



FACULTAD DE DERECHO

Fraude de Ley Tributario

Una aproximación histórica

Autor: Antonio Yanes Clemente

5º E-3 C

Derecho

Tutor: Pablo Andrés Hernández - González Barreda

Madrid
Junio 2017

Resumen

Ese trabajo trata la figura del fraude de ley tributaria desde su origen en los actos de emulación del derecho Romano hasta su relación con la figura de la simulación, pasando por su relación con el Derecho Privado y la figura del abuso del Derecho, su cercanía a la doctrina anglosajona del business purpose o el debate doctrinal que surgió en torno al uso de la analogía en esta figura o la posibilidad de sancionar o no conductas declaradas en fraude de ley tributario.

Abstract

This work deals with the fraud of the tax law from its origin in the acts of emulation of Roman law to its relationship with the figure of the simulation, through its connection with private law and the figure of abuse of law, its proximity The Anglo-Saxon doctrine of the business purpose or the doctrinal debate that arose around the use of analogy in this figure or the possibility of sanctioning or not a conduct declared as tax avoidance.

1. Índice

1. Índice.....	p.2
2. Declaración de autoría y originalidad del TFG.....	p.3
3. Glosario de abreviaturas.....	p.4
4. Introducción.....	p.5
• Objetivos.....	p.5
• Metodología.....	p.5
• Partes del trabajo.....	p.5
5. Origen y concepto de fraude de ley: el abuso del Derecho.....	p.7
• El abuso del derecho en Derecho Romano.....	p.7
• El abuso del derecho en el Código Civil.....	p.9
6. El fraude de ley en España.....	p.12
7. Relación entre Derecho privado y Derecho fiscal, la autonomía de la voluntad....	p.15
8. La doctrina anglosajona: business purpose, sustancialismo e interpretación teleológica.....	p.19
9. La doctrina española.....	p.25
• Calificación e interpretación, el derogado artículo 25.3 de la LGT 1963.....	p.25
• El fraude de ley y la analogía.....	p.26
• La punibilidad del fraude de ley tributaria y el uso de sanciones.....	p.29
• Procedimiento especial del fraude de ley tributaria.....	p.32
• Simulación y fraude de ley tributaria.....	p.34
10. Conclusiones.....	p.37
11. Bibliografía.....	p.39

ANEXO III

DECLARACIÓN DE AUTORÍA Y ORIGINALIDAD DEL TFG

Nombre y apellidos del alumno:

Antonio Yanes Clemente

.....

Curso y Especialidad: 5º E-3

Declaro, bajo mi responsabilidad, que el Trabajo de Fin de Grado presentado con el título Fraude de Ley Tributario. Una aproximación histórica en la Facultad de Derecho de la Universidad Pontificia Comillas en el curso académico2016/2017 :

1º.- Es un trabajo de mi autoría, original, inédito y no ha sido presentado con anterioridad a otros efectos.

2º.- Cumple con todos los requerimientos generales anti-plagio aplicables para la elaboración de trabajos académicos en la Universidad Pontificia Comillas y se ajusta a las buenas prácticas existentes sobre el particular.

Madrid, a 11 de junio de 2016

Fdo.:

2. Glosario de abreviaturas

- 1. LGT:** Ley General Tributaria
- 2. TEAC:** Tribunal Económico Administrativo Central
- 3. TFG:** Trabajo de Fin de Grado
- 4. STC:** Sentencia del Tribunal Constitucional

4. Introduccion

Objetivos

La figura del fraude de ley en su especialización de Derecho tributario ha sido analizada ampliamente por la doctrina española al ser una de las figuras utilizadas para combatir el fraude fiscal en España. Esta figura legal no sólo despierta interés en España, sino también en otros países como Francia, Alemania, Estados Unidos o Reino Unido, si bien no en todos se trata esta figura de la misma manera.

Es por ello que el presente trabajo tiene por objetivo principal realizar un análisis de la figura del fraude de ley tributario, señalando su origen, evolución y relación con otras figuras como la simulación, el abuso del derecho o la doctrina anglosajona del business purpose. De esta manera llegaremos a un concepto final de fraude de ley tributario en la cual destacaremos su relación con el Derecho Civil en relación con la interpretación y nuestra visión particular acerca del debate doctrinal que ha traído consigo el uso de la analogía en esta figura y la posibilidad de sancionar conductas declaradas en fraude de ley. Realizaremos asimismo una crítica personal a esta figura legal, que surgirá tras el análisis de los escritos y opiniones de distintos autores.

Metodología

Para la elaboración de este trabajo se han revisado libros y artículos de revistas científicas, así como jurisprudencia con el objetivo de reflejar las problemáticas principales a que se ha enfrentado esta figura a lo largo de su historia, así como su relación con figuras de otros sistemas jurídicos como el anglosajón. Se han consultado artículos de grandes exponentes que han analizado esta figura en profundidad, tales como Carlos Palao Taboada o Ramón Falcón y Tella entre otros autores.

El trabajo es por tanto descriptivo y se ha elaborado mediante una previa revisión de la literatura y un posterior análisis y plasmación de lo estudiado por diversos autores en relación con esta figura legal llamada fraude de ley tributario.

Partes del trabajo

El trabajo se encuentra dividido en 11 apartados. Los 4 primeros incluyen el índice del trabajo, la declaración de autoría y originalidad del TFG, el glosario de abreviaturas utilizadas y la introducción del trabajo, donde se justifica su importancia, se señalan la metodología utilizada en su elaboración y se señalan las diversas partes del trabajo.

El contenido real del trabajo comienza en el 5º apartado que tratará el origen del fraude de ley en la figura del abuso del Derecho. Este apartado se subdivide en dos

partes: el abuso del derecho en Derecho Romano y el abuso del derecho en el Código Civil. A continuación en los apartados 6 y 7 analizaremos la figura del fraude de ley en España y la relación entre Derecho privado y Derecho fiscal, centrandó nuestra atención en la autonomía de la voluntad y la estanqueidad del Derecho fiscal. En el apartado 8 trataremos la relación del fraude de ley tributario con la figura anglosajona del business purpose. Posteriormente en el apartado 9 trataremos la doctrina española en relación con el fraude de ley tributario, en concreto su relación con la calificación, la analogía, la punibilidad de la figura y lo que la diferencia de la simulación. Finaliza el trabajo con las conclusiones a las que se han llegado y una relación de la bibliografía utilizada.

5. Origen y concepto de fraude de ley: el abuso del Derecho

El fraude de ley tributaria es una figura legal cuyo contenido e implicaciones han sido muy discutidos por la doctrina y la jurisprudencia a lo largo de la historia. Esta figura ha sido usada en la lucha contra el fraude fiscal, en combinación con otras figuras como la simulación o la calificación. Esta controvertida figura está también relacionada con el fraude de ley civil, el abuso del Derecho o los actos de emulación. En este apartado trataremos el origen que tiene esta figura en el abuso del Derecho y en concreto trataremos los actos de emulación en Derecho Romano como punto de partida.

El abuso del derecho en Derecho Romano

La doctrina considera que el origen legal del fraude de ley se encuentra en la figura del abuso del derecho, concretamente en los actos de emulación del Derecho Romano¹. Si bien la teorización acerca las conductas abusivas se ha venido produciendo mayoritariamente en el último siglo, esta figura ha pasado por un proceso de elaboración doctrinal a lo largo de la historia. Se ha considerado el abuso del derecho como el reflejo de un conflicto entre Derecho y moral o de la quiebra del equilibrio de los intereses de las partes². Encontramos esta figura contenida en la mayoría de los ordenamientos jurídicos modernos, si bien siguen existiendo diferentes posturas doctrinales acerca de su naturaleza.

