

La evasión legal impositiva*

CESAR ALBIANA GARCIA-QUINTANA
Catedrático de Universidad
e Inspector de los Servicios del Ministerio
de Hacienda

"En Derecho tributario toda relación está empapada siempre por una linfa económica."

(G. LICCARDO: *Personalità e capacità tributaria.*)

SUMARIO.—1. Indicaciones previas: 1.1. Sobre el tema de estudio; 1.2. De índole conceptual y terminológico.—2. Concepto de la evasión legal impositiva: 2.1. Primera aproximación; 2.2. Las reacciones de las unidades económicas ante el impuesto; 2.3. Evasión legal y economía de opción; 2.4. Las economías fiscales; 2.5. Evasión legal y elusión impositivas; 2.6. Evasión legal y evasión ilegal; 2.7. El fraude a la Ley impositiva; 2.8. Conclusión.—3. Problemas de la evasión legal impositiva: 3.1. Consideración inicial; 3.2. La función de la técnica legislativa en el orden tributario; 3.3. Conclusiones.

Las leyes tributarias son redactadas utilizando conceptos, instituciones y, en general, vocabulario propios del Derecho privado, prescindiendo inveteradamente de las capacidades económicas (renta, patrimonio, gasto, etc.) que sirven de causa y soporte a la exacción de los impuestos. En este trabajo, y al hilo de la evasión legal tributaria, se propone que los supuestos de sujeción a gravamen sean descritos o definidos según su contenido, sustancia o trasfondo económicos.

1. INDICACIONES PREVIAS

1.1. *Sobre el tema de estudio.*

El concepto de evasión fiscal plantea muy delicados y complejos problemas de calificación, según la extensión y la significación que se asignen a los respectivos comportamientos de los contribuyentes y responsa-

(*) Ponencia general en las IV Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Estudios Tributarios, celebradas en Estoril (Portugal), los días 28 al 30 de septiembre de 1970, y en algunos aspectos reelaborada.

bles en general. La propia naturaleza de los hechos generadores de las obligaciones tributarias, que aún es materia de discusión entre los tratadistas, traslada toda su problemática a la doctrina de la evasión fiscal por la decisiva influencia que en la misma tiene. Por otra parte, la elección de este tema como de estudio en las IV Jornadas de Estudios Tributarios acredita con toda autoridad tanto la importancia como la vigencia de su discernimiento.

La imprecisión de su concepto y el importante número de figuras que se cobijan en el marco de la evasión tributaria, autorizaría a adoptar cualquier clasificación de sus modalidades. Sin embargo, en obsequio a la designación del tema y a la conveniencia de no desorbitar su estudio, condicionamos toda su elaboración a que la "evasión legal impositiva" constituya una categoría jurídica operativa y unívoca dentro de la evasión en general.

1.2. *De índole conceptual y terminológico.*

La evasión impositiva es un fenómeno estrechamente vinculado al de la incidencia y, por ende, al de la traslación. El contenido económico de dichas categorías tributarias no necesita ser destacado. Su grado de sometimiento al ordenamiento jurídico tampoco precisa especial exposición. Su dependencia de las decisiones políticas es, asimismo, obvia. Esta convergencia de criterios, disciplinas y clasificaciones ha enturbiado su análisis e investigación. Las perspectivas económicas y jurídicas del fenómeno se han influido mutua y desconsideradamente al sistematizar y definir su contenido y su dinámica. En ocasiones, el formalismo de la disciplina jurídica ha influido en el análisis económico del impuestos. Otras veces, las construcciones económicas han pretendido absorber el tratamiento jurídico, amparándose en que la evolución real suele desbordar las previsiones legales.

Las expresadas incoherencias se dan cita en torno a la evasión legal impositiva. No obstante el grado de diferenciación que se está consiguiendo en la literatura hacendística al considerar las vertientes jurídica y económica del fenómeno impositivo, son todavía bastantes los autores que manejan promiscuamente los conceptos y, sobre todo, los que traen a colación indiscriminada, posiciones doctrinales que contemplan aspectos distintos de la imposición fiscal. De aquí que una de las primeras tareas sea la de elaborar conceptos y depurar el vocabulario "ad hoc".

Pero de antemano ha de reconocerse que no será posible superar planteamientos que son distintos por su propia versión del impuesto. No es posible alinear a todos los tratadistas, sean juristas, economistas o integralistas, en el unívoco empleo de los términos y de las nociones referentes al impuesto. Y, por ello, habrá que renunciar a superar las distintas posiciones doctrinales, y, en particular, de quienes ya las han amalgamado con criterios meramente formales.

Con ello no se quiere decir que ambos planteamientos de un mismo fenómeno han de ser siempre y necesariamente contrapuestos. Pero no cabe duda, por ejemplo, que la traslación impositiva ha de merecer atención distinta por parte del análisis económico que por el de su disciplina jurídica. No es de extrañar, por tanto, que para el profesor Fasiani sea preferible "incluir el fenómeno de la traslación entre las evasiones legales" (1), pues para este tratadista de la Economía financiera, con importante carga política, constituye una evasión legal que el impuesto no sea soportado por quien está legalmente obligado a ello en función de su capacidad económica, aunque aquél haya sido satisfecho a la correspondiente Hacienda pública. En cambio, para una Hacienda pública o para la Ley impositiva no existe "evasión legal" si el impuesto ha sido ingresado en el Tesoro, aunque el titular de la capacidad contributiva haya conseguido trasladar el impuesto a otra economía individual. Precisamente por encarar jurídicamente el tema, ha de renunciarse a utilizar, entre otras, las clasificaciones del docente de Génova.

Concluyendo, y como ha escrito el profesor Fuentes Quintana en su presentación a la versión al castellano de la obra de Prest (2), la Economía y el Derecho son dos campos distintos que deben cultivarse con métodos radicalmente diferentes. Y sabido es, agregamos, que el impuesto acaso sea el fenómeno que más contundentemente presenta la dualidad de perspectivas —jurídica y económica— que caracteriza a la actividad financiera. Hemos de procurar, por tanto, que la elaboración del concepto de la evasión legal impositiva y la enunciación de sus problemas respondan a criterios jurídicos que no se sitúen a espaldas de la correspondiente realidad social.

(1) *Principios de Ciencia de la Hacienda*, Madrid' 1962, págs. 270 y ss.

(2) *Hacienda pública*, Madrid, 1967, pág. XVIII, *in fine*.

2. CONCEPTO DE EVASION LEGAL IMPOSITIVA

2.1. *Primera aproximación.*

La noción amplísima de evasión procede de las primeras elaboraciones del impuesto desde el ángulo económico. Pantaleoni (3), por ejemplo, suele ser el autor que con preferencia se cita cuando en la evasión se incluye el contrabando, el fraude fiscal, la remoción, la emigración impositiva, etc. La recepción de criterios “legales” en posteriores tratadistas, como Einaudi (4), determinó la clasificación de la evasión impositiva en “legal” e “ilegal”, agrupando en esta última los supuestos en que el contribuyente se sustrae al pago del impuesto incumpliendo preceptos legales. Por el contrario, la evasión legal consistía en el impago del impuesto utilizando a tal fin medios “legales”, esto es, todos los que no contrariaban concretas y taxativas disposiciones de la Ley. Y la merítisima pretensión de conjugar las distintas perspectivas del fenómeno tributario, determinó a desgajar de la “evasión” todos los comportamientos ajenos a la relación Fisco-contribuyente de derecho, cuales eran la “remoción” y la “amortización” impositivas (Griziotti) (5). El campo “alegal” de la dinámica impositiva se situaba al margen de la evasión. En la evasión permanecían los comportamientos “legales” e “ilegales”.

En Blumenstein se encuentra un concepto de evasión impositiva que responde a criterios puramente jurídicos (6). Para dicho tratadista, la evasión consiste en el hecho de que una prestación impositiva es sustraída al ente público por parte de una persona obligada a la prestación, y se subdivide en dos especies, que llama “sustracción” y “fraude” impositivos. La primera consiste en la sustracción a un ente público, en todo o en parte, de un impuesto que le corresponde. El fraude constituye una especie cualificada por la naturaleza de los medios empleados para lograr la evasión del impuesto. En estas nociones ya se apunta una circunstancia común a ambas modalidades de la evasión (presencia de la capacidad económica sujeta a imposición) y otra diferencial (utilización de medios “legales” e “ilegales” para que el impuesto resulte impagado total o parcialmente).

(3) *Teoria della traslazione dei tributi*, Roma, 1882.

(4) *Principios de Hacienda pública*, Madrid, 1948, págs. 260 y ss.

(5) *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*, Madrid, 1935, páginas 164 y ss.

(6) *Sistema di Diritto delle imposte*, Milano, 1954, págs. 292 y ss.

No obstante lo ya expuesto, es oportuno replantear las distintas clases de comportamientos del particular en cuanto a la exacción de los impuestos, para poder aislar con rigor los que se consideran extraños a la "evasión legal".

2.2. *Las reacciones de las unidades económicas ante el impuesto.*

Ha de admitirse que cualquiera que sea el grado de colaboración de las unidades económicas ante la Hacienda pública, éstas consideran que el impuesto constituye un obstáculo o una perturbación para sus planes y a la hora de adoptar sus decisiones.

El particular puede ingresar las deudas tributarias en las Cajas de la respectiva Hacienda pública según esté previsto en la Ley. El exacto cumplimiento de las obligaciones tributarias según las prescripciones del ordenamiento jurídico en vigor constituyen un comportamiento que, necesariamente, se sitúa fuera del campo de las evasiones, aunque a éstas se asigne amplísimo concepto.

Ahora bien, el pagador del impuesto al Tesoro puede serlo en cuanto titular de la correspondiente capacidad contributiva o por cuenta de otra unidad económica, por así disponerlo la Ley. En estos últimos casos están obligados al pago del impuesto por "deuda ajena" y suelen ser denominados "sustitutos del contribuyente" o "responsables" (En lo sucesivo, "sustituto del contribuyente", aunque en el Modelo de Código tributario preparado para el programa conjunto de tributación para América latina (OEA - BID) se utilice "responsable", pues consideramos es aquélla más expresiva) (7).

