criterios, intrínsecamente vinculados: el subjetivo, consistente en la voluntad de obtener una ventaja fiscal y que debe ser verificado a través de la conjunción de una serie de elementos verificables por terceros; y el objetivo, referido a la existencia de contradicción entre el resultado alcanzado y la finalidad perseguida por la disposición o la libertad en liza.

74. No obstante, la contradicción del resultado obtenido con los objetivos perseguidos no puede por sí misma caracterizar una práctica abusiva ya que es necesario, además, que la ventaja obtenida a través de las disposiciones del Derecho Comunitario no pueda justificarse objetivamente por ninguna otra consideración que la de eludir las disposiciones de la normativa nacional.

75. Por tanto, el análisis debe centrarse en cuáles son los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria en causa para, una vez delimitados, proceder a determinar si la situación de hecho enjuiciada se integra dentro de esos objetivos: el elemento objetivo contiene dos exigencias que son, por un lado, un distanciamiento absoluto de la finalidad para la que fue creada la norma eludida.

76. Y, por otro, la realización de operaciones cuya finalidad esencial (incluso única) sea la obtención de una ventaja que, de otro modo, no hubiera sido posible obtener. El elemento subjetivo resulta más problemático porque, en primer lugar, debe complementarse añadiendo la obligatoriedad de que se obtenga tal beneficio creando a propósito las condiciones exigidas para su obtención.

77. Partiendo de la premisa de que un nacional comunitario no puede ser privado de la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado por el hecho de sacar provecho de las ventajas fiscales ofre-

⁴² STJUE 14 de diciembre de 2000, *Emsland Stärke*, C-110/99, ECLI:EU:C:2000:695.

cidas legalmente por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en el que reside⁴³, el elemento subjetivo que literalmente advierte el Tribunal consiste en la voluntad de obtener una ventaja fiscal debe ser entendido con mucha cautela.

78. A este respecto, lo que se denomina el elemento subjetivo del abuso no afecta al carácter interpretativo del propio concepto, ya que el Tribunal de Justicia vinculó ese elemento subjetivo a la conclusión de que la situación que da lugar a la aplicación de una determinada norma comunitaria era meramente artificial.

79. Esa conclusión de artificialidad no debe basarse en una apreciación de las intenciones subjetivas de los que invocan el Derecho Comunitario, sino que debe dilucidarse sobre la base de una serie de circunstancias objetivas verificadas en cada caso concreto.

80. La intención, por tanto, no es decisiva para apreciar el abuso, sino que es la actividad en sí misma, objetivamente considerada, el factor que constituye el núcleo esencial de esta figura.

81. La intención de las partes de obtener, abusivamente, una ventaja es simplemente deducible del carácter artificial de la situación que ha de apreciarse a la luz de una serie de circunstancias objetivas, siendo que el elemento subjetivo solo lo es en la medida en que puede verificar la finalidad de las actividades realizadas para la obtención del fin elusivo. La constatación de la existencia de un comportamiento abusivo debe basarse, por tanto, en elementos objetivos y verificables por terceros, relativos a los elementos de juicio que, de no encontrarse en el caso, podrían llevar a la conclusión de que dicha creación tiene el carácter de «montaje puramente artificial» y que, en definitiva, nos encontramos ante un uso abusivo de la norma. En torno a dicha definición de *artificiosidad* se ha construido, *in extenso*, la noción de abuso del Derecho como aquella práctica consistente en la obtención ilícita de una ventaja tributaria a través de montajes puramente artificiales, carentes de todo contenido económico real, y que están destinados únicamente a eludir la aplicación de la normativa tributaria que, en circunstancias normales, hubiera sido de obligado cumplimiento.

82. Ahora bien, el problema surge cuando el término *artificial* está definido en tal manera que lo acercan considerablemente a la simulación y al conflicto en la aplicación de la norma por ausencia total de sustancia económica, de manera que no es sencillo diferenciarlos entre sí. Esto nos lleva a deducir que, para el Tribunal, el concepto de abuso equivaldría al de simulación, centrándose en aquellos *comportamientos cercanos a las simulaciones groseras*⁴⁴ en su aplicación de la artificiosidad de las operaciones como naturaleza esencial de cualquier comportamiento abusivo. Efectivamente, compartimos dicha interpretación ya que, si tenemos en cuenta que la simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente, o que oculta la inexistencia de un acto o de un negocio jurídico (que conlleva una ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada) reducir el concepto de abuso del Derecho a la ausencia total de sustancia económica conlleva que la diferencia entre ambas nociones sea imperceptible.