En un principio, la figura del abuso del derecho se construyó en torno al derecho de propiedad, derecho individual por excelencia, y las relaciones de vecindad. Sin embargo, como ya hemos dicho, su auténtico origen podemos situarlo en la doctrina de los actos de emulación, una teoría medieval que regulaba precisamente las relaciones de vecindad entre propietarios. Mediante esta teoría se protegía al sujeto propietario de los actos molestos realizados por otro sujeto que no le reportaban ningún beneficio y que derivaban de una intención de perjudicar al primero. El vocablo emulación tiene su origen en el término romano "aemulatio" y que podía ser entendido en dos sentidos contrapuestos. Por un lado se podría traducir como imitación o virtud, mientras que por otro, tenía un sentido de envidia, rivalidad o competición. Los juristas del Medievo lo interpretaron como intención maligna, que es el sentido que ha llegado a nuestros días. Existe una parte de la doctrina que niega que en Derecho Romano hubiese una prohibición de los actos de emulación, pues ello supondría, según estos autores, una confusión entre Derecho y Moral que nunca se dio en Derecho Romano. Sin embargo, son múltiples los ejemplos de este tipo de prohibiciones. Uno de ellos es el caso de la Novela 63 de JUSTINIANO que prohibía construir en Constantinopla edificios a una

¹ Jiménez Salcedo, C. (1997) "El abuso del Derecho y los actos de emulación en Derecho Romano". Derecho Y Opinión (5), 243-251

² Jiménez Salcedo, C. (1997) "El abuso del Derecho y los actos de emulación en Derecho Romano". Derecho Y Opinión (5), 243-251

distancia menor de 100 pies si con ello se impedía el disfrute de la vista al mar a la antigua construcción.

La teoría del abuso del Derecho fue desarrollada en la doctrina francesa del siglo XIX, la cual fue una reacción frente al individualismo que ocupó un lugar central en todos los ámbitos a partir de la Revolución Francesa. Fue de hecho la doctrina francesa del siglo XIX la que ejerció el papel más importante en la superación de la doctrina de los actos emulativos y en su transformación en la teoría del abuso del derecho. Es a partir de entonces que se configura el Derecho en torno al hombre que es titular de derecho y libertades. Esta radical concepción del Derecho hizo que surgieran una serie de conductas abusivas o que se consideraban impropias en el ejercicio de los derechos subjetivos. Se hizo necesaria la intervención de los jueces y la creación de esta figura para controlar el ejercicio de los derechos y reprimir determinadas conductas que, siendo lícitas, perjudicaban a los miembros de una comunidad y además no reportaban beneficio alguno al que las llevaba a cabo³. Si bien existen otras definiciones de abuso, esta es la primigenia. Se trataba así de proteger a los ciudadanos del ejercicio antisocial que podía hacerse de los derechos individuales. Un ejemplo actual de este ejercicio antisocial sería depositar los escombros de una obra y la basura generada dentro de tu fundo pero en el límite con el fundo vecino.

Se considera por tanto abuso del derecho al ejercicio de un derecho de una manera antisocial sin que reporte beneficio alguno a aquel que realiza esa conducta, obteniéndose tan sólo un perjuicio para el resto de los ciudadanos. Mediante este límite al ejercicio de los derechos individuales se consigue a la vez proteger la convivencia social y la no interferencia en la libertad individual. CASTÁN TOBEÑAS define el abuso del derecho como: el acto realizado usando de un derecho objetivamente legal, que causa un daño a un interés no protegido especialmente por el ordenamiento jurídico y cuya moralidad o antisocialidad se manifiesta objetiva o subjetivamente según la adecuación del móvil con el espíritu de la institución⁴. Existen otras definiciones como la de JOSSERRAND que identifica el abuso del derecho con el ejercicio del mismo efectuado por su titular con la intención de perjudicar. JOSSERRAND, prefiere además distinguir entre actos abusivos y actos realizados sin derecho. Mientras que para los primeros la consecuencia sería la reparación del perjuicio causado, para los segundos la consecuencia es la nulidad de todos sus efectos⁵. Otra visión acerca del abuso del derecho es la de COLIN Y CAPITANT, quienes consideran que para que haya abuso del Derecho no es indispensable que el autor del daño causado a otro tenga la intención de dañar⁶.

³ Jiménez Salcedo, C. (1997) "El abuso del Derecho y los actos de emulación en Derecho Romano". Derecho Y Opinión (5), 243-251

⁴ Jiménez Salcedo, C. (1997) "El abuso del Derecho y los actos de emulación en Derecho Romano". Derecho Y Opinión (5), 243-251

⁵ Martínez Useros, E. La doctrina del abuso del derecho y el orden jurídico administrativo, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947

⁶ Avila Forero C., "El abuso del Derecho en la Legislación civil colombiana", Monografías.com (disponible en <http://www.monografias.com/trabajos41/legislacion-civil/legislacion-civil.shtml>)

Hoy en día la figura de abuso del derecho se diferencia de los actos de emulación en el elemento de la intención del sujeto. Mientras que en los actos de emulación se precisa de una intención de dañar al tercero con el ejercicio del derecho, en el abuso del derecho basta con que exista una falta de utilidad o una desviación del fin u objeto para el cual el derecho ha sido creado⁷.

Una vez situado el origen del fraude de ley en la doctrina del abuso del derecho, trataremos el abuso del derecho en el Código Civil español y algunas críticas y consideraciones que se han hecho a la figura.

El abuso del derecho en el Código Civil

La figura de abuso del derecho se encuentra contenida en el artículo 7.2 del Código Civil, el cual establece que⁸:

Artículo 7

1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.
2. La ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

Los elementos que se encuentran presentes en este precepto son los siguientes:

- **Criterio objetivo:** un acto u omisión que sobrepase los límites normales del ejercicio de un derecho, de tal manera que se desvíe del fin social del mismo. Se trata del ejercicio del derecho de un modo contrario a su fin económico y social. Podríamos afirmar que se produce un abuso del derecho cuando este se ejercita de manera que dale el interés general, por lo que deba permanecer este frente a la protección del interés individual.
- **Criterio subjetivo:** una intención del sujeto de dañar a un tercero. El inconveniente de este criterio se encuentra precisamente en la dificultad de conocer de manera cierta la intención del autor en el momento en que ejerció ese derecho subjetivo. Se alude en ocasiones que no es necesario que la intención de dañar sea la única por la cual se ejerció el derecho, sino que basta con que sea la principal. Ello no soluciona el problema que supone la prueba del animus nocendi del autor. Otra forma de abordar este criterio subjetivo es la ausencia de un interés legítimo, lo cual nos lleva a la necesidad de acudir a la conformidad con el interés social para poder calificar como ilegítimo un determinado interés.

⁷ Jiménez Salcedo, C. (1997) "El abuso del Derecho y los actos de emulación en Derecho Romano". Derecho Y Opinión (5), 243-251

⁸ Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE de 16 de agosto de 1889)

Esa ausencia del interés legítimo sirve como presunción de la intención de dañar.

- La existencia de una sanción y un cese de la actividad abusiva por parte del sujeto. De ello deducimos el carácter ilícito que se deriva del ejercicio antisocial de un derecho subjetivo.

Ha existido una crítica doctrinal al mismo concepto de abuso del derecho, considerado por ciertos autores como una contradicción *in terminis*, pues en teoría un acto no puede ser a la vez conforme y contrario a Derecho. Algunos autores rechazan la teoría del abuso del Derecho bajo la afirmación de que un acto abusivo nunca puede ser considerado como ejercicio de un derecho⁹. Podemos argumentar que existen dos categorías de normas en Derecho. Por un lado tenemos normas objetivas y por otra los derechos subjetivos, cuyo ejercicio se encuentra sujeto a unos límites fijados por las normas objetivas. El abuso del derecho supondría el ejercicio de un derecho subjetivo contradiciendo las normas objetivas que protegen el interés general.

Para los autores que rechazan la teoría del abuso del derecho la realización de un acto conforme por su objeto con el derecho objetivo no puede dar nacimiento a un derecho subjetivo si tal acto era por su fin contrario a la norma subjetiva¹⁰.

Las críticas a la teoría del abuso del derecho puede superarse fácilmente si se acude al carácter relativo del que gozan todos los derechos. En efecto, ningún derecho tiene carácter absoluto y su ejercicio se encuentra sujeto a una serie de límites cuantitativos y cualitativos, uno de los cuales es precisamente el ejercicio antisocial del mismo.

La figura del abuso del Derecho aparece recogida en cualquier ordenamiento jurídico, sea este de naturaleza anglosajona o continental, si bien no con los mismos términos. Es incluso utilizado a nivel internacional y ha sido calificado como principio general del Derecho por numerosos autores, entre los que destaca Arturo Rocco-Busatti o Francisco García Amador, y organismos, como por ejemplo el Comité Consultivo de Juristas. De esta manera el abuso del Derecho queda configurado como un principio internacional basado en el principio de vecindad.

