

MÓNICA GARCÍA FREIRÍA

LA CALIFICACIÓN JURÍDICA EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Prólogo de Ana María Pita Grandal

Marcial Pons

MADRID | BARCELONA | BUENOS AIRES | SÃO PAULO

2024

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
PRÓLOGO	15
ABREVIATURAS	21
INTRODUCCIÓN	23

CAPÍTULO I

INTERPRETACIÓN Y CALIFICACIÓN COMO FASES AUTÓNOMAS DENTRO DEL PROCESO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS

1. EL PROCESO DE APLICACIÓN DE LA NORMA JURÍDICA Y LA SUBSUNCIÓN	29
2. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL PREVIA: LA INTERPRETACIÓN	36
2.1. La naturaleza de la actividad interpretativa y el objeto de la interpretación jurídica.....	36
2.2. La interpretación de la norma tributaria y los métodos de interpretación de la ciencia del derecho. Principales corrientes doctrinales de la interpretación de la norma tributaria.....	41

	Pág.
3. LA APLICABILIDAD DE LAS REGLAS HERMENÉUTICAS GENERALES PROPIAS DE LA TEORÍA GENERAL DEL DERECHO EN LA INTERPRETACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y LA SUPERACIÓN DE LAS INTERPRETACIONES APRIORÍSTICAS.....	48
3.1. Las relaciones entre el derecho tributario y otras ramas del ordenamiento en la interpretación de los conceptos jurídico-tributarios	51

CAPÍTULO II
EL INSTITUTO DE LA CALIFICACIÓN
JURÍDICO-TRIBUTARIA DESDE LA DOGMÁTICA
DEL DERECHO TRIBUTARIO

1. CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA CALIFICACIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO	61
1.1. El concepto jurídico-tributario de calificación.....	65
1.1.1. Los dos posibles sentidos del concepto de calificación dentro de la doctrina tributaria.....	70
1.1.2. La oposición calificación jurídica <i>versus</i> calificación económica	71
1.2. El objeto sobre el que recae la calificación tributaria	75
1.3. Los vínculos entre la interpretación y la calificación y sus límites.....	77
2. LA CALIFICACIÓN DESDE LA PERSPECTIVA DE LA CREACIÓN DE LA NORMA CONFIGURADORA DEL HECHO IMPONIBLE Y SU CONSIDERACIÓN EN SEDE DE APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS.....	81
2.1. Las normas de calificación en el derecho financiero y la autonomía del legislador fiscal.....	81
2.2. Las particularidades de la calificación del negocio jurídico a efectos de la norma tributaria	92
2.3. La calificación como facultad de la Administración tributaria y los hechos con trascendencia tributaria como objeto de la potestad comprobadora	99
2.4. Los límites de la calificación tributaria	106

	Pág.
2.5. Los problemas de calificación de la norma tributaria a nivel interno: los conflictos de calificación entre la Administración tributaria y el contribuyente.....	110

CAPÍTULO III

ANTECEDENTES LEGISLATIVOS DEL INSTITUTO DE LA CALIFICACIÓN Y REGULACIÓN ACTUAL

1. CONSIDERACIONES PREVIAS SOBRE LA CALIFICACIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO POSITIVO	119
2. EL ART.25 DE LA LEY 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.....	121
2.1. La calificación de los <i>hechos imponibles jurídicos</i>	127
2.1.1. El gravamen conforme a la verdadera naturaleza jurídica del acto o negocio	127
2.1.2. La prescindencia de los defectos de fondo o de forma que pudieran afectar a la validez del negocio jurídico	129
2.2. La calificación de los <i>hechos imponibles económicos</i>	133
2.2.1. La regla de calificación económica y su relación con la interpretación teleológica	136
2.2.2. La potencial aplicación analógica derivada de la regla de calificación económica	137
3. EL ART.28.2 INTRODUCIDO POR LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.....	140
3.1. Ámbito de aplicación del precepto	142
3.2. El verdadero objeto de calificación	146
4. EL VIGENTE ART. 13 DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAS DE CALIFICACIÓN.....	147
4.1. La calificación jurídica como única calificación posible y el reconocimiento de la autonomía de la facultad de calificación.....	148
4.2. El examen de la causa negocial como parte de la facultad de (re)calificación.....	153