83. Para que un negocio simulado surta efectos es preciso que se justifiquen los requisitos contenidos en el artículo 1.261 del Código Civil y, en especial, la causa lícita y verdadera en que se funde el acto que las partes han querido ocultar, bajo otro carente de causa o con causa falsa⁴⁵.

84. En la simulación, *stricto sensu*, el elemento intencional y subjetivo es esencial para que la actuación del sujeto pueda ser considerada como simulada, pues en la simulación se produce un aleja-

⁴³ STJUE 11 de diciembre de 2003, *Barbier*, C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, apartado 71.

⁴⁴ J. CALDERÓN CARRERO; A. MARTÍN JIMÉNEZ.: “Acerca de la necesidad de reconfigurar la política española en materia de cláusulas antiabuso y fiscalidad directa: las consecuencias derivadas de los casos *Cadbury Schweppes* y *Test Claimants in the Thin Cap Group*”, en *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 2, Aranzadi, 2007.

⁴⁵ J. CALVO VERGEZ: “La simulación en el Derecho tributario: análisis de la reciente doctrina del Tribunal Supremo”, en *Quincena Fiscal*, núm. 14, 201.

miento de la finalidad típica del mismo (de la causa del negocio jurídico), amparándose en un *engaño* construido *ex profeso*, y con plena intención manifiesta de obtención de un aprovechamiento fiscal contrario al que hubiera sido de aplicación de no haberse producido la simulación.

85. Sin embargo, no es necesario que concurra un elemento subjetivo de intencionalidad para que una determinada estructura jurídica sea considerada abusiva, pues Esta puede ser elaborada a través de una interpretación amplia de la ley que, sin embargo, pueda constituir una ventaja indeseada en términos impositivos.

86. Como ya advertimos con anterioridad, la conclusión de artificialidad no debe basarse en una apreciación de las intenciones subjetivas de los que invocan el Derecho Comunitario, sino que debe dilucidarse sobre la base de una serie de circunstancias objetivas verificadas en cada caso concreto.

87. Mientras, en el ámbito general del negocio jurídico, la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada que puede ser, como dijimos, absoluta o relativa: en la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso, ya que tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes.

88. En cualquier caso, para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación, esto es, los elementos integrantes de su concepto entendida como la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y la finalidad de ocultación. La simulación o el negocio jurídico simulado tienen, por tanto, un componente fáctico sometido a una suerte de apreciación o valoración⁴⁶, por lo que el elemento subjetivo es, en esencia, determinante para decretar la existencia de simulación en la actuación de los obligados tributarios.

89. Respecto del conflicto en la aplicación de la norma, coincidimos en que existe una identidad notable entre la doctrina elaborada por el Tribunal y la cláusula del artículo 15 de la Ley General Tributaria, en tanto que, con arreglo al citado artículo la Administración debe acreditar el carácter notoriamente artificioso o impropio de los actos o negocios realizados. En apariencia, esto no sucede en la cláusula antiabuso, donde basta con la prueba de que tales actos o negocios dan lugar a una ventaja fiscal contraria a la norma y buscada como finalidad primordial de la operación.

90. Pero no puede olvidarse que este requisito se encuentra implícito en la tesis de la jurisprudencia comunitaria, que pretende determinar en qué casos se ha producido un abuso de Derecho, y este objetivo se consigue, usualmente, mediante la realización de actos o negocios artificiosos.

91. No obstante, hay autores que consideran que la doctrina del Tribunal introduce un elemento añadido, no previsto en el artículo 15 de la Ley, que no es otro que la constatación de que la ventaja obtenida es contraria a la Directiva Comunitaria o a la normativa interna reguladora del impuesto⁴⁷.

92. Es interesante exponer, por último, que en Polonia se aplica una regla general a las operaciones realizadas principalmente con el fin de obtener una ventaja fiscal o cuando uno de los objetivos principales era obtener dicha ventaja, si la ventaja es contraria al objeto o fin de la legislación fiscal o de una disposición de esta.