Hersh Lauterpacht afirmó que solo las sociedades más primitivas permitirían el ejercicio incontrolado de derechos sin tener en cuenta sus consecuencias sociales¹¹. Este mismo autor alegó que un principio general abstracto en relación con el abuso del Derecho no sería útil y que sería preferible el uso del casuismo. Asimismo, defendió la doctrina del abuso del Derecho de la siguiente manera:

"There is no legal right, however well established, which could not, in some circumstances, be refused recognition on the ground that it has been abused. The doctrine of abuse of rights is therefore an

⁹ Entre otros Planiol y Duguit

¹⁰ Martínez Useros, E. La doctrina del abuso del derecho y el orden jurídico administrativo, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947

¹¹ Byers, M. (2002) "Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age". McGill Law Journal (47), 388- 431

*instrument which, apart from other reasons calling for caution in administration of international justice, must be wielded with studied restraint"*¹²

Otros autores anglosajones defendían la idea de que cualquier ejercicio de un derecho que fuera contrario a la buena fe constituye un abuso del derecho. Ello implicaría la dilución del principio de abuso del Derecho en el de buena fe, haciéndolo así redundante. Autores como Bin Cheng se opusieron a esta idea afirmando que el principio de abuso del derecho era complementario al de buena fe, residiendo su utilidad en señalar los casos en que una falta de buena fe constituye una vulneración de la Ley. Sirve además de cláusula general de cierre del sistema, pues no puede imaginarse un desarrollo de reglas específicas para cada situación en que se considera que ha habido un ejercicio abusivo de un derecho. Por último, podemos indicar que esta figura sirve para la resolución de conflictos normativos, en especial en casos donde se tienen poco claros los límites del ejercicio de los derechos, o incluso para promover cambios en la legislación.

Finalizado el análisis del la figura del abuso del derecho, hemos de centrar nuestra atención en la figura del fraude de ley en España.

¹² Byers, M. (2002) "Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age". McGill Law Journal (47), 388- 431

6. El fraude de ley en España

La figura del fraude de ley tributario se encontraba regulada en el artículo 24 de Ley General Tributaria de 1963 bajo el nombre de fraude a la ley tributaria. Esta Ley fue reformada en 1995 y posteriormente en 2003, cuando fue aprobada la Ley 58/2003 General Tributaria. En dicha Ley en su artículo 15 se encuentra regulada actualmente la figura del fraude de ley tributario bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los siguientes términos¹³:

Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora.

La finalidad principal de este precepto es el establecimiento de una norma general anti-abuso en el ámbito del Derecho Tributario con el objetivo de evitar que se utilicen determinadas formas legales de una manera artificiosa y contraria al objetivo para el cual fueron creadas, consiguiéndose así la aplicación de un régimen fiscal más beneficioso.

Si bien en el borrador de la última reforma de la LGT contenía en un principio el término "abuso", finalmente este fue sustituido por el de "conflicto". Ello puede haber supuesto traer cierta ambigüedad al texto legal, pues la locución utilizada no refleja adecuadamente el contenido del artículo. PALAO TABOADA la considera en concreto inexpresiva y técnicamente inadecuada¹⁴. Sin embargo, este artículo 15 tiene la misma naturaleza que la regla relativa al fraude de ley tributaria que se encontraba regulado en el artículo 24 de la LGT de 1963.

¹³ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003)

¹⁴ Ruiz Almendral, V. El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario, Aranzadi, Elcano, 2006

Para que el artículo 15 de la LGT sea de aplicación a un determinado supuesto existen tres requisitos legales¹⁵:

- Debe usarse una forma legal impropia o artificiosa. Para que una forma legal formada por varios negocios interconectados sea considerada como artificiosa es necesario que individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales y propios¹⁶. Este carácter artificioso tiene puntos de conexión con la doctrina norteamericana del bussiness purpose que trataremos en el apartado correspondiente.
- El contribuyente no ha sido capaz de justificar haber usado esa forma legal para la realización de unos efectos materiales, económicos o legales distintos al mero ahorro fiscal
- Se ha obtenido un ahorro fiscal por parte del contribuyente, ya sea mediante la aplicación de un régimen más favorable (tipos impositivos más bajos) o la exclusión de gravamen para el supuesto contemplado.
- Antiguamente se exigía el ánimo defraudador del contribuyente, es decir, su intención de cometer el fraude de ley tributario. Cuando este era un requisito, la Administración podía recurrir a indicios o presunciones para probar este ánimo defraudatorio. En la ley actual este requisito subjetivo ha sido eliminado completamente.

Este precepto, el cual guarda una gran similitud con el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, ha traído consigo una serie de problemas en relación con la interpretación, la calificación o la analogía que han sido ampliamente discutidos en la doctrina y que trataremos en epígrafes posteriores. También existe la duda acerca de la utilidad de cláusulas generales anti-fraude como la recogida en el artículo 15 frente al uso de normas anti-fraude particulares y adaptadas al caso concreto. Hemos de defender el uso de este tipo de cláusulas generales ante la imposibilidad de regular todos los supuestos de fraude.

Algunos autores como FALCÓN Y TELLA han señalado una serie de limitaciones aplicables al fraude de ley tributario¹⁷. Entre ellas destacan:

- La consideración de que el fraude de ley tributario no ha de ser utilizado como recurso para llenar las lagunas del legislador, que salvo en casos muy notorios han de presumirse queridas por este.

¹⁵ Carreño, F. and González Tato, M. (2004) "Spain's New Antiabuse Law". *Tax Notes International*, 441-446

¹⁶ Palao Taboada, C. (2003) "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* (248), 71-96

¹⁷ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura". *Quincena Fiscal* (18), 5-10

- La no aplicación de esta figura con respecto a operaciones que ya se realizaban antes de aprobarse la ley tributaria eventualmente eludida. Ello también incluye prácticas que no se realizaban al momento de aprobarse la ley tributaria eludida pero que con el tiempo devienen habituales en la práctica negocial.
- En casos de modificación del régimen tributario no ha de aplicarse la figura del fraude de ley para aplicar esta nueva norma de forma retroactiva.

Una vez introducida de forma somera esta figura, trataremos la relación entre Derecho fiscal y Derecho privado, centrandó nuestra atención en la autonomía de la voluntad.

7. Relación entre Derecho privado y Derecho fiscal, la autonomía de la voluntad

El principio de autonomía de la voluntad o autonomía privada, es un principio aplicado a derecho privado y que permite a los particulares establecer, modificar o extinguir relaciones jurídicas entre ellos¹⁸. Incluye la elección del ordenamiento jurídico aplicable, la jurisdicción a la que se someten las partes o el tipo de negocio o contrato que va a ser utilizado, ya sea este uno recogido en el ordenamiento jurídico o creado por las partes ad oc. En materia de derecho público, este principio se encuentra limitado por el principio de legalidad y el de tipicidad. Ello es por la manera en que surge un tipo de derecho y otro. Mientras que el derecho privado se crea de abajo a arriba, de los contratos realizados entre partes se extrae un modelo general que se regula en la Ley, en el derecho público ocurre al contrario, se crean normas rígidas ab initio. Los principios de legalidad y tipicidad se encuentran recogidos en numerosos preceptos del ordenamiento jurídico y son aplicables al derecho tributario al contener este normas imperativas y prohibitivas a las cuales no se les puede aplicar el principio de autonomía privada.

El fraude a la ley tributaria consiste de hecho en el uso de la autonomía privada con el objetivo de sortear la aplicación de normas fiscales imperativas o prohibitivas. El jurista romano PAULO se refería al fraude de ley de la siguiente manera: "Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido"¹⁹. DE CASTRO entendía que se trataba de "uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma dictada con esta finalidad"²⁰. El fraude de ley tributaria consiste pues en un uso de la autonomía privada para obtener un resultado contrario a la finalidad y valores de las normas tributarias. Mediante un abuso de las formas jurídicas se consigue evitar la carga tributaria ya sea aplazando el pago en el tiempo, evitándolo totalmente o consiguiendo la aplicación de una norma jurídica más beneficiosa.