Cuando el impuesto ha sido pagado al Tesoro por el "sustituto del contribuyente", la Ley es consecuente con tal atribución de obligaciones tributarias, y le *autoriza* o *conmina* a que repercuta, recobre, retenga o de otro modo traslade su importe a quien, según la Ley, es titular de la capacidad económica sujeta a gravamen. Si este último (contribuyente) no satisface el impuesto al "sustituto" en los supuestos en que por la Ley esté preceptivamente obligado a ello, parece evidente que el contribuyente comete, siquiera sea mediatamente, una "evasión". Ahora bien, en cuanto la legislación o, al menos, la doctrina jurídica no construyan un proceso de repercusión impositiva igual al que rige para la recauda-

(7) El "sustituto del contribuyente" es mencionado en el artículo 30 de la Ley General Tributaria y definido en el artículo 32 del mismo cuerpo legal.

ción por parte de la Hacienda pública (8), parece aventurado que aquella negativa a la repercusión "legal" del impuesto pueda calificarse de "evasión" en su concepto jurídico. Si la oposición del "contribuyente" a que el "sustituto" le repercuta el impuesto se sustancia por procedimientos distintos a los específicos de la Hacienda pública —aludimos a los procedimientos judiciales civiles u ordinarios—, no parece adecuado que dicha negativa se articule como una modalidad de la "evasión" en su consideración jurídica. Distinta sería nuestra opinión si las obligaciones del "contribuyente" ante el "sustituto del contribuyente" fueran de la misma naturaleza y gozaran del mismo amparo jurídico que las nacidas para con la Hacienda pública.

Cuando el impuesto ha sido pagado al Tesoro por el "sustituto del contribuyente" y la Ley simplemente le *faculta* o *autoriza* para repercutir, recobrar, retener o de otro modo trasladar su importe a quien, según la Ley, debe soportarlo por ser titular de la capacidad económica sujeta a gravamen, los supuestos de negativa a tal incidencia por parte del "contribuyente" no pueden ser comprendidos en la noción jurídica de "evasión", porque el comportamiento de este último tiene lugar en el seno de las relaciones contractuales de naturaleza privada, esto es, a extramuros de la estricta obligación tributaria (9).

Y, por último, cuando el impuesto ha sido pagado al Tesoro por el "contribuyente", esto es, por quien debe soportar su carga en cuanto es portador de la capacidad económica sujeta a gravamen, hay que considerar que consiga o no "trasladar" su importe a otras unidades económicas, "absorber" el impuesto en el proceso de producción o que de algún modo "incida" o se "desplace" a otra economía. Este planteamiento dicotómico del comportamiento del "contribuyente" —siempre según la noción técnica más admitida— lo juzgamos suficiente desde el prisma jurídico. Pero como, hoy por hoy, a las elaboraciones jurídicas se suelen contraponer, consciente o inconscientemente, las económicas en sentido estricto, parece oportuno un cierto desarrollo de la apuntada distribución económica del impuesto.

Los supuestos que acaban de ser aludidos son de incidencia "real" o "efectiva" en unidad económica distinta de aquella en que debió pro-

(8) Constituye una excepción el artículo 11-2) del texto refundido del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, fecha 29-XII-1966, el cual puede crear importantes problemas de aplicación a la Administración tributaria y a los Tribunales por razón del cómputo del plazo de interposición de las oportunas impugnaciones.

(9) Véase el artículo 36 de la Ley General Tributaria.

ducirse la incidencia "legal". Pero seamos más explícitos. La Ley impositiva establece siempre quién ha de pagar el gravamen al Fisco (10). En este momento se produce la "percusión" del impuesto, y ésta es una noción eminentemente económica, pues para el orden jurídico se trata del pago de una deuda tributaria. Pero la Ley impositiva también puede —y, en nuestra opinión, debe— determinar en qué unidad económica ha de *incidir* el gravamen. Se trata, pues, de la que pudiéramos llamar incidencia "legal", que la Ley debe advertir tenga lugar en la unidad económica que sea titular de la correspondiente capacidad económica (contribuyente). Si el "percutido" es "contribuyente", no ha lugar —jurídicamente hablando— a que se produzca desplazamiento alguno del impuesto pagado. Si el "percutido" no es "contribuyente", sino "sustituto de contribuyente" o "responsable" según la terminología jurídica, la incidencia "legal" se instrumentará mediante la retención, la repercusión, el recobro, etc., a la unidad económica "contribuyente".

Pues bien, en todos aquellos casos en que la incidencia "real" o "efectiva" no haya tenido lugar en la unidad económica en que debió incidir según la Ley (aludimos a la incidencia "legal"), se habrá dado una evasión de carácter económico, pues quien debió soportar económicamente el impuesto por precepto de Ley logró que el impuesto recayera en otra persona o entidad por cualquiera de los procesos económicos que analiza la economía financiera: traslación (hacia adelante, hacia atrás u oblicua), absorción, amortización, etc. Pero estos casos tampoco son de evasión según su concepción jurídica.

Por cuanto queda expuesto, puede concluirse afirmando que cualquiera que sea la reacción o comportamiento de las unidades económicas al margen de la relación Fisco-contribuyente o Fisco-sustituto de contribuyente, se tratará de supuestos extraños a la configuración jurídica de la "evasión". Discurrirán por cauces estrictamente económicos, esto es, ignorados o indiferentes para el Derecho positivo. Todos los procesos económicos no pueden quedar sometidos al imperio de la norma. De aquí el que muchos economistas hayan calificado de "legales" a determinadas evasiones, que, en puridad, son "alegales" o ajenas al ordenamiento jurídico positivo.

(10) Sujeto pasivo en la terminología de la Ley General Tributaria (artículo 30).

2.3. *Evasión legal y economía de opción.*

Entendemos que la “economía de opción” u “opción impositiva” sólo puede darse cuando la Ley explícitamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar.

Se destaca que la opción ha de estar expresamente planteada en la Ley impositiva. Cuando la alternativa no *resulte* de la Ley, sino que el contribuyente la construye al *amparo* de la Ley, se está ante un supuesto de “evasión legal”, pero no de “economía de opción”.

Un requisito de la “economía de opción” es que exista absoluta concordancia entre lo formalizado y la realidad (Larraz) (11). Es decir, si la Ley establece el tratamiento impositivo de la compraventa y del arrendamiento, por ejemplo, el contribuyente que opte por uno u otro negocio jurídico comprará o arrendará tanto en la formalización del contrato como en su contenido operativo. El efecto común será adquirir la posesión de la cosa comprada o arrendada —aunque a diferente título, como es obvio—, pero dentro del respectivo marco obligacional de los citados negocios jurídicos.

En cuanto a la opción, resulta del propio texto legal, será lícita y, además, no podrá ser calificada de fraude a la Ley impositiva (Garrigues Walker, entre otros) (12), ni aun cuando la opción conduzca a la exoneración impositiva para conseguir el contribuyente el mismo resultado social con el negocio jurídico gravado que con el exceptuado, siempre, insistimos, que de los términos de la Ley se desprenda la alternativa de que se sirva el contribuyente.

Resta por indicar que la opción puede presentarse incluso dispositivamente por la Ley —el contribuyente ha de elegir necesariamente entre uno u otro régimen impositivo (13)— o, como es usual, depende del propósito práctico del contribuyente en cuanto puede ser rectamente alcanzado por negocios jurídicos distintos, al encontrarse solapadas en ellos determinadas prestaciones económicas.

Queda, pues, configurada la “economía de opción” como institución

(11) *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Madrid, 1952, págs. 61 y ss.

(12) *La represión del fraude fiscal*, Asociación para el Progreso de la Dirección, Madrid, 1967, págs. 9 y ss.

(13) Por ejemplo, en la estimación directa u objetiva (evaluación global y convenios con agrupaciones de contribuyentes) de las bases imponibles. Por todos los preceptos relativos a esta opción, el artículo 49-2) de la Ley General Tributaria.

ajena a cualquier elaboración jurídica del concepto de evasión impositiva. Esta conclusión la juzgamos válida en la medida que la opción esté explícita en la Ley impositiva.

2.4. *Las economías fiscales.*

Examinada la “economía de opción”, ha de hacerse una breve referencia a la simple economía fiscal, como hace, por ejemplo, Wackernagel (14). Su fundamento es la mejor exposición respecto a su alcance. Lerouge afirma que cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico —agrega—, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el Tesoro (15). El profesor Araújo Falcão, en su primoroso opúsculo sobre el hecho generador de la obligación tributaria (16), advierte “puede ocurrir que el contribuyente arregle sus negocios para pagar menos tributos”. Y añade: “Nada lo impide, en tanto no se produzca aquella manipulación del hecho generador, en cuanto respecta a su vestidura jurídica”, aludiendo a “una distorsión de la forma jurídica, a una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la relación económica que se exterioriza mediante aquélla.”

Las llamadas “economías fiscales” se encuentran, pues, en ese elástico campo que preside la indiferencia de las Leyes impositivas (no son “economías de opción”), que no excluye la actividad del particular (a diferencia de la “elusión”, según a continuación se expone) y que no utiliza formas jurídicas “inapropiadas” o “anormales” para conseguir la carga impositiva más beneficiosa.

Se reconoce que la “economía fiscal” apenas nada ayuda en la elaboración del concepto de “evasión legal impositiva”. Sin embargo, tiene la virtud de polarizar comportamientos individuales, que los apasionados o deformados por los mal llamados intereses del Fisco se creen obligados a clasificar en categorías de evasión tributaria. Quienes constituyen una sociedad colectiva en lugar de una anónima en consideración a los respectivos costes tributarios de una y otra, y, después, ajustan sus actividades al régimen jurídico de la sociedad colectiva, esto es, sin pretender utilizar ninguno de los mecanismos de actuación que son

(14) *Die Steuerumgehung und ihre Verhütung*, Basel, 1949, pág. 38. Cita que recogemos de la obra del profesor Araújo Falcão que más adelante se cita (págs. 47-8).