93. En tal sentido, la norma establece que no dará lugar la obtención de la ventaja fiscal si el negocio o la operación realizada se considera artificial, es decir, si no habría sido aplicado por una entidad que actuara razonablemente y con fines legítimos por razones económicas predominantemente sólidas.

⁴⁶ STS 19 de diciembre de 2011, ROJ 9066/2011.

⁴⁷ J. RODRIGUEZ MÁRQUEZ: "Nuevas aportaciones del TJCE a la doctrina del abuso de Derecho en el ámbito del IVA: la sentencia Weald Leasing", en *Crónica Tributaria*, núm. 2, 2011.

94. Estos motivos válidos excluyen, por definición, la finalidad única de obtener una ventaja fiscal, para lo que se tendrá en cuenta, en su evaluación diferentes aspectos, como son el fraccionamiento injustificado de operaciones; la participación de intermediarios a pesar de la falta de justificación económica o empresarial; o la existencia de elementos que conduzcan a un estado idéntico o próximo al estado existente antes de que se realizara la transacción. Otros elementos que merecen ser considerados son aquellos que se anulan o se compensan entre sí; la existencia de riesgo económico que exceda de las ventajas no fiscales esperadas hasta el punto de que una persona prudente no habría elegido ese curso de acción; situaciones en las que la ventaja fiscal obtenida no se refleja en el riesgo económico incurrido por la entidad o en sus flujos de efectivo; la ocurrencia de un beneficio antes de impuestos que es insignificante en comparación con la ventaja fiscal no directamente atribuible a la pérdida económica realmente sufrida; o la participación de una entidad que no ejerza una actividad económica real o que no cumpla una función económica importante, o que esté establecida en un país o territorio que aplique medidas fiscales perniciosas competitivas.

95. La consecuencia lógica de la determinación de la inexistencia de motivos económicos válidos será la aplicación de los efectos fiscales de tales operaciones sobre la base de la situación que podría haberse producido si las operaciones hubieran sido realizadas por una entidad que perseguía objetivos legítimos distintos de la obtención de una ventaja fiscal. En una situación en la que las circunstancias indiquen que la obtención de una ventaja fiscal era el único objetivo de la transacción realizada, los efectos fiscales se determinarán sobre la base de la situación que habría existido si la transacción no se hubiera realizado⁴⁸.

96. En esta línea, en febrero de 2023 el Tribunal Administrativo Regional de Varsovia emitió tres sentencias en procedimientos relacionados con el abuso del Derecho, de lo que dos de ellos los casos mencionados⁴⁹ se referían a los llamados programas de incentivos basados en instrumentos financieros.

97. Estos constituían en esencia acuerdos artificiales que permitían reducir la tributación del IRPF mediante la creación de una base para pagos gravados como ingresos de capital (tipo impositivo del 19%), mientras que en realidad se trataba de una remuneración por el trabajo de un miembro del consejo de administración de la sociedad (tipo impositivo del 32%). Los contratos sobre instrumentos financieros se celebraban paralelamente a la relación laboral y tenían un propósito motivacional. Sin embargo, no trasladaban al contribuyente ningún riesgo de inversión ni ampliaban su responsabilidad más allá de las obligaciones laborales desempeñadas en la empresa. El tribunal determinó que dichos fondos recibidos constituían en realidad un componente de la remuneración, de carácter bonificable, gravado conforme a la escala progresiva del impuesto. En concreto, la que recaba mayor importancia de las sentencias aludidas se refería a un esquema que implicaba el uso de una sociedad instrumental para llevar a cabo la venta de participaciones por parte de una persona física en una sociedad de responsabilidad limitada (sp. z o.o.)⁵⁰. Como resultado de la venta de participaciones a través de una sociedad constituida específicamente para este fin (a la que se habían transferido dichas participaciones mediante un canje fiscalmente neutro) y posteriormente disuelta, se generaron artificialmente costes de venta de las participaciones, lo que generó la no imposición a la parte vendedora. Antes de la disolución de la sociedad, los fondos obtenidos de la venta se transfirieron al patrimonio privado de los socios mediante préstamos.