Aquellos autores que apoyan una interpretación teleológica de las normas opinan que la figura del fraude de ley carece de autonomía, mientras que los que sostienen una interpretación literal de las mismas opinan lo contrario. En efecto, para los primeros una interpretación de las normas de acuerdo con la finalidad de las mismas hace inaplicable la figura del fraude de ley, pues no se consigue rodear la aplicación del texto legal en ningún caso. En cambio los literalistas necesitan de la figura del fraude de ley para hacer frente a estos supuestos de elusión del supuesto de hecho contenido en la norma

¹⁸ Azagra Malo, A. , Fernández Crende, A. y Salvador Coderch, P. (2004), "Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos". InDret. (Obtenida en http://sifo.comillas.edu/pluginfile.php/1214246/mod_resource/content/0/Formas%20de%20citar%20%28TFG%29.pdf)

¹⁹ Azagra Malo, A. , Fernández Crende, A. y Salvador Coderch, P. (2004), "Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos". InDret. (Obtenida en http://sifo.comillas.edu/pluginfile.php/1214246/mod_resource/content/0/Formas%20de%20citar%20%28TFG%29.pdf)

²⁰ Azagra Malo, A. , Fernández Crende, A. y Salvador Coderch, P. (2004), "Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos". InDret. (Obtenida en http://sifo.comillas.edu/pluginfile.php/1214246/mod_resource/content/0/Formas%20de%20citar%20%28TFG%29.pdf)

La doctrina mayoritaria apoya una interpretación de las normas de acuerdo con su finalidad, pues argumentan que si la norma es un instrumento para alcanzar un fin debe interpretarse ésta de manera que se alcance ese fin. LARENZ desarrolló un límite a la interpretación el cual residía en el sentido posible de las palabras. A pesar de la vaguedad de la expresión, el término sirve a BÁEZ MORENO para criticar la interpretación literal de las normas, pues con ella se refleja que de una única expresión literal puede haber varios sentidos posibles, lo que obliga a recurrir a otros mecanismos a la hora de interpretar las normas. A lo hora de realizar esta interpretación nos encontramos con el problema de dilucidar el significado de los conceptos del Derecho tributario de acuerdo con el sentido que se les da en Derecho privado o hacerlo de manera autónoma. Partiendo de la afirmación de que no existe una contraposición total entre ambas ramas al pertenecer ambas al mismo ordenamiento jurídico, el problema de la interpretación surgirá en los casos en los que el hecho imponible contenga o haga referencia a negocios o actos regulados en otras áreas del Derecho.

Una parte de la doctrina afirma que es posible corregir las operaciones en fraude de ley mediante una correcta interpretación de las normas tributarias, esto es, mediante una interpretación de las normas tributarias de acuerdo con su finalidad para así determinar si una determinada forma jurídica cumple esa finalidad en el caso concreto. Por tanto, cuando se aborde el problema del fraude de ley no deberá averiguarse la naturaleza jurídica del negocio concreto tal y como se encuentra configurado en Derecho privado, sino que se comprobará el ajuste de dicha forma jurídica a la finalidad de la norma tributaria. En Derecho tributario interesan por tanto las consecuencias de las normas más que las formas jurídicas, en concreto en relación con la manifestación o no de una determinada capacidad económica.

Tanto en la norma anti-abuso alemana como en la española existe una tensión entre el principio de autonomía en la configuración jurídica de los negocios privados y el principio de capacidad económica, lo cual no es más que un reflejo del conflicto que existe entre el principio formal del Estado de Derecho y el material.

En el pasado existía una cierta primacía y autonomía de los conceptos jurídicos privados utilizados en Derecho tributario, lo cual servía como garantía de seguridad jurídica frente al poder tributario. Una vez abandonada la concepción de Derecho tributario como relación de poder, la visión formalista del Derecho tributario, que no admitía interpretación alguna más allá de la propugnada por el Derecho privado, fue sustituida por otras doctrinas.

Se optó entonces por una visión sustancialista del Derecho tributario, lo que permitió una interpretación amplia y flexible de los conceptos tributarios que permitía gravar cualquier hecho de la vida económica aunque no tuviera un encaje literal en el hecho imponible. Este uso arbitrario de la interpretación teleológica con fines recaudatorios fue criticado por HENSEL y derivó en una vuelta a la primacía de los conceptos de Derecho privado frente al Derecho tributario. Finalmente la Sentencia del Tribunal Constitucional alemán de 27 de diciembre de 1991 afirmó la independencia de

la interpretación tributaria, aunque el tributo se construya tomando como base conceptos o negocios previamente definidos por el derecho civil²¹. Los defensores de la autonomía del derecho tributario consideran que la norma tributaria hace uso de los conceptos de Derecho privado de una manera instrumental con el objetivo de gravar hechos de la realidad económica subyacente de acuerdo con los principios de capacidad económica y de igualdad en el reparto de la carga tributaria. Se niega así la prevalencia de la interpretación jurídico privada sobre la tributaria.

En toda esta evolución podemos distinguir tres posibilidades en torno a la construcción de hechos imposables:

- La norma tributaria hace referencia a una forma jurídica de Derecho privado.
- La norma tributaria tiene en cuenta el hecho económico que subyace a la forma jurídica de Derecho Privado
- La norma tributaria no lleva a cabo ninguna de las dos posibilidades anteriores.

En los casos en que la norma tributaria tenga en cuenta el hecho económico subyacente o la capacidad económica, deberá hacerse una interpretación atendiendo a esta capacidad económica, lo que no es otra cosa que una interpretación teleológica de la norma tributaria. En este caso además se habrá utilizado el Derecho privado de manera instrumental para la elaboración del hecho imponible. De las formas de construcción del hecho imponible podemos deducir tres formas de interpretación de los conceptos tributarios:

- Interpretar el acto, negocio o contrato tal y como se hace en Derecho privado. Ello supondría afirmar que la norma tributaria une las consecuencias tributarias a una forma o concepto jurídico privado. En algunas ocasiones se ha intentado establecer una suerte de presunción de interpretación del Derecho tributario coincidente con el Derecho privado en aras del principio de unidad del ordenamiento jurídico. Dicho argumento de unidad se reforzaba por la necesidad de ausencia de contradicciones en la Ley y de seguridad jurídica. La primera necesidad queda rebatida por los muchos términos que tienen significados diversos dependiendo de la rama del ordenamiento en que se encuentren. La segunda deriva de un entendimiento del Derecho tributario como una relación de poder, hecho que ya fue superado por la doctrina.
- Interpretar ese acto contenido en Derecho privado de acuerdo con la intención perseguida por la norma tributaria. La consecuencia lógica es el uso del concepto jurídico privado de forma auxiliar siendo determinante el hecho económico subyacente a éste.
- Interpretarlo de acuerdo con el concepto desarrollado por el Derecho tributario, el cual es independiente del concepto regulado en Derecho privado .

²¹ Azagra Malo, A. , Fernández Crende, A. y Salvador Coderch, P. (2004), "Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos". InDret. (Obtenida en http://sifo.comillas.edu/pluginfile.php/1214246/mod_resource/content/0/Formas%20de%20citar%20%28TFG%29.pdf)

Hasta ahora hemos visto la relación entre Derecho privado y Derecho tributario como una pugna entre dos elementos contrapuestos. Sin embargo, existen autores como RUIZ ALMENDRAL que consideran que no es incompatible una interpretación teleológica de las normas tributarias con una suposición o presunción a favor de la interpretación en clave jurídico privada²². En efecto, la interpretación teleológica tiene la labor de discernir los motivos por los cuales se aplicó una forma propia del Derecho privado a un caso regulado por el Derecho tributario.

Una vez tratada la figura del fraude de ley en la legislación española y su relación con derecho privado y derecho fiscal, pasamos a tratar la doctrina anglosajona del fraude de ley.

²² Azagra Malo, A. , Fernández Crende, A. y Salvador Coderch, P. (2004), "Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos". InDret. (Obtenida en http://sifo.comillas.edu/pluginfile.php/1214246/mod_resource/content/0/Formas%20de%20citar%20%28TFG%29.pdf)

8. La doctrina anglosajona: *business purpose*, sustancialismo e interpretación teleológica

En los países con sistema jurídico de tipo anglosajón se ha tratado el problema del fraude de ley en torno al elemento de los motivos económicos válidos, de tal manera que una ausencia de los mismos supondría para algunos autores una presunción de fraude o evasión fiscal. Dicha presunción tiene sus raíces en la doctrina del *business purpose* del Derecho tributario norteamericano.