(15) *Théorie de la fraude en Droit fiscal*, París, 1944, pág. 103.

(16) *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, 1964, pág. 47.

propios de las sociedades anónimas, es indiscutible que se sitúan en la vertiente de las simples economías fiscales.

Si quien se propone transmitir una cosa elige la donación “inter vivos” en lugar de la sucesión “mortis causa”, cuando esta última está sometida a mayor gravamen que aquélla, es evidente que obtiene una “economía fiscal” que, a su vez, le determinó a adoptar dicha decisión. Negar las “economías fiscales” equivale a remover la teoría y la política de los “incentivos” tributarios.

Por esta potencial “vis atractiva” que a las “economías fiscales” se reconoce en los estudios relativos a las modalidades de la evasión impositiva, son aquí citadas.

2.5. *Evasión legal y elusión impositivas.*

Según ya se ha indicado, pocos temas plantean tantas y tan esforzadas precisiones terminológicas como el de la evasión legal impositiva. En el repertorio de voces que se entrecruzan con dicha expresión se encuentra la “elusión”. Pasamos, pues, a confrontar ambas categorías impositivas.

En primer lugar, ha de examinarse si el término “elusión” debe o no ser utilizado en ámbito tributario. Su aceptación más propia es de naturaleza gramatical y, por tanto, ajena a la imposición fiscal. En cuanto derivado de “elidir”, hace referencia a frustrar, debilitar, desvanecer una cosa, y, por ello, parece aconsejable reservar este término para supuestos en los que el contribuyente satisfizo el impuesto a la respectiva Hacienda pública, y, después, consigue “frustrar, debilitar, desvanecer” sus efectos —incidencia material— mediante su transferencia a otra u otras economías individuales. En cualquier caso se trata de un concepto sin relevancia jurídica, ya que discurre a caballo de aquellos fenómenos económicos que son indiferentes al ordenamiento. Asimismo, no tiene arraigo en el campo de la difusión impositiva, porque existen términos que específicamente se emplean para denominar las distintas modalidades de la traslación impositiva. Por otra parte, su utilización es producto de aisladas traducciones al castellano en supuestos de incidencia efectiva —no percusión— del impuesto (Griziotti, Buenos Aires, 1949; Fasiani, Madrid, 1962; etc.) o en clara confusión con la “elusión” impositiva (Taylor, Madrid, 1960). Por todo ello, se prescinde

de este término al establecer analogías o diferencias con la evasión legal impositiva.

Antes de entrar en el examen de la que consideramos acepción estricta de la "elusión", hemos de referirnos a los "efectos-anuncio" y "efectos-sustitución directos", que, por ejemplo, describe el profesor Recktenwald (17).

Al primero de ellos corresponde, por ejemplo, el comportamiento de los productores agropecuarios argentinos cuando, ante la inminencia de la entrada en vigor de una ley creando un impuesto del 5 por 100 sobre su producción, se apresuraron a vender sus frutos, evitando el nuevo gravamen. El aumento de las ventas —a plazo— fue inusual y provocado por la aparición del nuevo impuesto, que no pudo ser aplicado a tales productos por ser transferidos con anterioridad al comienzo de su vigencia (18). Este supuesto no es de evasión legítima para el profesor Saccone, y en su calificación abundamos. Se ha producido una disminución de la recaudación prevista por el legislador al establecer el impuesto, pero no puede afirmarse exista evasión. Los llamados "efectos-anuncio" corresponden a ventajas económicas que se obtienen antes de la entrada en vigor de una modificación impositiva y en consideración a ella. Este fenómeno, pues, no lo consideramos como de "elusión" impositiva, por el factor temporal que en él interviene.

Los "efectos-sustitución directos" pueden parangonarse con los "efectos-anuncio" en razón de su inmediatez a la entrada en vigor de la respectiva reforma tributaria. Sin embargo, los "efectos-sustitución directos" son determinados por decisiones económicas distintas, que, a su vez, se han adoptado como consecuencia de la modificación que el impuesto ha introducido en las condiciones del propio comportamiento. Por ello, y como más adelante se expone, estos "efectos-sustitución directos" han de entenderse comprendidos en la "elusión" impositiva. Importaba formular esta distinción para evitar su equiparación a los "efectos-anuncio" —extraños a la "elusión" impositiva— en méritos a ser contemporáneos a las reformas tributarias. Un ejemplo que propone Recktenwald es muy aleccionador a la hora de clasificar los "efectos-sustitución directos" a los fines de este estudio. En un impuesto

(17) *Teoría de la traslación de los impuestos*, Madrid, 1970, págs 53 y ss.

(18) De la Ponencia nacional argentina, por el profesor Mario Augusto Saccone, sobre la evasión legal tributaria, presentada a las IV Jornadas antes mencionadas.

general de capitación —dice— el “efecto-sustitución” es nulo, a no ser que se produzca una emigración (19).

En cambio, el “efecto-sustitución indirecto” ha de ser considerado como una de tantas modalidades de la traslación impositiva, y, por tanto, es ajeno a la “elusión” y a la “evasión” según anteriormente hemos propuesto.

* * *

El concepto de “elusión” ha de ser elaborado partiendo de la evasión legal impositiva, como si se tratara de un dato de ésta. El tema de estudio de las presentes Jornadas versa sobre la evasión legal impositiva y, por tanto, como ya hemos advertido, esta expresión no puede minimizarse, ni desecharse en esta ponencia. Además, ha sido acuñada por la literatura tributaria, aunque se juzgue poco o nada afortunada desde el prisma terminológico.

Atendida la etimología del verbo eludir, la elusión impositiva tiene lugar cuando se evita el devengo del impuesto mediante procedimientos, actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica, cuales son la remoción impositiva total o parcial, la emigración impositiva y la remisión del impuesto. El abandono, reducción o modificación (tecnológica o no) de los procesos productivos; la abstención en usos, consumos o gastos en general; la emigración de personas o bienes a naciones extranjeras o a territorios nacionales fiscalmente mejor tratados, etc., son supuestos por los que se evitan “situaciones de hecho” que en otro caso generarían las correspondientes obligaciones impositivas. En esta línea se encuentran también las decisiones del contribuyente que conlleven a una menor carga impositiva en el futuro, siempre que la ejecución de aquéllas quede plena o íntegramente sometida al ordenamiento impositivo vigente. En este grupo de supuestos se da la abstención o evitación características de la “elusión” impositiva, aunque la decisión quede sometida a plazo en sus efectos elusivos y, además, entrañe una conducta positiva o negativa.

Hasta aquí se ha presentado la “elusión” impositiva (“tax avoidance”) como un comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen. Se trata, pues, de un comportamiento del particular que se corresponde

(19) *Ob. cit.*, pág. 29.

con la realidad social, y que, por otra parte, se ampara en el derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad, como uno de los derechos naturales del hombre. Piénsese que en Europa, y hasta 1789, como relata Einaudi (20), era ilícita la remoción del impuesto sobre la sal, porque el legislador, previniendo este fenómeno, había declarado obligatorio el consumo de una cierta cantidad de sal. Hoy no es obligatorio realizar actos que generen la exacción del impuesto. La Ley no impone la obligación de realizar el supuesto de hecho tributario. Y, por tanto, la elusión no contraría a la Ley, pues sólo evita se produzca el supuesto de hecho por ella previsto y regulado.

Esta noción de la elusión puede entenderse opuesta a la mantenida por determinados tratadistas o para supuestos distintos. Pero tal contradicción debe ser examinada a la luz de la materia que se estudie o de los propósitos que orienten la investigación, y, en su virtud, comprobar si se contemplan o no hipótesis iguales. No cabe duda que para la teoría económica del impuesto pueden darse casos de elusión aunque el hecho generador se haya producido y la deuda tributaria se haya satisfecho por el percutido. Pero en estos supuestos, no se da una evasión propiamente dicha, pues el Estado ha recaudado el importe del impuesto tal y como la Ley lo haya dispuesto (21).

Sin embargo, es evidente que no puede elaborar ningún concepto fiscal de validez general si no se atiende a una determinada situación prevista y regulada por el ordenamiento jurídico. De aquí la necesidad de una teoría jurídica de la evasión impositiva en sus muchas modalidades. Autores como Antonini (22), que tanto se ha esforzado en distinguir la elusión y la evasión dentro del ordenamiento jurídico italiano, no siempre han conseguido establecer una neta diferencia entre una y otra conducta del particular. Lo que sí parece admitido es que la "elusión" del impuesto no se puede amparar o servir de determinados actos o negocios jurídicos para evitar el devengo del gravamen. Por ello, cuando Hensel considera la "elusión" en el mundo de las formas jurídicas, es indudable que contempla unos modos de evitación del impuesto extraños a los que se insertan en el comportamiento *real* de los contribu-

(20) *Ob. cit.*, págs. 263-264.

(21) En esta línea la Ponencia nacional brasileña, redactada por el profesor de São Paulo, Antonio Roberto Sampaio Dória.

(22) *Studi di Diritto Tributario*, Milano, 1959. Y específicamente, *Equivalenza di fattispecie tributaria ed elusione di imposta*, en "Riv. di Diritto finanziario e Scienza delle Finanze", 1966.

yentes, y, por tanto, amplía su contenido, con evidente detrimento de su homogeneidad (23).

Al explorar las nociones elaboradas o utilizadas por los autores, se encuentran posiciones antagónicas difícilmente superables, como hemos anticipado, y debidas bien al uso indiscriminado de la respectivos vocablos, bien a la asignación de contenidos insuficientemente delimitados. En este sentido, acaso sea Giorgetti quien más rotundamente amplíe el concepto de evasión legal a los supuestos que pretendemos agrupar como "elusión". Se refiere a los actos de omisión o renuncia del virtual contribuyente para evitar la exacción del impuesto, y los incluye como formas de evasión legal (24). Gomes de Sousa distingue netamente la figura de la "elusión", que contrapone al fraude, pero concluye por denominarla evasión (25).