	Pág.
4.3. La independencia de la calificación a efectos tributarios respecto de la civil en los negocios viciados de nulidad...	154
5. EL ART. 2 DEL REAL DECRETO LEGISLATIVO 1/1993, DE 24 DE SEPTIEMBRE, POR EL QUE SE APRUEBA EL TEXTO REFUNDIDO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TRANS-MISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCU-MENTADOS	156
5.1. La independencia en el ejercicio de la actividad califica-dora	158
5.2. La regla de calificación con arreglo a la verdadera natura-leza jurídica	159
5.3. La regla de la prescindencia de los defectos, tanto de forma como intrínsecos, que puedan afectar a la validez y eficacia del negocio	162

CAPÍTULO IV

CALIFICACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA Y ELUSIÓN FISCAL

1. CUESTIONES PRELIMINARES.....	167
2. DELIMITACIÓN CONCEPTUAL PREVIA ENTRE LA ELU-SIÓN FISCAL Y LA ECONOMÍA DE OPCIÓN	168
3. LAS RELACIONES ENTRE INTERPRETACIÓN Y ELUSIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS	175
3.1. Los planteamientos literales o formalistas y los no forma-listas o sustancialistas respecto de la elusión fiscal	176
3.2. El pseudo concepto de interpretación antielusiva.....	180
3.3. La utilización de la interpretación extensiva o de la analogía con una finalidad antielusiva	182
3.4. El principio <i>substance over form</i> como mecanismo para combatir la elusión fiscal por vía interpretativa.....	187
4. LOS VÍNCULOS ENTRE CALIFICACIÓN, ANALOGÍA Y LOS CONCEPTOS ANÁLOGOS.....	189
5. CALIFICACIÓN-RECALIFICACIÓN, CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SIMULACIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO TRIBUTARIO	193

	Pág.
5.1. Aproximación conceptual a las figuras del fraude a la ley tributaria y de la simulación en nuestro ordenamiento	195
5.2. El fraude de ley tributario y la simulación como supuestos especiales de calificación.....	204
5.3. La incorrecta utilización del art.25.2 LGT 1963 como instrumento de reacción ante el fraude a la ley tributaria .	210
5.4. El discutible recurso a la calificación económica <i>ex</i> art. 25.3 LGT 1963 como vía alternativa a la aplicación de la cláusula sobre el fraude de ley tributaria	213
5.5. El alcance del art. 28.2 LGT 1963 en relación con la simulación.....	216
5.6. Los límites del art. 2.1 de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: el rechazo de una recalificación de los negocios con una finalidad antielusiva.....	219
5.7. El art. 13 de la Ley General Tributaria y sus límites ante los comportamientos en fraude de ley	227
5.7.1. La cuestionable consideración de la calificación y la interpretación como medidas antielusión internas en sede de aplicación del tributo.....	227
5.7.2. La auténtica naturaleza del art. 13 LGT.....	234
5.8. La modificación introducida por la Ley 34/2015 en relación con la facultad de comprobación e investigación de la Administración tributaria respecto de las conductas constitutivas de fraude de ley y los necesarios límites de la recalificación	247
BIBLIOGRAFÍA.....	257

PRÓLOGO

Es especialmente grato realizar el prólogo del libro *La calificación jurídica en el Derecho tributario*, de Mónica García Freiría, por muchas e importantes razones. La primera y esencial: se trata de un magnífico trabajo que avanza la calidad de la investigación de esta jurista.

La obra tiene su origen en la tesis doctoral elaborada y defendida por Mónica García Freiría, última en incorporarse al Área de Derecho Financiero de la Universidad de Vigo, en la que he venido desarrollando mis funciones académicas, desde mi incorporación, en el curso 1996–1997, en la Facultad de Derecho de Ourense y en la Sección delegada de Vigo y, a partir de su creación, en la Facultad de Ciencias Jurídicas y del Trabajo en Vigo. Abordo este prólogo, además, en mi último curso como docente en activo, lo que me permite realizar un breve y particular balance de mis 25 años en la cátedra de Derecho Financiero y Tributario de esta Universidad.