98. El tribunal consideró que, de no existir la posibilidad de obtener una ventaja fiscal, el contribuyente no habría optado por la venta a través de la sociedad, sino que habría realizado la venta directamente. Además, en las sentencias emitidas se confirmó la doctrina sobre la legalidad de dictar

⁴⁸ Vid. T. PIEKIELNIK: "Charakter zobowiązania podatkowego powstającego w związku z wydawaniem przez Szefa KAS decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania (GAAR), Przegląd Podatkowy 1/2023, str. 41-49.

⁴⁹ wyroki WSA z 21 lutego 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 2386/22 oraz III SA/Wa 2387/22 (Sentencias del Tribunal Administrativo Regional de 21 de febrero de 2023, referencias III SA/Wa 2386/22 y III SA/Wa 2387/22).

⁵⁰ wyroki WSA z 14 lutego 2023 r., sygn. akt III SA/Wa 1695/22 (Sentencia del Tribunal Administrativo Regional de 14 de febrero de 2023, referencia III SA/Wa 1695/22).

resoluciones en función del momento en que surge el beneficio fiscal (independientemente del momento de realización de las actuaciones o del conjunto de actuaciones que conducen a la elusión fiscal), así como el momento de su surgimiento en el impuesto sobre la renta de las personas físicas con el cierre del ejercicio fiscal, incluyendo por tanto la posibilidad de aplicar la cláusula contra la elusión fiscal a las obligaciones tributarias correspondientes al año 2016. El tribunal también incidió en cuanto al carácter de las decisiones en virtud de la cláusula *decyzje klauzulowe*, considerándolas decisiones declarativas. En los fundamentos orales de las sentencias, se subrayó que el acto adecuado no es un acto abstracto ni constituye una fuente independiente de tributación, ya que éste debe determinarse en el curso del procedimiento tributario, y posteriormente, establecerse las consecuencias fiscales correspondientes al mismo de acuerdo con las disposiciones tributarias. Por el contrario, las tesis presentadas en el marco de los intentos de reinterpretación de las disposiciones por parte de los representantes legales para demostrar el carácter constitutivo de las decisiones en virtud de la citada cláusula resultan indefendibles⁵¹.

III. La exigencia de motivación administrativa en la calificación de negocios jurídicos

99. Expuesto lo antecedente, resulta innegable que la calificación jurídica de los negocios celebrados por el obligado tributario por parte de la Administración constituye una manifestación cualificada de su potestad de interpretación, con efectos directos sobre la determinación de la deuda tributaria. Partimos de una base indiscutible en el seno del Derecho de la Unión Europea, y es que «... los nacionales de un Estado miembro no pueden, aprovechando las posibilidades creadas por el Tratado, intentar evitar abusivamente la aplicación de su legislación nacional. Tampoco pueden invocar las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta»⁵² pero, por otro lado, el ejercicio de la potestad de calificación de la Administración no puede desligarse del principio de legalidad ni de los límites formales que derivan del acervo en tanto que exige que la actuación administrativa no solo se someta al Derecho, sino que sea motivada, proporcionada y coherente con los fines que la justifican. La motivación se erige, así, como una garantía esencial del contribuyente, en la medida en que permite el control de legalidad, tanto administrativo como jurisdiccional, del criterio calificador adoptado por la Administración. Ello se intensifica cuando dicha calificación tiene como efecto desvirtuar la forma jurídica elegida por las partes, privando de eficacia tributaria a los negocios celebrados por la aplicación directa del artículo 13 de la Ley General Tributaria, pero con el necesario recurso a las figuras de la simulación o el conflicto en la aplicación de la norma.

⁵¹ [Finanse.mf.gov.pl](https://www.finanse.mf.gov.pl), Creative Commons Uznanie Autorstwa 3.0 Polska, en <https://www.podatki.gov.pl/>: Art. 119a. [Unikanie opodatkowania] Dz.U.2025.111 t.j. Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). §2. W sytuacji określonej w §1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej. §3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania. §4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności. §5. Przepisy §2-4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w §1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano. §6. Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w §1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów §2-5 nie stosuje się. §7. Jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 81b §1a, w całości uwzględnią ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 200 §3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 58d. Czytaj więcej w Systemie Informacji Prawnej LEX: <https://sip.lex.pl/akty-prawne/dzu-dziennik-ustaw/ordynacja-podatkowa-16799056/art-119-a>.