No obstante, algunas citas pueden hacerse en línea con la noción que postulamos. Para el propio Hensel, la elusión impide el nacimiento de la obligación tributaria, al evitar el contribuyente la realización del hecho generador. El profesor Pérez de Ayala, al caracterizar el fraude de la Ley tributaria, advierte que por la elusión "se elude, pero no se oculta, un hecho imponible" (26).

La ponencia del doctor Sampaio Doria es muy sugestiva a este respecto y constituye una importante aportación al tema. Es cierto que la elusión, en la significación que venimos proponiendo, es examinada bajo el epígrafe de "evasión impropia", pero dicho tratadista contempla los supuestos en que el contribuyente se excluye deliberadamente de la realidad económica, con lo que evita se realice el presupuesto de tributación o hecho generador (situación económica). Por ello, y atendiendo a lo que importa, esto es, al contenido material de la institución, puede afirmarse que la posición del doctor Sampaio coincide con la que se mantiene en este trabajo. El que la denomine "evasión impropia" (para Aliomar Baleeiro, por ejemplo, "evasión lícita") (27), carece de trascendencia, ya que claramente la distingue de la que llama "evasión lícita o legítima".

Antes de dar por concluido este apartado, es preciso indicar que los comportamientos de los contribuyentes con fines elusivos del impuesto no siempre se presentan con la sencillez o elementalidad que hemos in-

(23) *Diritto tributario*, Milano, 1956, págs. 147 y ss.

(24) *L'evasione tributaria*, Torino, 1964, caps. VI y VII.

(25) *Compendio de Legislação Tributaria*, Río de Janeiro, 1960, págs. 113 y ss.

(26) *Derecho tributario*, Madrid, 1968, I, pág. 133.

(27) *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Río de Janeiro, 1958, I, pág. 216.

tentado describir con anterioridad. En ocasiones, el contribuyente evita la realización de un supuesto de hecho..., pero practica otro que de algún modo o en cierta medida da satisfacción a sus propósitos primitivos. En estos casos será preciso discernir cuidadosamente si el comportamiento del contribuyente fue de elusión o con ribetes de evasión legal. Lo que sí puede afirmarse rotundamente, una vez más, es que, si se "elude" la realización del supuesto de hecho mediante la práctica de otro u otros que permitan la consecución de resultado económico equiparable, en modo alguno estaremos ante un caso de "elusión" impositiva según la noción que propugnamos. También puede afirmarse que toda evitación del impuesto mediante comportamientos meramente formales tampoco constituyen "elusión" según el concepto que se viene manejando. Gerloff cita el contrato que se concluye verbalmente renunciando a formularlo por escrito (28).

Por el contrario, si el contribuyente no realiza la operación prevista hasta que transcurre el plazo señalado por la Ley para que sea imponible un incremento de valor o cualquier otra categoría económica, opinamos existe una abstención dentro del plazo determinado por la Ley impositiva y, por tanto, estamos ante un caso de "elusión", ya que, de un lado, no llega a establecerse el supuesto de hecho, y, de otro, el contribuyente no obtiene resultado económico alguno.

Acaso se afirme que esta noción tan vaga, amplia o genérica de la elusión carece de toda utilidad y, también, de rigor conceptual. Entendemos, sin embargo, que la "elusión", al igual que los supuestos de "no sujeción" impositiva (art. 29 de la Ley General Tributaria), son categorías "negativas" que apenas consienten descripción y, desde luego, no permiten ser exhaustivamente enumeradas. Pero tanto la "elusión" como la "no sujeción", en sus respectivos campos, sirven para señalar las fronteras del hecho imponible (real, en la primera, y legal, en la segunda). Por otra parte, siempre será posible una cita pormenorizada de supuestos de "elusión" (como las leyes tributarias hacen con determinados supuestos de "no sujeción") cuando se den en la zona polémica del respectivo contorno de la evasión legal.

En conclusión y con la mira puesta en su diferencia con la evasión legal, se caracteriza la "elusión" impositiva:

(28) *Tratado de Finanzas*, de Gerloff y Neumark, Buenos Aires, 1961, II, página 265.

a) Por una inactividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

b) Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente (no será ocioso advertir que si la inactividad o abstención se refiere a una determinada "forma jurídica", pero se realiza otra con iguales o parecidos resultados económicos, el supuesto no será de "elusión"); y

c) Por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda pública, esto es, en la fase que habría sido de percusión impositiva si la elusión no hubiera operado.

2.6. *Evasión legal y evasión ilegal.*

Fuente de generalizadas censuras es la calificación de legal que se adosa a determinadas clases de evasiones. Con toda crudeza han expuesto autores, como Andreozzi, cuán artificiosa es la clasificación de la evasión impositiva en legal e ilegal (29). Si la evasión impositiva consiste en sustraerse al pago del respectivo gravamen, parece, en principio, que toda evasión ha de reputarse de ilícita. Así argumenta Giuliani Fonrouge, con acierto y en términos rotundos (30). Consideramos necesario —expone este tratadista— aclarar, a manera introductiva, que, en nuestra concepción de la materia, es inaceptable el distingo que suele efectuarse entre fraude lícito y fraude ilícito o entre fraude legal e ilegal, también denominados fraude de hecho y fraude de intención, como, asimismo, evasión legítima y evasión ilegítima, evasión legal y evasión ilícita. Más adelante agrega: "Ya sea que se utilice la expresión defraudación (o fraude) o se prefiera evasión, la expresión debe llevar implícito el concepto de ilicitud". Nos sumamos a su crítica y con él hemos de entender que la evasión legal consiste en un "proceder... que, sin infringir el texto de la Ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas".

No obstante, la denominación de "evasión legítima" no ha sido seguida, en general, por la doctrina. El propio Tarantino, que es presentado como el más decidido defensor de dicha expresión con alcance distinto al de "elusión", no siempre la distingue de esta última con plenitud de concepto. En efecto, cuando entiende por evasión legítima "el impedir

(29) *Derecho tributario argentino*, Buenos Aires, 1951, pág. 219.

(30) *Derecho financiero*, Buenos Aires, 1962, págs. 591 y ss.

por medios idóneos (no prohibidos por la Ley) el nacimiento de la obligación impositiva que de otro modo hubiere correspondido para el caso de realizarse el hecho configurado en la Ley tributaria”, es obvio que el supuesto por él descrito encaja en el contenido propio de la “elusión” impositiva o en el de “evasión legal”, según el alcance que se dé a la expresión “medios idóneos” (31). Gomes de Sousa distingue los comportamientos lícitos e ilícitos del contribuyente en base a que se haya realizado o no realizado el “hecho generador” y la obligación tributaria no nazca. Para Jarach, también coincide la “evasión legítima” con la “elusión” según la noción que proponemos (32). Becker abunda en la misma identidad (evasión legítima y elusión) (33). El doctor Sampaio Doria, en su ponencia, también equipara evasión lícita o legítima a evasión en sentido estricto y a elusión, aunque establece ciertas puntualizaciones, según recogemos a continuación.

Para el ponente brasileño, la evasión lícita se subdivide en las inducidas u ofrecidas por la Ley impositiva y en las resultantes de las lagunas, fisuras o imperfecciones de la Ley. Esta última clase de evasiones son las que con propiedad pueden ser consideradas como tales, ya que las primeras son producto de medidas legislativas de reducción o exoneración impositivas al servicio de la política económico-social. En efecto, cuando al contribuyente se le ofrecen dos regímenes (normal y excepcional) ha de presumirse que pretenderá acogerse al más beneficioso, pero, en verdad, no puede afirmarse que su comportamiento tributario es de evasión. La considerable importancia que en los actuales sistemas tributarios tienen los impuestos “políticos” o de “ordenamiento”, autoriza incluso a asegurar existen “economías de opción”, pero es evidente que en el hecho generador previsto por la Ley están incluidos los elementos fácticos que determinan la aplicación de régimen de bonificación o exención impositivas en fomento o estímulo a una concreta finalidad económico-social. Por ello, los supuestos de hecho que venimos aludiendo están inmersos en la exacción normal de los impuestos, y la pretendida “evasión legal” estará generada por el propio presupuesto fáctico de la imposición. Es decir, el contribuyente no opta por el tratamiento impositivo más favorable según un concreto comportamiento económico, sino que adopta su decisión conforme al ordenamien-

(31) *La evasión legal del impuesto*, Córdoba (República Argentina), 1959.

(32) *Curso superior de Derecho tributario*, Buenos Aires, curso 1957, I, págs. 358 y ss.

(33) *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, 1963, págs. 122 y ss.

to tributario vigente, sin perjuicio de que en ella influyan los correspondientes incentivos fiscales, tal y como pretende el legislador al establecerlos.

En la evasión legal en sentido estricto incluye el doctor Sampaio Doria los supuestos que comúnmente se consideran como de "evasión legal" y advierte que en la evasión lícita y en la ilícita son idénticos los fines o propósitos, pero diferentes los medios de que se sirven una y otra, así como las épocas en que se posibilitan. Este segundo aspecto lleva al autor a establecer la diferencia entre la evasión legal y la elusión según las nociones que venimos utilizando, quedando patente la amplitud de su construcción.

La línea divisoria de las evasiones lícitas e ilícitas ha de apoyarse fundamentalmente en la naturaleza de los *instrumentos* a tal fin utilizados (por ejemplo, si se simula una compraventa para evitar el impuesto sobre herencias, se da una evasión ilícita). Y, en definitiva, en la posición que la Ley adopte en cada caso al *tipificar los comportamientos ilícitos*. No obstante, es de interés traer a colación las líneas de pensamiento que informan las calificaciones de licitud o ilicitud en torno a las evasiones impositivas.