Jubilación proviene del latín *iubilare*, que significa expresar o gritar alegría, y de una tradición judía en la que el hombre se tomaba un año sabático para reflexionar, con júbilo, sobre lo conseguido en su vida. En ese sentido, he procurado volcar lo mejor en la institución y, probablemente, mi mayor satisfacción procede de la calidad científica del grupo de profesoras y profesores de Derecho Financiero y Tributario con los que hemos conformado un equipo sólido en el que la mayoría de sus miembros han hecho suyas las ideas de trabajo en equipo, colaboración, apoyo mutuo y, sobre todo, han desarrollado un gran aprecio de la función pública que el profesorado desempeña, considerando este trabajo un fin en sí mismo y no un medio para otros objetivos. Dos catedráticos, cinco profesores titulares y una profesora ayudante doctora constituyen evidencia del trabajo realizado.

No puedo olvidar tampoco a los alumnos y alumnas de las aulas de Santiago y de Vigo que me han atribuido haber despertado en ellos la inclinación hacia el derecho tributario y cuyo desarrollo profesional me ha producido profunda satisfacción. Colegas y muchos de ellos amigos, que tienen un lugar muy importante en mis recuerdos.

Pero el tema que me trae a este lugar es el de la calificación jurídica, tema de profundo entronque en la dogmática del derecho tributario ligado, en particular, a los principios constitucionales de seguridad jurídica y legalidad.

En un sistema tributario basado en la voluntad de cumplimiento de los contribuyentes cuya mayor evidencia es la colaboración social en la aplicación de los tributos, el instituto de la calificación reviste gran importancia y este libro es el más completo análisis doctrinal producido hasta el momento.

El sistema tributario constituye, en el Estado de derecho, un medio para la consecución de los fines sociales que aquel tiene encomendado. El ensanchamiento de esos fines determinó la expansión del sistema tributario y una complejidad creciente, proceso al que no ha sido ajeno el sistema tributario español caracterizado por unos, cada vez mayores, objetivos recaudatorios. La complejidad se debe también a que, de manera creciente, se atribuyen a los tributos otros fines: la recuperación económica y fomento del crecimiento, la mejora de la competitividad, la creación de empleo, la sostenibilidad mediante una fiscalidad verde, etcétera.

Para completar ese cuadro, hay que mencionar que las oportunidades de negocio han evolucionado en gran medida debido a las nuevas tecnologías, a la facilidad de las comunicaciones y al entorno digital, lo que determina que la tarea legislativa de configuración del hecho imponible y de los elementos esenciales del tributo se tenga que enfrentar a serias dificultades, en particular, las que derivan de la delimitación del hecho imponible y, sobre todo, del lugar de localización del hecho imponible.

En ese entorno, la técnica de configuración de los tributos se mantiene prácticamente inalterable: la ley define, delimita el hecho imponible y liga a su realización el nacimiento de la obligación tributaria. En un Estado constitucional de derecho el hecho imponible y todos los elementos esenciales del tributo están reservados a la ley. En este sentido, el principio formal unido a los principios materiales del sistema tributario constituyen la garantía del ordenamiento para la materialización de la justicia tributaria.

Pese a que en ocasiones parezca que existen otras posibles técnicas de configuración de los tributos, más acordes con el estado actual de la técnica y la ciencia, lo cierto es que los derechos y garantías de los

contribuyentes tienen un imposible encaje con cualquier configuración que permita calificar el encaje de la realidad en el presupuesto de hecho de la norma, distinto al inspirado en los principios de legalidad y capacidad económica.