En este punto hemos de realizar un inciso para distinguir entre los conceptos de evasión fiscal (*tax evasion*) y fraude fiscal (*tax avoidance*). Mientras que el primero de los términos constituye una violación de las normas tributarias, el segundo se relaciona con el término "elusión" que en España identificamos con el fraude de ley tributaria. Para la doctrina anglosajona el término *avoidance*, al contrario que el de *evasion*, no implica una culpa activa o pasiva del contribuyente, ni supone un ocultamiento con el objetivo de escapar del deber de contribuir.

Volviendo a la doctrina norteamericana, en la lucha contra la elusión fiscal se han utilizado diferentes figuras y principios:

- ***Sham Transaction Doctrine***: esta doctrina es similar a la figura que en Derecho tributario español se conoce como simulación. Consiste en alcanzar un beneficio o ventaja fiscal a través de una operación ficticia que oculta la verdadera transacción que se está llevando a cabo. En esta figura es vital la intención del contribuyente de engañar a la Hacienda Pública, aparentando una operación que nunca tuvo lugar.
- ***Step Transactions Doctrine***: esta doctrina defiende considerar negocios formalmente independientes como si se tratase de uno solo. En esta doctrina se tiene en cuenta el resultado o finalidad perseguido por las partes como elemento que permite integrar los distintos elementos de la operación. Se aplica en especial esta doctrina a las operaciones complejas, en las que existe: un resultado económico perseguido por las partes que marca toda la operación y una serie de actos intermedios unidos entre sí material, temporal y jurídicamente. Para poder calificar estos actos de manera unitaria se los hace pasar por un test de interdependencia y un test de compromiso vinculante. El primero señala el grado de interdependencia entre los actos atendiendo a su marco temporal y su vinculación temporal (cita doc 3 pag 47). El segundo se refiere a la vinculación jurídica entre los actos, que pueden ser controlados de manera individual por los sujetos que intervienen en la operación.
- **Principio de substance over form**: la sustancia de los negocios prevalece a la forma que adoptan. Ello implica la existencia de una causa económica independiente y diferente del ahorro fiscal para considerar como válida la operación.

Algunos autores consideran que estas teorías pueden reconducirse a la doctrina del *business purpose*. La doctrina del *business purpose* tuvo su origen en la sentencia *Gregory v. Helvering*. En ella en un principio se defiende el derecho del contribuyente a ordenar sus negocios de tal manera que minimice la carga impositiva, siempre y cuando la operación tenga una finalidad económica o de negocios (*business purpose*) más allá del mero ahorro impositivo. Este razonamiento se encuentra también en el fraude de ley tributaria contenido en nuestra LGT, en la cual se penaliza la realización de operaciones artificiosas con la aplicación de la norma tributaria evadida siempre y cuando se carezca de motivos económicos válidos distintos a la obtención de una ventaja tributaria para realizar esa operación. Se trata de que en definitiva la operación sólo tenga sentido desde el punto de vista de la ventaja tributaria obtenida, de tal manera que si esta no existiese no se realizaría la operación. Dicha ventaja puede consistir tanto en la elusión del hecho imponible como en la aplicación indebida de una exención o un diferimiento del pago del impuesto. Esta doctrina supuso un cambio de rumbo en la interpretación de las normas tributarias, pasándose del literalismo al "nuevo realismo", basado en la interpretación teleológica de las normas. Se consideraba que dicha interpretación literal debía ser abandonada, pues en ocasiones se llegaba a interpretar de manera contraria a los objetivos de la norma, hecho que se puso de manifiesto en el caso *United States v. Isham*.

La doctrina del propósito negocial (*business purpose*) permite establecer un umbral de legitimidad, de tal forma que la forma adoptada en el negocio debía ser de algún modo funcional más allá del ahorro tributario que conllevase. Sin embargo, en la sentencia *Gregory v. Helvering* se establece claramente que la ausencia de motivos no fiscales no constituye motivo suficiente por sí solo para negar una ventaja fiscal. Habrá que atender en estos supuestos a la finalidad de la ley fiscal, pues es evidente que el hecho de realizar una disposición ofrecida por una ley fiscal que se aprobó con el objetivo de beneficiar determinadas operaciones no puede constituir fraude de ley, sino que en su lugar se entenderá que la operación gozaba de motivos económicos válidos. Dicho de otra manera, nada impide al contribuyente aprovecharse de ventajas tributarias siempre y cuando no contravenga el espíritu de la ley fiscal. Otras sentencias como *Knetsch v. US* confirman esta línea jurisprudencial. De todo ello podemos concluir que la doctrina del *business purpose* no es más que una especialización de la interpretación teleológica de las normas tributarias.

Debemos hacer un breve inciso y recordar los distintos fines que pueden perseguir las normas tributarias. En efecto, dichas normas pueden perseguir objetivos fiscales de financiación de las arcas públicas o extrafiscales. Los segundos no se encuentran orientados a la capacidad económica del contribuyente, pues pretenden incentivar o desincentivar la conducta de los contribuyentes alcanzándose así objetivos de interés social. Son estas normas extrafiscales aquellas en las que no se darán casos de fraude de ley, puesto que el contribuyente realiza la operación de una determinada manera para beneficiarse de una ventaja fiscal que se estableció para incentivar esa conducta. En este tipo de normas la realización de la operación por motivos

exclusivamente fiscales y la consiguiente ausencia de otros motivos económicos válidos no constituirá un indicio de fraude. También existe un sector doctrinal que niega la existencia de fines extrafiscales en las normas tributarias, lo que tiene como consecuencia la imposibilidad de la utilización de la interpretación teleológica, que resulta inútil cuando el único fin es la recaudación para el sostenimiento de los gastos públicos.

La doctrina del *business purpose* ha pasado a ser Ley escrita en los Reglamentos del Impuesto sobre la Renta (*Income Tax Regulations*) aprobados por el Departamento del Tesoro. La finalidad de codificar esta doctrina sería exceptuar de la regla general a determinados intercambios específicamente descritos derivados de los reajustes de las estructuras corporativas realizados de alguna de las formas determinadas en el Código requeridos por exigencias de los negocios y que llevan a cabo únicamente un reajuste de un interés continuado en los bienes bajo formas corporativas modificadas²³. Esta codificación no está exenta de polémica, pues en un principio se consideró que la aprobación de normas generales antifraude constituían por su indefinición un ataque a la seguridad jurídica, pues no gozaban de la suficiente precisión. En contrario se argumentó que hacer depender la figura del fraude de ley tributario únicamente de normas que regulaban negocios específicos fraudulentos era insuficiente en la lucha contra el fraude, pues conducía a la existencia de lagunas en la Ley.

En cuanto al funcionamiento concreto de la doctrina del *business purpose*, se considera que la operación tiene sustancia económica si²⁴:

- Se modifica sustancialmente la posición del contribuyente independientemente de la ventaja fiscal obtenida. para probar esa sustancia no sólo se recurre al beneficio potencial, sino también a cualquier otro factor o prueba objetiva, pues una operación puede tener sentido por motivos no exclusivamente económicos. En el caso de que el contribuyente use el test del beneficio potencial, el valor presente de la expectativa de beneficio razonable (antes de impuestos) debe ser sustancial en relación con el valor presente de la expectativa de beneficio neta de impuestos que resultaría si la operación es respetada²⁵.
- Hay una finalidad sustancial o propósito comercial ajeno al ahorro tributario. En este caso se trata de averiguar el propósito empresarial del contribuyente. Se trata de calificar la operación de artificiosa en el caso de que el único motivo para realizarla sea el ahorro tributario. Se discute si es necesario que el contribuyente conozca que su conducta es contraria a Derecho.