Ya son clásicas las afirmaciones de Rosier (34) que a continuación se transcriben: "El fraude es, por el contrario, legal, lícito y permitido, cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación, a una operación o a una convención no contemplada por la legislación, cuando usa una palabra hábilmente, una fisura del armazón o de la red fiscal. Este tipo de fraude —añade— escapa en principio a la sanción porque deriva de una regla jurídica secular: los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas." Esta posición de máxima "licitud" en el campo de las evasiones impositivas se funda en el apoteosis de la libertad de los particulares incluso en el ámbito tributario. Autores como Berliri sostienen que donde no existan "límites" establecidos por el poder tributario, los particulares son libres de configurar sus relaciones jurídicas sin restricción alguna (35). A otros como Scaiteur no deja de sorprender

(34) *La lutte contra la fraude fiscales*, "Bulletin for International Fiscal Documentation", 1952, VI, págs. 263 y ss. Véase GUIJARRO ARRIZABALAGA: *La lucha contra el fraude fiscal (El pensamiento de Camille Rosier)*, en "Rev. Derecho Financiero", Madrid, diciembre 1958, págs. 883 y ss.

(35) *Principios de Derecho tributario*, Madrid, 1964, I, págs. 477 y ss.

que el particular pueda acudir a astucias con los textos legales para evadir el impuesto que el legislador pretendió fuese aplicado a sus operaciones (36). En esta línea también Griziotti y la llamada escuela de Pavía, cuando afirma debe evitarse que actos económicos reveladores de idéntica capacidad contributiva, tributen de distinto modo por la habilidad o astucia con que el contribuyente maneje el Derecho civil. Como vemos el problema está poderosamente afectado por la posición que se adopte ante el propio fundamento del impuesto. De aquí la necesidad de acudir al ordenamiento jurídico-positivo para deducir criterios más firmes en la clasificación de las evasiones en legales e ilegales, sin perjuicio de que se postule el mayor grado de eticidad en el Derecho vigente. A esta conclusión llega el profesor Giorgetti cuando intenta diferenciar la evasión tributaria respecto del ilícito o del delito tributario. En la propia construcción de Dus, siempre está presente la Ley, que configura y caracteriza el ilícito fiscal (37). Por tanto, en la tipificación de las infracciones tributarias que cada ordenamiento contenga, se encontrarán los criterios residuales para definir las evasiones legales. Así el artículo 100 del Modelo de Código tributario preparado para el programa conjunto de tributación para América Latina (OEA/BID), que en su apartado primero presume la intención de defraudar cuando "se adopten formas o estructuras manifiestamente inadecuadas para configurar la respectiva operación gravada y ello se traduzca en apreciable disminución del ingreso tributario". Aunque se trata de una presunción de culpabilidad que admite prueba en contrario, en dicho precepto se encuentra tipificado un comportamiento que la Ley califica de ilícito y a él habrá de atenerse la doctrina jurisprudencial. Es decir, las evasiones impositivas tendrán una calificación en el orden moral respecto de su licitud o ilicitud, pero en términos positivos, al ordenamiento vigente en cada país corresponderá determinar qué evasiones son constitutivas de infracciones tributarias, y las demás se reputarán legales. En esta materia tienen ancha y progresiva aplicación las medidas de reacción, positivas y negativas, que el Derecho adopta frente a evasiones impositivas de nuevo cuño o que dejan de considerarse "legales", como Martín Oviedo ha expuesto en comunicación presentada a las I Jornadas de Estudios Tributarios celebradas en Curia (Portugal) (38). Así, por ejemplo, cuando según el tantas veces citado Modelo de Código

(36) *El deber fiscal*, Salamanca, 1963, págs. 101 y ss.

(37) *Teoria generale dell'illecito fiscale*, Milano, 1957.

(38) Publicada en "Memoria Asociación Española de Derecho Financiero", Madrid, 1968, págs. 571 y ss.

tributario (OEA - BID), el abuso de las formas jurídicas se propone la evasión de las cargas tributarias (art. 80, tercer párrafo), y constituye, por regla general, una infracción objeto de sanción (artículo 100, número 1), según antes se ha anticipado.

En este punto corresponde destacar que cuando se den las características propias de las infracciones en general y de las tributarias en particular, es obvio que dos de ellas (antijuridicidad y tipicidad), además de declararlas ilegales, excluyen toda polémica en torno a la definición y a la calificación jurídicas de las respectivas evasiones. La llamada evasión "legal" vive y prolifera a costa de las abstracciones formales, de las imprecisiones, de las lagunas o de las contradicciones de la Ley impositiva. Si esta última contiene la tipificación de las evasiones impositivas como infracciones, es evidente que la "evasión", cuya licitud podría ser materia opinable, se habrá transformado en definido "fraude" según el orden jurídico-positivo.

Para concluir este apartado es preciso dar respuesta a las siguientes preguntas: ¿por qué determinadas evasiones se consideran "legales"?, y ¿a qué clase de evasiones puede en la actualidad convenir el apelativo de "legales"?

El concepto de evasión tiene orígenes no jurídicos. La evasión impositiva tipificada como infracción en el respectivo ordenamiento jurídico, tenía y tiene denominaciones específicas en las que la evasión sólo era la finalidad del comportamiento ilícito. La "evasión legal" es expresión nacida y utilizada en los textos clásicos de Hacienda pública. Cuando el impago del tributo no era objeto de sanción por la legislación fiscal, la evasión era "legal", porque la Ley establecía una exención o porque la Ley ignoraba, consentía o no castigaba la evasión impositiva. La evasión "legal" podía hasta contrariar la "intención" o el "espíritu" de la Ley impositiva, pero, en puridad, discurría al margen del ordenamiento vigente y sólo servía para designar las "elusiones" o las "evasiones" habidas en tanto la norma no las declaraba ilegales. Hoy la evasión legal se está convirtiendo en una expresión en sí misma contradictoria. Sólo en el orden fáctico y alegal pueden ser llamadas "legales" determinadas evasiones. En el orden jurídico carece de sentido la "evasión legal", como no sea para el Derecho constituyente o en los casos en que el Derecho vigente reaccione contra la evasión sin declararla ilegal, sino por los procedimientos normales de liquidación tributaria. Nos referimos a los supuestos de corrección sin sanción o penalidad como, por ejemplo, en las normas de calificación del hecho

generado contenidas en los párrafos primero y segundo del artículo 80 del Modelo de Código tributario, antes mencionado, según el siguiente tenor: "Cuando la norma relativa al hecho generador se refiera a situaciones definidas por otras ramas jurídicas, sin remitirse ni apartarse expresamente de ellas, el intérprete puede asignarle el significado que más se adapte a la realidad considerada por la ley al crear el tributo. Las formas jurídicas adoptadas por los contribuyentes no obligan al intérprete, quien podrá atribuir a las situaciones y actos ocurridos una significación acorde con los hechos, cuando de la Ley tributaria surja que el hecho generador fue definido atendiendo a la realidad y no a la forma jurídica". He aquí un resorte de corrección de comportamientos de evasión que es "legal" en cuanto la norma no le ha declarado "ilegal" y que no alcanzan su finalidad de evasión merced a las pertinentes normas de interpretación legal o de calificación del hecho generador de obligaciones tributarias.

2.7. *El fraude a la Ley impositiva.*

En el examen y tratamiento de las evasiones legales ocupa lugar preeminente el fraude a la Ley tributaria. Sobre esta materia existe amplia bibliografía (39), y además a nuestros fines en este trabajo no requiere profundo estudio. Sin embargo, hemos de recoger la noción más admitida del fraude a la Ley impositiva y comprobar en qué medida está comprendida en la evasión legal o se confunde con ella, según los perfiles que la venimos asignando.

Por la doctrina que maneja y por el respaldo que su noción encuentra en los tratadistas de este tema, recogemos la de Palao (40). Expone el profesor de Zaragoza que, en ocasiones, el resultado económico, cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que o no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales.

Múltiples pueden ser los medios que sirvan los propósitos de fraude a la Ley impositiva. Las formas jurídicas atípicas, insólitas, anormales o inapropiadas, los negocios indirectos, etc., aunque estén permitidos por el

(39) La más recientemente recogida, en *Las ficciones en el Derecho tributario*, por José-Luis Pérez de Ayala, Madrid, 1970.

(40) *El fraude a la ley en Derecho tributario*, "Rev. de Derecho Financiero", mayo-junio 1966, págs. 677 y ss.

Derecho privado, pueden ser instrumentos para evadir total o parcialmente el impuesto, sin dejar de obtener el mismo resultado económico que con los medios jurídicos que se consideran adecuados u ordinarios.

Según los instrumentos que se utilicen (simulación, abuso del Derecho, etcétera) en fraude a la Ley impositiva, así será el grado de licitud del comportamiento del contribuyente y la reacción del Derecho tributario sancionador. Nos encontramos, pues, en la disyuntiva antes abordada en torno a la evasión legal e ilegal. La *intencionalidad* en el ámbito tributario sigue siendo para nosotros circunstancia de difícil tratamiento legal y de azarosa aplicación. Los autores que la admiten —algunos sin restricción— han de llegar a muy distintas conclusiones cuando estudian esta materia.

Los mecanismos de corrección del fraude a la Ley impositiva, son los que suscitan más amplios debates. En esa lucha de los principios de legalidad tributaria y de capacidad económica que sintetiza el “fraude a la Ley impositiva” (41), el profesor Sainz de Bujanda establece, entre otras, las siguientes conclusiones: a) Cuando el legislador toma los negocios jurídicos como imponibles, lo que importa son los negocios jurídicos, no la realidad económica; no importa, por tanto, que se consiga por otros medios el resultado económico; y b) La actitud del legislador debe consistir en depurar su técnica tributaria, pero no en la utilización del expediente del fraude a la ley para gravar situaciones que no lo están (42).

Importaba esta levisísima alusión a la problemática del fraude a la Ley impositiva, como fundamento de la asimilación que hemos de proponer respecto de la evasión legal. Es explicable, por tanto y además, que muchos autores silencien la “evasión legal” y los apuntados supuestos sean estudiados dentro del fraude a la Ley impositiva (profesor Palao, por ejemplo). Y, recíprocamente, que tales casos de fraude a la Ley impositiva se examinen como evasiones perfectamente lícitas, ya que no fue violada norma jurídica alguna (profesor A. A. Becker).