A la pregunta sobre cómo se superan las dificultades de aplicación de un sistema tributario integrado por un importante número de tributos, complejos y, algunos de ellos, de importante impacto recaudatorio, hay que responder que es gracias a la colaboración de los propios sujetos pasivos de esos mismos tributos. Ya sea por conciencia fiscal o por el estímulo que supone la reacción que el ordenamiento prevé para el incumplimiento, los sujetos pasivos, en general contribuyentes de los tributos, realizan todas las actuaciones necesarias para tal aplicación. Actuaciones que implican conocer el ordenamiento jurídico, ser capaces de subsumir el supuesto real en el presupuesto de la norma, que es en general de una gran complejidad y, finalmente, realizar todas las operaciones dirigidas a cuantificar y liquidar el tributo. El ingreso, que también corresponde al sujeto pasivo, es posiblemente la fase con menores dificultades debido a las facilidades existentes actualmente para realizar el pago.

Los medios tecnológicos y, en particular, el entorno digital han contribuido a facilitar la liquidación de los tributos mediante programas que la propia AEAT pone a disposición de los ciudadanos y cuya utilización es en general obligatoria y el único medio para efectuar la declaración y liquidación de los tributos.

En esta situación, la aplicación de la norma exige en primer lugar una actividad de tipo intelectual, a los efectos de determinar el alcance de la norma jurídica. A este fin está dirigida la interpretación que permitirá, a través de las reglas que la informan, desentrañar el verdadero contenido de la norma. La LGT dedica el art. 12 a la interpretación y contiene tres normas que conviene traer a colación.

La primera, una remisión a los criterios de interpretación contenidos en el título preliminar del Código Civil, que significa abreviadamente que las normas tributarias siguen las mismas reglas de interpretación que el resto de las normas jurídicas. Una segunda, se refiere a los términos con significado no unívoco, tema clásico en la teoría de la interpretación que se resuelve, según proceda en cada caso, conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, salvo que el legislador haya atribuido un determinado sentido al término en cuestión. La última norma trata de las disposiciones interpretativas dictadas por la Administración. Son normas de atribución de competencias que constituyen meras normas de carácter interno que, aunque se hagan públicas, vinculan únicamente a los órganos de la Administración, tanto a los de gestión, inspección y recaudación como a los tribunales económico-administrativos.

Conocido el sentido de la norma, su aplicación exige que el supuesto concreto sea subsumible en el presupuesto de hecho delimitado en la ley del tributo. La calificación supone una operación intelectual por la que un supuesto de hecho real, un negocio jurídico, una operación financiera, una manifestación de riqueza de cualquier tipo, encaja en el hecho que la norma tributaria ha definido de modo abstracto.

La doctrina ha analizado el proceso de modo tangencial y, en general, como corolario del estudio de la interpretación. Sin embargo y a pesar de que la aplicación de una norma, calificando el hecho de la realidad y determinando que es subsumible en el hecho imponible del tributo, supone que el precepto se ha interpretado y se ha podido establecer su alcance y contenido, la calificación es un instituto totalmente independiente, con caracteres y límites propios.

El estudio de este instituto se revela como esencial, sobre todo porque en las últimas décadas han irrumpido, en el ámbito de la interpretación, con la finalidad de combatir una serie de conductas que se amparan bajo la expresión, de escaso o nulo contenido jurídico, de «elusión fiscal», una serie de instrumentos de interpretación, como es el caso de la interpretación económica, que han incidido también en la calificación. Estos planteamientos teóricos colisionan con los caracteres y límites de la calificación, así como con los principios formales y materiales que sustentan los fundamentos del derecho financiero y tributario.

El trabajo realizado por Mónica García Freiría ha venido a subsanar el insuficiente interés suscitado en la doctrina por la calificación. La autora ha realizado con éxito la delimitación de la calificación y ha puesto de manifiesto su autonomía y sustantividad como objeto de estudio independiente y diferenciado de la interpretación, que se integra en el proceso de aplicación de los tributos.

Se debe destacar de la obra el análisis de la interpretación frente a la actividad de calificación, con una profusa compilación de las principales corrientes doctrinales. Se delimita el instituto de la calificación y se reafirma su independencia y autonomía respecto de la interpretación. Esfuerzo que resulta muy importante, ya que permite profundizar en el análisis de la calificación económica como alternativa a la calificación jurídica, debate que trae su causa de las teorías de la interpretación económica.