⁵² STJUE 7 de febrero de 1979, *Knoors*, 115/78, ECLI:EU:C:1979:31, apartado 2.

100. Como hemos desarrollado a lo largo del presente trabajo, la doctrina del *business purpose test* tiene como propósito amparar las normas antiabuso cuyo objetivo sea la declaración de ineficacia de aquellas operaciones o estructuras consideradas artificiosas por su única finalidad, que no es otra que la elusividad en términos de uso abusivo de las normas que las amparan. Esto significa que no es solo la validez de la operación o de la estructura en liza lo que se enjuicia – motivos económicos válidos – sino que también debe profundizarse en su acomodo en la interpretación de la norma que le da cobertura, pues podemos encontrarnos con actuaciones perfectamente subsumibles en la obtención de una ventaja fiscal en paralelo a la defensa de una racionalidad económica en su diseño, lo que proporcionaría una cobertura perfecta en términos de la doctrina analizada. Es, en definitiva, la condición de esencialidad en la consecución de una ventaja fiscal la que va a determinar la aplicación de la doctrina, pues se utiliza una forma inadecuada al propio fin económico de la operación analizada, no pudiendo argumentar ninguna razón distinta a la ventaja fiscal.

101. El problema radica en que en nuestro ordenamiento jurídico la artificiosidad así entendida puede encontrar su reflejo tanto en la figura del conflicto en la aplicación de la norma contenida en el artículo 15 de la Ley General Tributaria, como en figura de la simulación – absoluta o relativa – del artículo 16 del mismo cuerpo legal, figuras que se encuentran, como hemos analizado en el presente trabajo, diferenciadas entre sí, al contrario de lo que sucede en otros ordenamientos, como por ejemplo, en la jurisprudencia norteamericana, la cual asemeja la simulación, a través de la denominada *the Sham Transaction Doctrine*, con la doctrina del *business purpose test*⁵³.

102. Por ello, la jurisprudencia del TSJUE exige una correcta aplicación de ambos preceptos, especialmente, en lo referente a la existencia de simulación, pues la diferencia sustancial entre ambas figuras y, por supuesto, las consecuencias que ello conlleva han requerido que la jurisprudencia se

⁵³ D. WARREN KLASING: "What is the Sham Transaction Doctrine", in Tax Law Library. This doctrine tends to be applied where a taxpayer attempts to disguise a transaction and make it appear to be something that, in reality, it is not. When it is applied, the courts will ignore the form of the transaction and declare it to be a "sham" and then proceed to ascertain the tax impact based upon the court's view of the substantive nature of the transaction. A transaction that is labeled a sham when it is deemed to not be motivated by a legitimate business purpose other than its anticipated tax benefits (in other words, tax savings does not qualify as a legitimate tax purpose), will be deemed to lack economic substance because there is no reasonable expectation of profit and thus will be disregarded for tax purposes, so in this cases: a) D.M. Fender v US, CA-5, 577 F2d 934, a sale of bonds to a bank where the taxpayers owned the controlling block of stock was disregarded as non bonafide because they did not in the government's opinion suffer a genuine economic loss which is a requirement for a loss deduction; In T.F. Abbott, Jr. v Commr, 23 TCM 445, TC Memo. 1964-65, aff'd, per curiam, CA-5, 342 F2d 997, the Court of Appeals in the 5th Circuit affirmed the Tax Court in holding that a major stockholder of a corporation (and not his related corporation) in reality realized a gain from the sale of stock. The major stockholder purportedly transferred stock to the corporation as a capital contribution and then his related corporation turned around and immediately sold the stock at a gain. The Tax Court justified setting aside the form of the transaction by holding that the stockholder in substance had sold stock as an individual using the corporation as a conduit and then contributed the proceeds to the corporation as a capital contribution; In the Est. of S. Ravetti v Commr, 67 TCM 3064, TC Memo. 1994-260, the losses flowing to a limited partner related to a purchase of a film by a partnership were disallowed because the acquisition was held to lack economic substance. Factors that the court focused on to justify the disallowance were (i) over-inflated purchase price for the film in order to support tax benefits, and (ii) the lack of personal liability of the limited partner. The transaction was held to not be the result of a true arms-length negotiation; In H.J. Smith, Jr. v Commr, 50 TCM 1444, TC Memo. 1985-567 a sale of stock at auction was held to be invalid where the seller's son purchased the stock with money given to him by the seller (his father) because the father (in economic terms) did not receive anything for the stock; In P.J. Batastini v Commr, 53 TCM 1500, TC Memo. 1987-378; Milbrew, Inc. v Commr, 42 TCM 1467, Dec. 38,363(M), TC Memo. 1981-80, aff'd, CA-7, 83-2 USTC 9467, 710 F2d 1302; F.C. LaGrange v Commr, 26 TC 191, Dec. 21,699 (1956) a series of sale-leaseback transactions were disallowed because the court believed the transactions were entered into solely to inflate the value of the assets used in a school bus business. In reality title to the asset of the business were never transferred to the buyers and the agreed upon purchase price greatly exceeded the true value of the underlying assets. These factors along with others led to the disallowance under the transaction lacked economic substance by the court; In W.G. Hock v Commr, 54 TCM 407, TC Memo 1987-444, the limited partners in a mining operation's expenses and losses were disallowed because the investment in the mining operation was held to not be motivated by a valid business purpose. The transactions as a whole lacked economic substance because of the relationship and lack of knowledge or experience in the mining industry of the parties and the overstated purchase price. Moreover, no ore was ever mined or sold and no payments were actually made to the seller, and factors were apparent that indicated the mine was never a profitable business venture.