La prestancia científica de la expresión fraude a la Ley, recomienda sea ésta utilizada en lugar de la evasión legal. La existencia de supuestos de evasión que en el fraude a la Ley impositiva no tendrá fácil cobijo, aconseja que el fraude a la Ley impositiva sea especie de la evasión legal tributaria. El proceso de transferencia de comportamientos de evasión desde la “licitud” a la “ilicitud”, que en las Leyes impositivas viene operando, lle-

(41) Por todos, el profesor MATÍAS CORTÉS DOMÍNGUEZ: *Ordenamiento tributario español*, Madrid, 1968, págs. 145 y ss.

(42) *Hacienda y Derecho*, Madrid, 1966, IV, págs. 603 y ss.

vará a una coincidencia de contenidos. Y, también, la corriente de tipicidad social que en las relaciones y negocios jurídicos se está produciendo, sin que los Cuerpos legales se planteen su recepción, también contraerá el actual volumen del fraude a la Ley impositiva. Por ejemplo, el supuesto de arrendamiento de un bien con opción de compra al término del contrato, en vez de su venta a plazos, constituye hoy el atípico negocio de "leasing", pero con notoria tipicidad social. ¿Cómo puede plantearse en la actualidad que al negocio de "leasing" se proponga la comisión de un fraude a la Ley tributaria? Lo que pudo ser "distorsión de formas jurídicas", es hoy realidad social.

2.8. *Conclusión*

Según los supuestos que han quedado deslindados y por cuanto queda expuesto o aludido, se formulan las siguientes conclusiones en torno al concepto de "evasión legal impositiva" desde ángulo jurídico:

a) Que la "economía de opción" en cuanto está explícita en la Ley impositiva, es ajena a la evasión en cualquiera de sus modalidades.

b) Que la "elusión impositiva" en cuanto resultado del comportamiento material o real del virtual contribuyente, y previo a la realización del hecho generador, es fenómeno extraño a la evasión según la noción que a ella se asigna.

c) Que la evasión es legal en cuanto la Ley, atendiendo a los medios materiales o formales utilizados para obtener la reducción o exoneración impositiva, no la tipifica como ilícita.

d) Que la evasión, en cuanto categoría jurídica, tiene su asiento en las relaciones que el percutido —sea contribuyente o sea sustituto del contribuyente (responsable)— mantenga con el Fisco; y

e) Que el concepto de evasión legal está fuertemente condicionado por la conciencia social que el impuesto merezca en cada país y circunstancia histórica, ya sea por el grado de solidaridad económico-social que exista, ya sea por el exacerbado sentimiento de la dignidad o libertad personales que, a veces, es mero producto del egoísmo individual o estatal.

3. PROBLEMAS DE LA EVASION LEGAL IMPOSITIVA

3.1. *Consideración inicial*

Expuestos en el apartado inmediato anterior los problemas relativos al concepto de evasión legal impositiva, restan por considerar los que plantean las medidas de corrección de los respectivos comportamientos.

La interpretación de las normas tributarias, la estructura del hecho generador de las obligaciones impositivas y la calificación de la realidad social sobre la que operan los gravámenes, son los tres sectores en que se debaten la legislación, la jurisprudencia y la doctrina científica para corregir conductas de evasión legal. Los aludidos temas han sido tratados con fortuna por los autores, con las variantes determinadas por sus respectivos puntos de vista en orden a la valoración de la leyes impositivas y a la naturaleza de los hechos generadores de las obligaciones de esta clase. Toda pretensión por parte de quien suscribe para mejorar tales trabajos o para conseguir un mayor grado de refundición de las posiciones doctrinales que se han sustentado, habría constituido vano empeño. Por ello, se ha estimado prudente y aconsejable que esta parte de nuestro trabajo se oriente a la actividad de la técnica legislativa en materia impositiva, con sus correspondientes posibilidades. No obstante, y como al final se indica, cuanto se propone para la etapa de creación del Derecho impositivo, también es válido para la fase de su aplicación. En un planteamiento, las normas se redactan según uno de los criterios propuestos, y con arreglo a él habrán de ser aplicadas. En el segundo planteamiento, habrá que aplicar la norma conforme al criterio que se estime presidió su redacción.

3.2. *La función de la técnica legislativa en el orden tributario*

No es de este lugar el examen de los problemas inherentes a la recepción del principio de capacidad económica en el ordenamiento jurídico impositivo. Pero si el impuesto ha de estructurarse de modo que grave a cada uno según su capacidad económica, este principio ha de estar presente en su ordenación jurídica. Que las exigencias de este principio sean extrañas al Derecho tributario, como opina A. D. Giannini (43), o que constituyan normas o criterios jurídicos por su inserción en los textos constitu-

(43) *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Torino, 1956, págs. 72-73.

cionales, es cuestión un tanto baladí. Lo que importa es que la Ley impositiva recoja en sus disposiciones los módulos de realización del principio de capacidad económica, con objeto de que se tenga en cuenta en la interpretación de la Ley y en la calificación de la realidad económica. La recepción de dicho principio puede quedar normada en torno al objeto o materia imponible por el respectivo tributo. Al definir el objeto imponible puede la Ley incorporar la delimitación de la capacidad económica que, a su vez, sirve de fundamento al respectivo impuesto, preside la selección de los presupuestos del mismo y conforma la descripción del correspondiente hecho generador.

Es indudable que la versión normativa de las capacidades económicas que contemplen los distintos impuestos, no es tarea fácil, ni, en ocasiones, propicia para el jurista. La definición de "renta" a fines impositivos, por ejemplo, es obra ardua que tantos y tantos legisladores orillaron al establecer las correspondientes normas. Pero esta dificultad normativa queda con exceso contrabalanceada por la inestimable ayuda que supone en la recta y razonable aplicación de la Ley impositiva. Además y como otro en lugar se expone, la incorporación de las distintas hipótesis de capacidad económica a las correlativas leyes impositivas, truncará todos los comportamientos de evasión legal, porque el intérprete no tendrá que considerar si las formas jurídicas son o no manifiestamente inapropiadas a la realidad de los hechos gravados, ni su tarea calificadora de la realidad económica quedará interferida por el cedazo de las formas jurídicas. Es más, la inacabada polémica en torno a la interpretación funcional del maestro Griziotti y al criterio de la realidad económica, perderá muchas de sus aristas al poder guarecerse en los métodos más ortodoxos de la interpretación jurídica.

Por otra parte, la posición que aquí se propugna está, "mutatis mutandis", respaldada tanto por la doctrina como por los proyectos legislativos. Los profesores Micheli (44), Sainz de Bujanda, etc., de un lado, y el Modelo de Código tributario, anteriormente citado, de otro, así se pronuncian. El profesor Cortés Domínguez no duda en afirmar que el principio de capacidad económica es el más trascendental en el momento de creación de la norma (45). Opinamos que quienes elaboran las leyes im-

(44) *Profilici critici in tema di potestà d'imposizione*, "Riv. de Diritto Financiero e Scienza delle Finanze", 1964.

(45) *Ordenamiento...*, ya cit., pág. 27. La tesis doctoral del profesor Lasarte, de la Universidad de Sevilla, versa sobre este tema; una parte de la misma, en la Rev. "Diritto e Práctica Tributaria", 1965, núm. 6. El propio Matías Cortés, en "Rev. Derecho Financiero", diciembre 1965 (núm. 60).

sitivas, deben dar ancha entrada en sus textos a la determinación de la materia imponible en cuanto “hipótesis típica” de la respectiva capacidad económica. Y como, por otra parte, la mayoría de las Constituciones políticas contienen el principio de capacidad económica como rector de las exacciones impositivas, es de esperar que tal mandato constitucional no siga refugiándose en la “mens legislatoris”, sino que se defina y positivice” en el articulado de las leyes impositivas. Además, sólo así podrá tenerse en cuenta el repetido principio de la interpretación de las normas tributarias, como postula Matías Cortés, antes citado.

Siquiera sea a título incidental, una aclaración sobre el alcance de las expresiones “capacidad económica” y “capacidad contributiva” o “capacidad tributaria”. Entendemos que el principio de constante referencia debe apellidarse de “capacidad económica” por exigencias de la propia Justicia fiscal. Ahora bien, como lamentablemente no siempre se someten a imposición “capacidades económicas” —aludimos, por ejemplo, a los llamados impuestos de sellos o de timbre—, el pudor terminológico acude a la capacidad “contributiva o tributaria” como expresiones tan ambiguas y tan carentes de significación, que su propio alcance deriva del tributo que se aplica...

La “capacidad económica” sobre la que se proyecte cada impuesto, consideramos puede quedar descrita bajo la rúbrica de “objeto” o “materia” imponibles (los rendimientos del trabajo personal, las rentas del capital, etc.) con la conveniente amplitud dentro de su contexto definitorio. El “objeto imponible” será, pues, la definición legal de la respectiva “capacidad económica”, y, al mismo tiempo, será el manto que cubrirá todos los “hechos generadores” o “imponibles” que la Ley de cada impuesto prevé, y a cuya realización se “vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo” (Araújo Falcão). De este modo, los “hechos imponibles” (categoría jurídica) enlazan con la “capacidad económica” (categoría económica) mediante el “objeto imponible” (categoría jurídica).

Examinemos ahora en qué términos (económicos o jurídicos) han de articularse las descripciones legales, tanto del “objeto imponible” como de los “hechos generadores”. Comenzamos por salir al paso de posibles preocupaciones de juristas celosos de tan importante función social. Y a tal fin se expone que toda situación de hecho considerada por la norma, se convierte en jurídica aunque la naturaleza de aquélla sea decididamente económica. Esto sentado, es oportuno partir de unas consideraciones re-

lativas a la técnica legislativa en general, para pasar, después, al ámbito tributario.

Sabido es que una de las funciones que toda norma realiza, es la de acotar una parte de la realidad y elevarla a condición jurídica. Se trata, pues, de describir los elementos de hecho que han de determinar o motivar la aplicación de la norma. Con palabras de nuestro profesor don Federico de Castro (46), consiste en transformar la realidad social en realidad jurídica. Examinemos, ahora, cómo ha de operar la técnica legislativa al regular la exacción de los impuestos.