Conviene recordar que la calificación se despliega como actividad dirigida a determinar si el supuesto real se subsume en el hecho abstracto adoptado como hecho imponible. Normalmente es el propio contribuyente el que realiza esta tarea, si bien en ocasiones puede ser la Administración la que al conocer los hechos califica el derecho. Pero, la calificación también se despliega en el ámbito de la facultad

de comprobación administrativa. En este sentido, es muy importante el análisis sobre los posibles límites de las potestades administrativas en fase de aplicación de los tributos. En una línea lógica del estudio, se han tenido que abordar la posible conexión entre la recalificación y las figuras del fraude de ley tributaria y de la simulación, considerados por algunos autores como supuestos especiales de calificación o supuestos en los que subyace un conflicto de calificación. De este modo, se estudian aquellos dos importantes institutos desde una perspectiva conceptual y dogmática pero también desde la relación que cabe establecer con la economía de opción por una parte y con las conductas elusivas, por otra.

Es de justicia decir que Mónica García Freiría realizó un gran trabajo sobre un tema que plantea dificultades añadidas por diferentes circunstancias: económicas, tecnológicas, necesidad recaudatoria, entre otras. Un tema en el que naturalmente colisionan, en muchas ocasiones, el legítimo derecho de los contribuyentes de aplicar la norma más favorable y el celo de la Administración por aplicar la norma más favorable a la recaudación. El silencio del ordenamiento, la configuración imperfecta de los hechos imposables tienen su remedio en el trabajo legislativo bien hecho. Ante una norma imperfecta corresponde que el legislador la modifique, la complete, la mejore, en lugar de introducir normas que fueren una calificación guiada por el beneficio de la recaudación.

Vigo, junio de 2024

Dra. Ana María PITA GRANDAL

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

INTRODUCCIÓN

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.

Esta situación es la que, en nuestra opinión, justifica el estudio concreto, específico, e independiente de la calificación tributaria a nivel interno. En el presente estudio asumimos como principal premisa de partida el hecho de que la calificación puede y debe ser objeto de estudio autónomo, como fase integrada en el proceso más amplio de aplicación de la norma tributaria. O si se prefiere, interpretación y calificación constituyen fases integrantes del proceso hermenéutico de aplicación de toda norma jurídica, pero susceptibles de descomposición autónoma a efectos analíticos.

Nuestro objetivo será, por lo tanto, contribuir a la delimitación y comprensión de la calificación en materia tributaria en su dimensión interna con el objeto de ofrecer criterios o reglas útiles para la resolución de los conflictos de calificación. No obstante, también tratarán de ofrecerse, en la medida de lo posible, argumentos de política legislativa que permitan mejorar la configuración jurídica de este instituto, con el propósito de reducir al máximo la inseguridad jurídica a la que en ocasiones pueden conducir los conflictos de calificación de las operaciones, negocios jurídicos, o rentas entre el obligado y la Administración tributaria.

Por otra parte, resulta de relevancia para toda investigación tanto el enfoque metodológico que se adopte, como la propia metodología empleada. En lo que respecta al derecho financiero y tributario, ya en su momento fue puesto de manifiesto por el profesor Sáinz de Bujanda¹ la exclusiva validez del método jurídico ya que es el único que «conduce a la adecuada y progresiva sistematización del derecho financiero»². Debemos reconocer que sus planteamientos dogmáticos y metodológicos siguen conservando plena vigencia. Por lo tanto, la presente investigación seguirá un enfoque metodológico estrictamente jurídico.

No podemos obviar que en la ciencia jurídica y, especialmente en la dogmática jurídica, el objeto de conocimiento científico es la norma jurídico-positiva por lo que no es posible abandonar completamente el tradicional método lógico-formal. La gran importancia de dicho método radica en su esfuerzo por formular conceptos abstractos; de ahí que, en mi opinión, este conserve su validez como forma de aproximación científica al fenómeno tributario. La formulación de conceptos

¹ Vid. SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, vol. IV, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1963, pp. 609 y ss.