muestre contundente ante la exigibilidad de una motivación reforzada cuando se altera la calificación jurídica dada por las partes, al tratarse de una injerencia que, en la práctica, puede alterar sustancialmente los efectos tributarios inicialmente derivados de los actos celebrados. De ahí que, *in extenso*, nuestra jurisprudencia exija que se explicita, de forma suficiente y razonada, los elementos que han conducido a desechar la forma jurídica elegida por el contribuyente, especificando el negocio jurídico real que se considera efectivamente celebrado.

Esta motivación no puede limitarse a afirmaciones genéricas o fórmulas estereotipadas, como la referencia al fraude de ley o a la desnaturalización de la forma, sin acompañarse de una exposición razonada de los hechos y del razonamiento jurídico subsiguiente. Así, expresa la ya analizada STS de 29 de abril de 2025 que, en el ámbito tributario, la cuestión de distinguir entre calificación y simulación puede adquirir una importancia capital si la contemplamos, por ejemplo, desde la perspectiva del Derecho sancionador. Y es que una cuestión de calificación podría quedar amparada, o al menos así podría defenderse, por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria; pero ello no sería posible cuando de la simulación se trata en la que, incluso, cabría pensar en que la ocultación propia de la simulación podría actuar como circunstancia de agravación. De esta manera, una distinción que pudiera aparentemente parecer inocua puede tener unos efectos absolutamente relevantes en el ámbito del derecho sancionador. Desde una perspectiva garantista, por tanto, la exigencia de esa especial motivación y referencia a las instituciones de la simulación, el conflicto en la aplicación de la norma o el abuso del Derecho adquiere una dimensión estructural, en tanto que no es un simple requisito formal, sino una exigencia sustantiva⁵⁴. En definitiva, la calificación tributaria de los negocios jurídicos exige un ejercicio rigurosamente motivado por parte de la Administración, que permita al contribuyente conocer por qué se ha desestimado su planteamiento jurídico y cuáles son los fundamentos normativos y fácticos que sustentan la alternativa calificación administrativa. Solo así se puede garantizar un ejercicio legítimo de la potestad calificadora, dentro de los límites del principio de legalidad tributaria. Resulta patente que el examen de la calificación tributaria debe efectuarse bajo los criterios interpretativos que exponen la actual doctrina jurisprudencial acerca de los límites entre calificación, conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, en las que se ha remarcado el alcance de la exigencia legal de diferenciar adecuadamente los límites entre una y otra figura, y el deber de la Administración de ajustar el uso de las potestades de calificación, declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y apreciación de simulación a las características reales del acto, negocio o hecho con trascendencia tributaria regularizado, y es que sólo manteniendo el rigor necesario en la aplicación en cada caso de la figura que resulte pertinente podrá cobrar efectividad el esquema diseñado por el legislador⁵⁵.

⁵⁴ STS 29 de abril de 2025, ROJ 1906/2015.

⁵⁵ STS 5 de mayo de 2025, ROJ 1931/2015.