La Ley impositiva ha de aprehender de modo directo o inmediato el supuesto de hecho que va a ser normado. Por ello resulta inexplicable que los supuestos de hecho de las leyes impositivas sean mera enumeración de los supuestos de hecho elaborados por otras normas jurídicas, y, por tanto, a otros efectos jurídicos. Este comportamiento del legislador parece atribuir inferior categoría a la Ley impositiva respecto de las demás normas del ordenamiento jurídico. No existirá, según se admite, una "especie de hegemonía o validez general del Derecho común", pero es evidente que el legislador fiscal se siente coaccionado por las construcciones del Derecho privado y describe los "hechos imponibles" mediante los actos y los negocios jurídicos definidos por las disposiciones de Derecho común. Esta autolimitación no puede fundamentarse en obsequio a la "unidad del Derecho", pues ésta no padece por la específica descripción de los supuestos de hecho según la eficacia jurídica que se asigne a cada uno de ellos en el respectivo ámbito normativo. Como ha expuesto el doctor Duarte Faveiro (47), el legislador tributario debe emanciparse del Derecho privado, recurriendo lo menos posible a sus negocios en general. Y como ya hemos expuesto, esta autonomía no implica desintegración del Derecho.

Antes se ha expuesto que la situación de hecho descrita por la norma se transforma en jurídica en virtud de tal incorporación a la Ley y aunque la situación de hecho sea económica. Pero la parcela de la realidad económica que se somete a la tributación habrá sido acotada o determinada según su caracterización económica. Y esta proposición es válida siempre que la respectiva capacidad contributiva sea de naturaleza económica; es decir, en este supuesto habrá de ser determinada la materia imponible por su consideración económica.

Esta afirmación puede considerarse contraria a quienes opinan que la

(46) *Derecho civil de España*, Madrid, 1955, I, pág. 54.

(47) En su sugerente artículo, "A forma jurídica dos factos tributários", en "Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos", julio de 1960.

Ley impositiva no puede prescindir de las definiciones de actos y negocios jurídicos contenidas en el Derecho privado que en cada país esté vigente. A este respecto se aducen disposiciones que así lo establecen. Dediquemos los siguientes párrafos a esta posición doctrinal.

Por la reciente obra del profesor Pérez de Ayala (48) conocemos las primicias de las III Jornadas de Estudios tributarios, en que intervino el doctor Rocha Guimeraes comentando el artículo 110 del Código tributario del Brasil. El citado artículo 110 dispone: "La Ley tributaria no puede alterar la definición, el contenido y el alcance de instituciones, conceptos y formas de Derecho privado utilizadas, expresa o implícitamente, por la Constitución federal, por las Constituciones de los Estados o por las Leyes orgánicas del Distrito federal o de los Municipios, para definir o limitar competencias tributarias". Las aludidas posiciones críticas requieren especial consideración.

En primer lugar, entendemos que el copiado precepto legal no prohíbe que la Ley tributaria defina el "hecho generador" con arreglo a las características que se juzguen más representativas de la respectiva capacidad económica, aunque aquéllas sean distintas de las admitidas por el Derecho privado al regular el correlativo acto o negocio jurídico. Debe llegarse a una auténtica tipología de realidades económicas a efectos impositivos. En nuestra opinión, el texto legal de referencia sólo puede proponerse que las normas tributarias no alteren la definición, el contenido y el alcance de instituciones, conceptos y formas de Derecho privado, *en el ámbito de su propia eficacia jurídico-privada*. Al fin, es un modo de impermeabilizar el ordenamiento jurídico-privado respecto de las disposiciones tributarias, cualquiera que sea el rango jurídico de estas últimas. Y ello es así porque debe mantenerse a ultranza la inalterabilidad de los efectos civiles desde la normativa tributaria.

Esta opinión se apoya fundamentalmente en el proceso mismo de recepción legal de los supuestos de hecho, pues ella ha de ser congruente con la eficacia jurídica que la propia norma vaya a atribuir a la situación de hecho por ella regulada. Es decir, según el alcance y significación de los efectos jurídicos con que se dote a la situación de hecho, así deberá ser ésta objeto de la correspondiente definición o abstracción. Por tanto, si los efectos jurídicos han de producirse en el orden privado, la determinación de los elementos de hecho ha de ser, en principio, distinta de la que sirva para regular su eficacia en el orden tributario, por ejemplo.

(48) *Las ficciones...*, ya cit.

Y esta exigencia de mera homogeneidad o congruencia jurídica no debe suscitar ninguna preocupación bajo el prisma de la unidad del Derecho, pues ésta no resulta afectada por la distinta selección de los elementos de hecho que hagan las normas civiles, mercantiles, tributarias, etc., según la eficacia jurídica con que se dote a una misma situación de hecho.

Por otra parte, la debatida admisión de la analogía en el Derecho tributario tendría ortodoxa e indiscutida solución. Cuando el hecho imponible es descrito según negocios jurídicos con *similar* contenido económico, pero *diversa* naturaleza jurídica, es obvio que no cabe aplicar la analogía —si la Ley no la establece expresamente, claro está—, porque no cabe una interpretación analógica —que ha de ser jurídica— cuando se trata de actos, negocios o instituciones de distinta naturaleza jurídica. En cambio si la descripción es conforme a la sustancia económica de los supuestos de hecho, no cabe duda que ella misma recabará la analogía por su propia significación. Un ejemplo: son contratos traslativos del “uso y disfrute” el arrendamiento de cosas, el subarriendo, el censo enfiteúutico, la servidumbre, el comodato, el precario, el mutuo y el censo consignativo. En esta enumeración de negocios jurídicos no cabe la analogía (interpretación jurídica), pero sí cuando se describa la transmisión del uso y disfrute de las cosas según su real operativa. He aquí una meta más a lograr con los criterios de elaboración de las normas tributarias que venimos defendiendo.

Distinto sería, agregamos, que la Ley impositiva condicionara la eficacia en el ámbito privado de cualquier acto o negocio jurídico, por exigencias de naturaleza tributaria (pensamos en la “letra de cambio” sin eficacia ejecutiva por carecer del Timbre del Estado). En ese orden de decisiones legales, sí debe prohibirse toda intromisión de la Ley impositiva en el Derecho privado.

Mas volvamos a la descripción legal de la materia y de los hechos imponderables. Supongamos ahora que el impuesto contempla los actos o negocios jurídicos en su estricta consideración formal, esto es, con abstracción de su contenido o efectos económicos. En estos casos entendemos que la Ley fiscal debe determinar el supuesto de hecho por simple mención de los actos o negocios jurídicos sujetos a tributación. Las normas impositivas siempre pueden remitirse al Derecho privado, pero sólo deben hacerlo cuando los actos, negocios e instituciones de este último, sean los sujetos abstractamente a tributación y por su propia naturaleza estrictamente entendida, esto es, no por su función o por su contenido econó-

micos. En estos casos la Ley aislará con criterio rígido los actos o negocios imponibles, sin que quepa plantear problemas de equivalencia fuera del marco jurídico, ya que habrá de estarse a su neta calificación jurídico-formal. Los negocios atípicos plantearán problemas de pura equiparación jurídica. Las ineficacias tendrán toda su trascendencia al discernir el devengo del impuesto. Pero las cuestiones que venimos apuntando tendrán muy distinta solución para el impuesto que recaiga sobre categorías económicas aunque estén amparadas o instrumentadas por los aludidos negocios jurídicos.

Ahora bien, el legislador fiscal puede seguir un criterio mixto al describir la materia y los hechos imponibles. Consistirá en enumerar los actos o negocios jurídicos en cuanto ofrezcan un elevado grado de tipicidad —y representatividad— respecto de su contenido económico, pero remitiéndose, asimismo, a todos aquellos otros actos o negocios jurídicos que instrumenten igual función o contenido económicos, con objeto de que el intérprete de la norma o el calificador de la realidad no se consideren constreñidos en sus tareas a los actos o negocios jurídicos expresamente mencionados, sino a todos aquellos que persigan y alcancen los mismos efectos o resultados económicos.

Hasta aquí los tres criterios que el legislador fiscal puede seguir para describir la materia imponible, en abstracto, y los hechos generadores, en particular. A saber: económico, jurídico y económico-jurídico.

Según el criterio *económico*, se definirán la capacidad y la realidad económica con arreglo a sus características y circunstancias reales, sin mencionar su vestidura jurídica, aunque ésta sea la que típicamente ampare o instrumente el contenido de aquéllas.

Según el criterio *jurídico*, se enumerarán los actos y los negocios jurídicos según su propia naturaleza y configuración normativa, hacienda abstracción de sus respectivos contenidos económicos aún en el supuesto —que será normal— de que los posean.

Y según el criterio *jurídico-económico o mixto*, se mencionarán los actos y los negocios jurídicos según las definiciones de otras ramas jurídicas y en consideración a sus respectivos contenidos económicos y en cuanto éstos están típicamente representados en tales actos y negocios jurídicos, a cuyo fin se entenderán asimismo mencionados, todos aquellos otros actos y negocios jurídicos (típicos o atípicos), cualquiera que sea su naturaleza jurídica, que proporcionen o instrumenten los mismos resultados o finalidades económicas.

De los tres criterios que integran la anterior clasificación, el segundo (jurídico) sólo puede ser utilizado cuando el impuesto a aplicar contemple la mera vestidura jurídica. Supuesto que normalmente sólo se da en determinadas tasas o en impuestos de estricta naturaleza registral o documental. No, por ejemplo, cuando se trate de un impuesto sucesorio que se proponga gravar las adquisiciones a título gratuito. (herencias, legados, donaciones), esto es, los incrementos patrimoniales lucrativos. Por ello, y con carácter general, la opción que al legislador fiscal se ofrece ha de plantearse en los criterios económicos y jurídico-económico. Si hubiéramos de pronunciarnos por uno de ellos y de modo abstracto, nos decidiríamos por el criterio mixto (jurídico-económico), pues la descripción económica que en todo caso se utiliza quedaría respaldada por los actos o negocios jurídicos con acusada tipicidad social del correspondiente fenómeno económico que la propia ley mencionaría.