² En tal sentido, SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, vol. I, Madrid, Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 383; así como FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Reflexiones sobre Derecho tributario y técnica jurídica», en *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 85, 1995, pp. 33 y ss.; o del mismo autor, *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el Derecho financiero y tributario*, Madrid-Barcelona, Marcial Pons, 1998.

o distinciones jurídicas permite discernir las posibles soluciones o consecuencias jurídicas derivadas de las normas.

Sin embargo, y teniendo presente la relevancia de los conceptos abstractos para nuestra disciplina, el enfoque metodológico aquí adoptado debe completarse con la necesaria consideración del componente axiológico. Los principios constitucionales en materia tributaria no solo son elementos sustanciales en la construcción científica de nuestra disciplina, sino que también constituyen una referencia metodológica primordial³. De lo cual se desprende la íntima conexión existente entre dichos principios y las categorías dogmático-tributarias.

Dentro de esta monografía se llevará a cabo una construcción teórico-conceptual del instituto de la calificación a partir del análisis de diferentes estudios, así como de diversos fallos jurisprudenciales que han sentado doctrina en la resolución de cuestiones relativas a la aplicación de la norma tributaria. Análisis que resulta de gran interés dada la existencia de distintos pronunciamientos entre la doctrina científica y la jurisprudencia que pone en evidencia la importancia del objeto de esta investigación.

Asimismo, en nuestro estudio seguimos un enfoque estático ya que es el que mayor capacidad explicativa ofrece respecto de las categorías y conceptos incluidos en la parte estructural de nuestra disciplina. Concretamente, son dos posiciones las que han dividido a nuestra doctrina. Por un lado, entre los que convierten la obligación tributaria y, por ende, el derecho tributario material, en eje sistemático del estudio de nuestra disciplina; frente a aquellos que defienden que dicho lugar debe ser ocupado por la función tributaria y, en concreto, por el procedimiento tributario. El presente estudio toma como punto de partida la concepción clásica de la relación jurídico-tributaria donde el papel central lo ocupa la obligación tributaria *ex lege* ya que, como apuntaba Sáinz de Bujanda, «las tesis dinámicas no han aportado un solo argumento sustancial que obligue a la reconversión conceptual que postulan, ni, por supuesto, al abandono del concepto de obligación tributaria o a su postergación dentro del sistema»⁴.

La actuación administrativa dirigida a la aplicación del derecho tributario material —interpretación y calificación forman parte de dicho proceso— nos interesa en tanto en cuanto sirve, en última instancia, al cumplimiento de la obligación tributaria. Además de que «las po-

³ Entre otros, SÁINZ DE BUJANDA: *Hacienda y Derecho*, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, pp. 68 y ss.; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «Reflexiones sobre Derecho tributario...», *op. cit.*, pp. 33 y ss.; GARCÍA AÑOVEROS, J.: «El discurso del método en el ámbito hacendístico», *Documentos-IEF*, núm. 11, pp. 1-29.

⁴ Véase SÁINZ DE BUJANDA, F.: *Sistema de Derecho Financiero*, vol. II, Madrid, Editorial de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, 1977, p. 146.

testades administrativas están al servicio de la relación sustantiva; su finalidad es la eficacia de esta»⁵, y no a la inversa.

En relación con los contenidos de este trabajo de investigación, el orden expositivo del mismo comienza con un primer capítulo introductorio dedicado a establecer una necesaria distinción previa, la de la interpretación frente a la calificación. Con tal objetivo realizaremos un breve repaso alrededor de la naturaleza de la actividad interpretativa y el objeto de la misma, prestando especial atención a sus particularidades en el ámbito tributario y a las diferentes corrientes doctrinales que han existido en torno a la interpretación de la norma tributaria.

El segundo capítulo lo dedicaremos al estudio del instituto de la calificación jurídica desde la óptica de la teoría general del derecho y de su aplicación al derecho financiero y tributario, así como de sus particularidades. En este, nos dedicaremos a delimitar conceptualmente el instituto de la calificación en el ámbito tributario, prestando especial atención a su independencia y autonomía respecto de la figura de la interpretación. Profundizaremos en la oposición calificación jurídica *versus* calificación económica; dilema que ha presidido durante algún tiempo el estudio de la calificación de la norma tributaria, y que encuentra sus conexiones más inmediatas con las teorías de la interpretación económica.