En la doctrina española, la ausencia de motivos económicos válidos ha sido considerada en ocasiones una presunción *iuris tantum* de fraude o evasión fiscal,

²³ Palao Taboada, C. (2002) "Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales". Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos (62), 63-110

²⁴ Calderón Carrero, J. M. (2010) "La codificación de la "doctrina de la sustancia económica" en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo". Quincena Fiscal (15-16), 37-75

²⁵ Calderón Carrero, J. M. (2010) "La codificación de la "doctrina de la sustancia económica" en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo". Quincena Fiscal (15-16), 37-75

admitiéndose prueba en contrario. Otra parte de la doctrina afirma que el hecho de que la única finalidad sea conseguir una ventaja fiscal constituye una prueba de la ausencia de propósito negocial, lo cual equivale a la existencia de un fraude de ley tributario. Se considera además que estos motivos económicos válidos, que constituyen un requisito de validez de la operación, son independientes de la intención de defraudar del actor, postura defendida por algunos autores entre los que se encuentran SANZ GADEA o BOTELLA GARCÍA-LASTRA. Otra parte de la doctrina, entre los que se incluye PALAO TABOADA, opinan que determinar la existencia o no de motivos económicos válidos y la calificación de la operación como fraudulenta por la intención del sujeto son dos caras de la misma moneda. Para este sector doctrinal la operación carecerá de motivos económicos válidos cuando el sujeto que la lleve a cabo tenga como motivo principal el fraude o evasión fiscal. De esta manera existirían dos niveles en la comprobación de la existencia de motivos económicos válidos. En el primero la ausencia de dichos motivos sería un indicio o presunción de fraude y en el segundo se deberá demostrar la intención del contribuyente de defraudar o eludir el pago de tributos. Se trata por tanto de la misma discusión doctrinal no resuelta ya vista en el caso anglosajón donde se debate acerca de si el conocimiento de los efectos fraudulentos de la operación por parte del sujeto resulta o no un elemento constitutivo del fraude de ley tributario.

Se ha criticado la doctrina del *business purpose*, llegándose a afirmar que su utilización es un reconocimiento de que la forma controla la sustancia, convirtiéndose al final en el análisis de la forma o motivo económico válido alegado, que impide el acceso al análisis de la sustancia, por entenderse que esta ya no es necesaria²⁶. Se afirma además que el problema de fondo del funcionamiento de la doctrina del *business purpose* se encuentra en la dificultad de trazar una línea roja en aquellos casos en los que el máximo beneficio sea el tributario y esta oportunidad sea originada por el propio sistema tributario. Se ha propuesto como alternativa a la doctrina del *business purpose* el uso de las llamadas *tax shelter disclosure rules*. Estas normas establecen la obligación de informar a la administración en el caso de que se realicen una serie de operaciones que por sus particulares características y su resultado económico sean consideradas susceptibles de constituir fraude de ley tributaria. se trata además de averiguar en este caso si el único motivo por el que se estructuró la operación de una determinada manera fue la generación de un menor coste tributario. Para ello se realiza un test cuantitativo donde se compara el beneficio que razonablemente cabe esperar de la operación antes de impuestos con las ventajas tributarias esperadas por el contribuyente²⁷. En este punto es similar a la doctrina del *business purpose*, con la diferencia de que existe la obligación adicional de aportar información exhaustiva del caso a la Administración Tributaria.

²⁶ Ruiz Almendral, V. El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario, Aranzadi, Elcano, 2006

²⁷ Ruiz Almendral, V. El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario, Aranzadi, Elcano, 2006

Por último resaltar el caso de Reino Unido, cuya evolución fue diferente a la que tuvo lugar en Estados Unidos, más centrada en la interpretación teleológica de las normas que en la elaboración de un principio doctrinal como el del *business purpose*. En un principio en Reino Unido existía una predisposición por el literalismo, cuyo máximo exponente es el caso *Duke of Wesmister*. El principio *Wesmister* establecía que cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al fisco sea la menor posible²⁸. Ello suponía la libre elección de las formas jurídicas sin límite alguno, debiendo los Jueces y la Administración limitarse a determinar si la transacción era o no simulada sin que sea factible indagar sobre la sustancia real que subyace a la forma utilizada. Este principio, que fue contemporáneo con las doctrinas de *business purpose*, *step transactions* o *substance over form* norteamericanas, preservó durante casi medio siglo este sistema británico basado en el literalismo. El punto de inflexión lo trajo la llamada doctrina *Ramsay*, en la que se establecía que la interpretación literal de las normas tributarias era el caldo de cultivo en el que proliferaban las operaciones en fraude de ley. La doctrina *Ramsay* abogaba por la necesidad de aplicar, con relación a las normas tributarias, métodos de interpretación no exclusivamente literal, sino teleológica, teniendo en cuenta la intención del legislador (*purposive construction*)²⁹. Establecía además que en la determinación de la naturaleza jurídica de los hechos en el caso de que se tratasen operaciones integradas por diversas operaciones desarrolladas de acuerdo con un plan unitario, es necesario tomar en consideración el conjunto de la operación y el resultado que se deriva de ese conjunto sin reducirse al examen separado de cada una de las partes³⁰. Ello suponía, aunque no se expresase en esos términos, la incorporación al ordenamiento jurídico británico de la doctrina de *las step transactions*. De esta manera el Tribunal podía analizar la sustancia subyacente al supuesto una vez comprobado el carácter genuino (no simulado) de la operación. Posteriores sentencias supusieron un acercamiento a la doctrina norteamericana:

- ***Furniss vs Dawson***: suponía la introducción de un doble test: junto al composite transactions (transacción compuesta) aparecía el de ausencia de propósito comercial (business purpose test)³¹.
- ***Caso Macniven***: puso de manifiesto las limitaciones de la doctrina Ramsay en relación con la interpretación que se da de los términos empleados en la norma (interpretación acorde a la norma tributaria o de acuerdo con otros sectores como el Derecho Mercantil). El caso Macniven introdujo la distinción entre términos comerciales y términos legales, la cual fue infructuosa, pues no tenía en cuenta que para interpretar la norma aplicable se había de tener en cuenta no sólo los términos, sino también la intencionalidad y la lógica interna del ordenamiento jurídico³².

²⁸ Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

²⁹ Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

³⁰ Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

³¹ Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

³² Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

- **Caso Carreras:** este caso seguía la línea de *Ramsay* y resaltó la necesidad de tratar como un todo unitario a un conjunto de transacciones que estuviesen conectadas desde el punto de vista económico (*commercial unity*).
- **Caso Barclays:** en este caso se hace una reformulación del principio *Ramsay* variando las condiciones en que entra en aplicación. Teniendo en cuenta que *Ramsay* funcionaba como un criterio de interpretación y como guía de calificación de los hechos, es en este momento, en el de la calificación, en el que debían cumplirse una serie de *tests*: que existiesen varias transacciones conectadas entre sí de acuerdo con un plan preconcebido y que entre ellas se encuentren insertados actos carentes de propósito negocial. Este doble test introducido en *Furniss vs Dawson* se veía matizado por el hecho de que en Barclays sería la interpretación del precepto en cada caso el que diría si es procedente calificar las transacciones separadamente o en su conjunto³³.

Así puede afirmarse que en Reino Unido no existe un *business purpose test* como guía de calificación, aunque pueda recurrirse a dicho test en los casos en los que se entienda que la interpretación de la norma lo demanda. Todo depende por tanto de la interpretación, debiendo determinarse caso por caso si [...] es procedente recurrir a las mencionadas técnicas de calificación "realista"³⁴.

³³ Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

³⁴ Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

9. La doctrina española

Calificación e interpretación, el derogado artículo 25.3 de la LGT 1963

A lo largo de la historia se han buscado diversas formas de perseguir el fraude fiscal. En la Ley General Tributaria de 1963 se recogieron 2 métodos: el fraude de ley tributario y la calificación. En este apartado vamos a tratar la calificación en relación con la interpretación funcional y con el derogado artículo 25 de la Ley General Tributaria de 1963. Dicho artículo establecía lo siguiente³⁵:

Artículo 25

1. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.
2. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.
3. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen.