* * *

Un ejemplo servirá para ilustrar o aclarar los puntos que hayan sido deficientemente expuestos. Nuevamente la letra de cambio puede servir a tal fin cualquiera que sea el sistema impositivo a considerar.

La letra de cambio puede quedar sujeta a gravamen en cuanto título eminentemente formal. En este supuesto la Ley impositiva se limitará a mencionar la letra de cambio como tal hecho imponible, sin ampliación alguna de carácter jurídico, ni económico. El impuesto se proyecta sobre la letra de cambio como tipo legal de documento cambiario, pero sin tener en cuenta —ni, por tanto, mencionar— ninguna de las funciones económicas que como tal instrumento puede llevar a cabo. Y, por tanto, en la aplicación de la Ley impositiva habrá de estarse al cumplimiento de los respectivos requisitos formales según el “cliché” legal para que genere la correspondiente obligación tributaria, sin que ningún otro negocio o operación, aunque cumpla idéntica finalidad económica, pueda entenderse sujeta a gravamen. La Ley impositiva habrá seguido el criterio que denominamos *jurídico* al describir el supuesto de hecho, porque éste se restringe a la letra de cambio como título formal.

Pero la letra de cambio puede quedar sujeta a imposición, como sucede comúnmente, por la función o las funciones económicas que ella instrumenta. En esta hipótesis se ofrecen al legislador dos caminos de descripción del hecho imponible. Uno, *económico*, que consistirá en describir las

correspondientes operaciones o actividades económicas (medio de pago, concesión de crédito, obtención de dinero, colocación de capital, etc.). Otro, *jurídico-económico* (o mixto), que mencionará a la letra de cambio como instrumento de realización de tales operaciones económicas y, además, incluirá en la materia imponible todos aquellos documentos que suplan o sustituyan a las letras de cambio en sus funciones o realicen equiparables operaciones de giro o cambio.

Abundando en esta última hipótesis de gravamen, ya que sólo excepcionalmente se someten los actos o negocios jurídicos a imposición fiscal por su mero contexto formal, cabe opinar que la técnica legislativa en el orden tributario debe orientarse a la descripción jurídico-económica, cuidando que los actos o negocios que “ad exemplum” se mencionen, sean los más típicos o representativos del fenómeno económico que como tal situación de hecho se sujeta a gravamen. Este modo de acotar la realidad económica que se somete a imposición fiscal, acaso plantee preocupaciones desde la perspectiva de la seguridad jurídica, pero entendemos pueden ser superadas si la determinación de la situación de hecho es fruto de labor prudente, meditada y concienzuda, como corresponde en la etapa de elaboración de cualquier norma jurídica. Las ventajas de esta técnica legislativa a la luz de la evasión legal tributaria son obvias. Es más, entiendo no es un problema de oposición de los principios de legalidad y de seguridad jurídica, sino de mera técnica en el desarrollo normativo de tales principios.

3.3. Conclusiones.

El principio de legalidad tributaria empapa en “positividad” al fenómeno impositivo en todas sus vicisitudes. Es cierto que también en él se da con plenitud el gran problema de toda norma jurídica, a saber, el de su cumplimiento, pero en el Derecho positivo, ya sea al crearle, ya sea al aplicarle, hemos de hallar todas las soluciones al tema que venimos desarrollando. Con esto queremos expresar que la rica y variada problemática de la evasión legal impositiva está en los pliegues de la Ley, así como las censuras a las medidas correctoras que se formulen, se albergan en la inseguridad jurídica.

La mayoría de los autores que se han ocupado de la evasión legal impositiva han partido de la Ley vigente como un dato. Por ello, han tenido que tomar posiciones en torno a la aplicación de la norma impositiva, y

distinguiendo o no la interpretación de la norma y la calificación de la realidad imponible. Nosotros hemos preferido plantear las soluciones de "lege ferenda". En esta línea, el profesor Sainz de Bujanda: "La actitud del legislador debe consistir en depurar su técnica tributaria." Por todo ello, opinamos que la capacidad económica que cada impuesto contemple debe presidir e informar toda la regulación del mismo y, muy especial y decisivamente, la relativa a su objeto y a los hechos generadores de las respectivas obligaciones, a cuyo fin las descripciones legales deberán enfocar, incluso terminológicamente, la realidad o situación de hecho cuya realización va a determinar el devengo del impuesto. Y esta descripción resultará, *per se*, omnicomprendiva. En cambio, agregamos, cuando se acude de modo exclusivo a la enumeración de las "formas jurídicas" que con un cierto grado de tipicidad amparan los correlativos resultados económicos nunca se podrá agotar la cita de la inmensa y varia realidad de los comportamientos económicos (49). Además, debe recordarse que las fisuras legislativas son socorrida fuente de fraude a la Ley. A este respecto ha de tenerse en cuenta cómo estos fraudes a la Ley nacieron en el ámbito del Derecho internacional privado. Y ello, ¿por qué? Porque la legislación nacional no puede tipificar los supuestos de hecho resultantes de ilimitadas combinaciones de los elementos personales y aun formales que intervienen en las respectivas relaciones. Algo parecido sucede en el ordenamiento tributario cuando el legislador se limita a utilizar el corto repertorio de los actos y negocios jurídicos del Derecho privado o común. Los intersticios son innumerables en todos los impuestos y sobre todo en el que recae sobre las rentas del capital (50).

Apenas requiere aclaración que los criterios formulados anteriormente, si bien se orientan a las tareas de la técnica legislativa en el ámbito tributario, también son válidos en la aplicación de la Ley impositiva vigente, si sus definiciones o acotamientos se incluyen en uno de los tres miembros de la clasificación expuesta, pues en ella está latente la causa originaria de muchos de los problemas que suscita la evasión legal de los impuestos. Ahora bien, estos criterios interpretativos no pueden formularse, y menos aplicarse, con carácter general, como pretenden la mayoría de los tradis-

(49) La evolución legal del actual artículo 20-6) del texto refundido del Impuesto sobre las rentas del capital, fecha 23-XII-1967, es una rotunda prueba de nuestra afirmación.

(50) En la postura que combatimos cabe preguntarse si no estará presente, una vez más, la presión de las clases económicamente fuertes que piden "vestiduras jurídicas" en lugar de "realidades económicas" al establecer los supuestos de sujeción a gravamen.

tas, sino que habrá de estarse al ordenamiento jurídico de cada impuesto en particular.

Y a guisa de conclusiones, formulamos las siguientes:

1.^a Las leyes deben servir el principio de justicia conforme a las actuales exigencias socio-económicas, cooperando a la formación de la conciencia colectiva que repudie todas las modalidades de la evasión tributaria y exija su corrección.

2.^a Las leyes impositivas ordinarias deben articular los desarrollos primeros de los principios constitucionales tributarios, para que tanto el intérprete como el contribuyente, puedan considerar los supuestos económicamente equivalentes, sea cual fuere la forma jurídica utilizada para su instrumentación.

3.^a Las leyes propias de los tributos deben incorporar la definición de los respectivos objetos o materias imponibles, para que el intérprete pueda aplicar las normas según los métodos jurídicos que sean usuales, pero conectando éstos con la capacidad de pago o económica que constituya el propio fundamento de la exacción del impuesto.

4.^a Los hechos imponibles o generadores de obligaciones tributarias deberán ser descritos en las Leyes impositivas conforme a su naturaleza y contenido económicos, sin perjuicio de que también y "ad exemplum", sean mencionados los actos o negocios jurídicos definidos por el Derecho privado en cuanto sean instrumentos típicos de obtención o realización del contenido o resultado económicos sujetos a gravamen. Esta recomendación no será aplicable a los impuestos que graven los actos o negocios jurídicos según su propia naturaleza jurídica y con abstracción absoluta de su finalidad o contenido económico, aunque éstos hayan podido determinar la implantación o subsistencia de aquéllos, pero sin traspasar las fronteras de la "mens legis".

5.^a Los comportamientos económicos de los contribuyentes en cuanto titulares o portadores de las correspondientes capacidades tributarias, son ajenos a la Ley impositiva siempre que hayan satisfecho las oportunas deudas a la respectiva Hacienda pública, a menos que la propia Ley expresamente determine otra cosa.

6.ª El comportamiento material del virtual contribuyente que elude el nacimiento o la existencia de la respectiva capacidad económica se considerará ajeno al impuesto y, por tanto, no determinará obligación alguna a cargo de aquél.

7.ª La Ley impositiva puede establecer y la Administración tributaria debe aplicar el tratamiento más beneficioso para el contribuyente, siempre que la alternativa se encuentre explícita en la norma respecto del hecho generador realizado y calificado en sus propios términos.

8.ª El fraude a la Ley tributaria se considerará lícito cuando el comportamiento de los potenciales contribuyentes se haya servido de las imprevisiones o de los formalismos de la Ley impositiva, pero sin utilizar medios o instrumentos que se estimen contrarios a Derecho.

9.ª Cabrá la interpretación extensiva de la Ley tributaria en cuanto se ciña a su estricto ámbito, esto es, sin que se admita o considere elemento normativo alguno que no se encuentre en ella recogido.

10. En tanto la Ley impositiva no defina el hecho generador o imponible conforme a su real operativa o caracterización económicas, aquélla no será aplicable según el método de integración analógica, a menos que la propia ley así lo disponga.

11. La evasión impositiva es, por definición, contraria a la equidad, por lo que se calificará de ilícita, con el alcance o las consecuencias que resulten de la respectiva tipología de infracciones que la Ley tenga establecida. Y

12. La Justicia exige que las leyes impositivas no ofrezcan fisuras en el sometimiento a gravamen de las respectivas capacidades económicas, en la medida que son utilizadas en su provecho por quienes disfrutan de altos niveles patrimoniales o rentísticos y, por ello, dispone de los asesoramientos y facilidades documentales que son inalcanzables para los restantes ciudadanos.