A mayor abundamiento, el enfoque esencialmente jurídico de esta investigación nos conduce a abordar la problemática relativa a esta institución partiendo de su juridicidad. Precisión igualmente extensible al instituto de la interpretación tributaria.

Trataremos de analizar el instituto de la calificación desde una doble vertiente. Por un lado, desde la perspectiva de la creación de la norma configuradora del hecho imponible y, por otro lado, como facultad de la que goza la Administración tributaria en sede de aplicación de los tributos. Asimismo, nos centraremos en las particularidades de la calificación de los negocios jurídicos en el ámbito tributario y en la posible existencia de un principio de interpretación coincidente defendido por algún sector de nuestra doctrina.

Una vez perfilada la facultad de calificación de la Administración tributaria, analizaremos los posibles límites a dicha potestad en fase de aplicación de los tributos. Cuestiones en las que cobran relevancia elementos de carácter principalista, es decir, la existencia de unos principios tributarios que contribuyen a limitar las facultades de recaudación en fase de aplicación de los tributos.

⁵ PALAO TABOADA, C.: «Las cuestiones de método en la obra del profesor Sáinz de Bujanda», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 104, 1999, p. 662.

En este capítulo también se prestará especial atención a las consecuencias prácticas vinculadas a este instituto. Por ello, dicho capítulo se completa con un acercamiento a ciertas resoluciones administrativas, así como a los diversos fallos jurisprudenciales, que han tratado de dar respuesta a algunos conflictos de calificación tributaria surgidos entre la Administración y el contribuyente. Éstos son de enorme importancia para comprender nuestro objeto de estudio de un modo integral, no solo desde un punto de vista teórico, sino en su dimensión práctica o aplicativa.

En el tercer capítulo se profundizará en la trayectoria histórica del instituto objeto de estudio a través de las diversas reformas legislativas que han tenido lugar desde la Ley General Tributaria de 1963 (en adelante, LGT de 1963) hasta la regulación actualmente vigente. Estudiaremos también la evolución de las reglas de calificación en el marco de algunas figuras tributarias, en particular, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En consecuencia, podrán conocerse las tendencias doctrinales dominantes en cada momento, así como el tratamiento jurídico–dogmático que se ha dado al instituto de la calificación en sus diversas manifestaciones legislativas. Todas ellas constituyen el antecedente legislativo de la regulación que, finalmente, se adoptaría en el art. 13 de nuestra actual Ley General Tributaria (en adelante, LGT).

Por otra parte, la calificación jurídico–tributaria se encuentra íntimamente conectada con todas aquellas cuestiones relativas a la elusión fiscal, especialmente en relación con la figura del fraude a la ley tributaria, en la que subyace un conflicto de calificación entre la Administración y el obligado tributario. Tales cuestiones serán analizadas en el capítulo cuarto donde se abordarán las relaciones no solo entre la interpretación y la elusión, sino también con la calificación, tratando de responder a si es posible considerar a la interpretación y a la calificación como medidas antielusión internas en sede de aplicación del tributo. O si, por el contrario, el otorgamiento de esta naturaleza antielusiva a ambos institutos excedería de sus propios límites naturales o intrínsecos.

Existen planteamientos teóricos en el ámbito de la interpretación, y por extensión también en el de la calificación, que orientan el proceso interpretativo con el objeto de combatir la elusión fiscal; es el caso del principio *substance over form*, o la interpretación económica en su modalidad teleológico–finalista. Este tipo de orientaciones acaban convirtiendo a los criterios hermenéuticos en instrumentos de interpretación antielusiva con incidencia sobre la calificación o recalificación tributaria. De ahí que merezcan una especial consideración en este trabajo.

Posteriormente, abordaremos las conexiones entre la recalificación y las figuras del fraude de ley tributaria y de la simulación, tal y como