El supuesto regulado en dicha Ley permitía a la Administración prescindir de las formas jurídicas empleadas por las partes cuando el hecho imponible estuviese delimitado de acuerdo con criterios económicos. Este artículo habilitaba además a la Administración a calificar los negocios jurídicos de acuerdo con su verdadera naturaleza, prescindiendo de las pretensiones de las partes. Con este precepto, y en concreto con su tercer apartado, se abogaba por una interpretación funcional de las leyes tributarias, la cual ha sido fuertemente criticada por la doctrina, pues con este tipo de interpretación, el intérprete, la Administración queda así autorizado para prescindir de la ley y decidir conforme a su criterio subjetivo acerca de la identidad de aptitud para manifestar capacidad contributiva de las relaciones económicas subyacentes a los actos o negocios jurídicos no previstos por las normas tributarias y las que sirven de base a los presupuestos normativamente establecidos de los tributos³⁶. Dicho de otra forma, el citado precepto otorgaba amplios poderes a la Administración Tributaria para calificar e interpretar de manera arbitraria y relegaba a un segundo plano al fraude de ley, cuyo precepto en la práctica no era aplicado al ser sustituido en todos los casos por la potestad calificadora que la Administración poseía gracias al artículo 25 de la LGT 1963. Eso hizo que la doctrina³⁷ calificase al artículo 25 y en concreto a su apartado 3 como un subterfugio para eludir las garantías procedimentales que sí recogía el artículo 24.2 en el cual se regulaba el fraude de ley tributario. La reforma de la Ley general Tributaria en 1995 derogó el artículo 25.3, lo que supuso que la Administración en el

³⁵ Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre de 1963)

³⁶ Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", *Crónica Tributaria*, p.677-695

³⁷ Burlada Echeveste, J. L. (2006) "El fraude de ley en el Derecho Tributario". *Quincena Fiscal* (7-8), 9-59

futuro tan sólo dispusiese en la LGT para reaccionar contra el fraude de la facultad que le proporcionaba el artículo 24³⁸.

Tras exponer el problema de la calificación, analizaremos la complicación que tiene el uso de la analogía en relación con el fraude de ley tributario dada la prohibición expresa que se hace de su uso en el artículo 14 de la actual Ley General Tributaria

El fraude de ley y la analogía

La analogía es una técnica de integración utilizada en diversas ramas del ordenamiento jurídico para dar solución a casos que no se encuentran regulados en la norma. En la analogía pues, al contrario que en la interpretación extensiva, ante la ausencia de un precepto normativo que regule el caso, se da entrada a otra norma que regula un caso similar o análogo³⁹. Este elemento normativo nuevo al que se da entrada es la principal diferencia entre ambas figuras, debiendo entenderse por tanto la interpretación extensiva (permitida en Derecho Tributario) como una técnica jurídica que tiene como resultado, tras haber interpretado una norma haciendo uso de los medios o instrumentos típicos que tiene a su disposición el intérprete, una mayor amplitud y alcance que el que a primer vista ofrecía⁴⁰.

Existen dos tipos de analogías:

- **Analogía legis:** técnica de integración consistente en aplicar una norma a un supuesto no expresamente contemplado en la misma, pero con la misma ratio legis que el caso regulado⁴¹.
- **Analogía iuris:** técnica de integración basada en la abstracción de un principio general del ordenamiento jurídico a partir de varias normas perteneciente al mismo y obteniéndose así la solución al caso concreto

En España se ha producido un debate doctrinal acerca del uso de la analogía en el fraude de ley tributario dada su prohibición expresa en el artículo 14 de la Ley General Tributaria. Existen sectores que se posicionan a favor de uso de esta técnica de integración en el ámbito tributario y otros sectores en contra.

Un sector de la doctrina⁴² afirma que el fraude de ley no precisa ningún elemento de integración, por lo que no es necesario el uso de la analogía en el caso del

³⁸ Burlada Echeveste, J. L. (2006) "El fraude de ley en el Derecho Tributario". Quincena Fiscal (7-8), 9-59

³⁹ Martín-Retortillo Baquer, L. (1979) "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (144)

⁴⁰ Martín-Retortillo Baquer, L. (1979) "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (144)

⁴¹ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

⁴² López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

fraude de ley tributario. LÓPEZ MOLINO⁴³ afirma que el fraude de ley y la analogía parten de supuestos esencialmente divergentes: mientras que en la analogía es precisa la existencia de una laguna en el ordenamiento, en el fraude de ley no se precisa integración porque la norma aplicable existe y es precisamente la norma defraudada. A esta misma conclusión llega PALAO TABOADA⁴⁴ cuando afirma que en la reacción contra el fraude de ley no hay aplicación analógica, sino la aplicación al supuesto del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada) en lugar de la norma en que el particular intenta ampararse (ley de cobertura). Según este sector doctrinal, por tanto, existen:

- **Ley de cobertura:** la norma más favorable en la que intenta ampararse el sujeto que comete el fraude de ley.
- **Ley defraudada:** la norma realmente aplicable al supuesto de hecho.

La solución al fraude de ley pasaría por la aplicación de la ley defraudada, no existiendo ninguna laguna y encontrándose completo el ordenamiento (TABOADA, buscar artículo). PALAO TABOADA afirma además que si el supuesto no está realmente regulado por la ley defraudada, lo cual en términos tributarios equivale a que se haya realizado el supuesto de hecho del tributo (la analogía supone precisamente esto), no puede haber surgido la obligación tributaria ni puede haber lógicamente fraude de ley⁴⁵. Un argumento a favor de esta visión doctrinal es la prohibición expresa que la Ley General Tributaria hace del uso de la analogía en su artículo 14⁴⁶

Artículo 14 Prohibición de la analogía

No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales.

Existe otro sector doctrinal⁴⁷ que defiende la posición contraria. Si bien admiten la prohibición general que existe en el artículo 14 de la LGT con respecto a la analogía, este sector afirma la admisión excepcional del uso del recurso analógico en el caso del fraude de ley tributaria. Dentro de este sector, FALCÓN y TELLA afirma en el fraude de ley tributario existen dos requisitos: uno objetivo y uno subjetivo. Para el cumplimiento del primero de los requisitos es necesaria la realización de hechos, actos o negocios que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible, de lo que se deduce que las conductas en fraude de ley suponen necesariamente la no realización del hecho imponible, sino de un hecho equivalente que, en principio y si no es a través de la declaración de fraude de ley, no podría gravarse o conllevaría un

⁴³ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

⁴⁴ Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", Crónica Tributaria, p.677-695

⁴⁵ Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", Crónica Tributaria, p.677-695

⁴⁶ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003)

⁴⁷ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

Martín-Retortillo Baquer, L. (1979) "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (144)

gravamen inferior⁴⁸. Afirma pues que en caso del fraude de ley tributario no se realiza el hecho imponible, sino que se elude la norma mediante la realización de un hecho equivalente distinto. Ante esta situación, la única forma de que se aplique la norma defraudada es mediante el recurso analógico.

En cuanto al elemento subjetivo, FALCÓN y TELLA⁴⁹ afirma que se precisa del propósito probado de eludir el tributo, residiendo la carga de la prueba en la Administración, que podrá valerse de indicios o presunciones. De dichos indicios la Administración debía inferir que el ahorro fiscal buscado por el contribuyente no constituía una legítima economía de opción. En el artículo 24 de la antigua Ley General tributaria en que venía recogido este requisito subjetivo, no se mencionaba de manera expresa la exigencia probatoria. Para FALCÓN Y TELLA⁵⁰ ello no buscaba en modo alguno alterar la distribución de la carga de la prueba [...], sino simplemente evitar excesos interpretativos que pudieran situar a la Hacienda ante la necesidad de una "probatio diabólica" que hiciera inviable el expediente de fraude de ley. Este elemento subjetivo ya no es necesario, como refleja su eliminación del actual artículo 15 de la actual Ley General Tributaria.

Para este sector doctrinal, por tanto, el fraude de ley se convierte en un poderoso instrumento en manos de la Administración para exigir excepcionalmente el tributo por analogía⁵¹, lo que supone un riesgo para la seguridad jurídica y romper el principio de tipicidad, pues se está autorizando el gravamen por analogía de determinadas conductas no tipificadas a efectos tributarios. Se trata, en definitiva, de la posibilidad de gravar determinadas economías de opción por parte de la Administración. FALCÓN y TELLA⁵² concluye que el fraude de ley tributaria al permitir la exigencia de gravamen sobre ciertas economías de opción, no pretende en rigor cubrir todas las lagunas que puedan existir en el sistema tributario, las cuales han de presumirse queridas por el legislador; sino sólo evitar que a través de algunas de dichas lagunas, las que resulten manifiestamente no queridas por la Ley, se produzca un vaciamiento de la potencialidad recaudatoria del sistema. Ello supone una advertencia a aquellos que pretendan la aplicación de esta figura para poner remedio a los olvidos del legislador, hecho que no puede admitirse en ninguna circunstancia.

Estas dos posturas doctrinales tiene su consecuencia directa en el siguiente apartado dedicado a la punibilidad del fraude de ley tributaria y al uso de las sanciones.

⁴⁸ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

⁴⁹ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

⁵⁰ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

⁵¹ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura". Quincena Fiscal (18), 5-10

⁵² Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura". Quincena Fiscal (18), 5-10

La punibilidad del fraude de ley tributaria y el uso de sanciones

El debate doctrinal anterior acerca del uso de la analogía en el fraude de ley tributario trae como consecuencia directa el debate acerca de la punibilidad de las conductas realizadas en fraude de ley y de la posibilidad u oportunidad de sancionarlas. Este debate se ha acentuado al eliminarse de la Ley General Tributaria la referencia que existía en el artículo 24 (actual artículo 15) en su primera redacción de 1963 acerca de la exclusión de sanciones a los solos efectos del fraude. Esta primera redacción suponía en la práctica la no exclusión de sanciones que correspondieran por la realización y no declaración del hecho en fraude de ley que constituyese además el hecho imponible de un tributo distinto que tenga señalada una cuota menor⁵³. Con la primera reforma de este artículo 24 se eliminó la expresión "a los solos efectos" y con la siguiente redacción el artículo 15 no hace referencia a la posibilidad de sancionar las conductas en fraude de ley, lo que no ha hecho sino reavivar el debate doctrinal en torno a la posibilidad de sancionar las conductas declaradas en fraude de ley.

Tenemos, por tanto, dos posturas doctrinales principales:

1. La primera⁵⁴ afirma que la consecuencia principal del fraude de ley tributaria ha de ser la aplicación directa de la ley defraudada, o lo que viene a ser lo mismo, eliminar las ventajas fiscales que se pretendió obtener mediante el recurso de la ley de cobertura. Surgiría en este caso la obligación tributaria desde el mismo momento en que se produjeron los hechos, siendo aplicables por tanto los eventuales recargos e intereses de demora en el caso de que se den los requisitos formales recogidos en Ley General Tributaria. Sin embargo, este sector doctrinal niega que sean de aplicación sanciones penales, pues en el caso del fraude de ley tributaria, al contrario que en la simulación, no se pretende ocultación alguna a la Administración. Solamente en caso de ocultación del fraude de ley o acto fraudulento, dice PALAO TABOADA⁵⁵, sería posible incurrir en una infracción penalmente sancionada, pues en ese caso de daría la conducta defraudatoria descrita en el artículo 305 del Código Penal. Para este sector doctrinal, por tanto, la existencia de fraude de ley per se no implica automáticamente la imposición de sanciones, pero tampoco las descarta⁵⁶. Para LÓPEZ MOLINO⁵⁷, ningún sentido tiene que quien ha actuado "in frau legis" quede inmunizado frente a posibles comportamientos constitutivos de infracción que hayan tenido lugar en el desarrollo de sus actuaciones (se está refiriendo a sanciones administrativas). Este criterio de oportunidad a la hora de aplicar sanciones en casos de fraude de ley es reforzado por el

⁵³ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". *Quincena Fiscal* (17), 5-16

⁵⁴ Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", *Crónica Tributaria*, p.677-695

⁵⁵ Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", *Crónica Tributaria*, p.677-695

⁵⁶ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". *Crónica Tributaria* (85)

⁵⁷ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". *Crónica Tributaria* (85)

mismo autor cuando afirma que⁵⁸ el descartar automáticamente la existencia de infracciones supondría hacerle de mejor condición que quien ninguna relación tiene con un posible fraude de ley y no por ello resulta inmune a las posibles comisiones de infracciones. De esta manera el autor del fraude de ley no infringe la norma de manera abierta y directa, sino que realiza actos que suponen la sustitución de la norma [...] para que en lugar de la eludida se aplique otra que sea más favorable⁵⁹. No habiendo infracción, por tanto, no cabe sanción alguna a priori.

Por otro lado, a favor de la punibilidad del fraude de ley tributario se encuentra la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000⁶⁰, que en su Fundamento jurídico 4º afirma que "la Ley general Tributaria, si bien dispone que se aplique la norma fiscal que se trataba de evitar, no conceptúa el fraude de ley como infracción tributaria, lo que es cierto según la interpretación que se viene dando por la doctrina científica, por los tribunales económico-administrativos y por la jurisprudencia contencioso-administrativa; sin embargo, ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal". En esta sentencia por tanto se afirma que si bien el fraude de ley tributario per se constitutivo de infracción tributaria, ello no obsta a que se aplique la sanción penal correspondiente en el caso de que se cumplan los requisitos del artículo 305 del Código Penal. Postura similar es la que defienden ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ LANZ al afirmar que la tipicidad penal no se encuentra supeditada por la Ley a la punición administrativa de la conducta⁶¹. La misma sentencia en el mismo fundamento defiende la punibilidad del fraude de ley tributario bajo un criterio de oportunidad al afirmar que(cita la sentencia otra vez): "supuestos como el presente, en que se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismo elusivos planificados por expertos asesores profesionales son los que merecen precisamente el mayor reproche penal, que, de no entenderse éstas incluidas en su ámbito típico, con base en razonamientos sofisticados, limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado".

Un último argumento que esgrimen los que defienden esta postura doctrinal es la alusión al Derecho comparado, que es mucho más favorable a la punición, como es el caso de Francia, Australia o Nueva Zelanda⁶².

2. La segunda postura doctrinal, partiendo de la idea de que lo que se da en el fraude de ley es un caso excepcional de aplicación de la analogía, afirma que⁶³ nunca

⁵⁸ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

⁵⁹ De la Vega, E. "Teoría, aplicación y eficacia en las normas del Código Civil". Madrid, 1976, p.225

⁶⁰ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000

⁶¹ Navas Vázquez, R. (1984) "La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la ley general tributaria". Crónica tributaria (50)

⁶² Palao Taboada, C. (2003) "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria". Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos (248), 71-96

⁶³ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

puede reputarse como una conducta prohibida o, de cualquier otro modo, contraria al ordenamiento jurídico tributario, dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible. FALCÓN y TELLA afirma que⁶⁴ así, los hechos en fraude de ley no vulneran el ordenamiento tributario, lo mismo que no lo vulnera la realización del hecho imponible. La vulneración se produce sólo, obviamente, cuando - habiéndose realizado el hecho imponible- se incumplen obligaciones materiales y formales que derivan del mismo. Y en esto precisamente se diferencia el hecho imponible del hecho en fraude de ley tributaria, ya que de este último no deriva en principio obligación alguna para el contribuyente, sino sólo la posibilidad de la Administración de practicar la liquidación a través del correspondiente expediente inicial. Para este autor⁶⁵ la obligación tributaria nace, en los supuestos de fraude, de la realización del que venimos llamando "hecho equivalente" (pues el hecho imponible no se ha realizado) o de la liquidación practicada a través del correspondiente procedimiento especial. Para este sector doctrinal que entiende el fraude de ley tributario como un caso especial en el que se gravan determinadas economías de opción⁶⁶ no se concibe la posibilidad de sancionar el fraude de ley tributario, pues en ningún momento se ha realizado el hecho imponible ni hay infracción tributaria alguna.

A favor de esta postura doctrinal se encuentra la Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de mayo de 2005⁶⁷, que en su Fundamento Jurídico 4º, y con cita de la STC 75/1984, de 27 de junio, afirma que "la utilización de la figura del fraude de ley - tributaria o de cualquier otra naturaleza- para encajar perfectamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye una analogía "in malam parte" prohibida por el artículo 25.1 CE". Por tanto, se rechaza en esta sentencia que sean aplicados los tipos penales de manera analógica a supuestos de hecho no expresamente contemplados en la norma sancionadora, puesto que de permitirse lo contrario, se estaría vulnerando el principio de tipicidad y ello supondría además una quiebra para la seguridad jurídica. La misma sentencia afirma en el mismo Fundamento Jurídico 4º que⁶⁸ " en el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica [...], no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal". De esta manera, la sentencia y este sector doctrinal defienden que el concepto de fraude de ley nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho Penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos⁶⁹. En el fraude de ley no existe por tanto ocultación de los hechos,

⁶⁴ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". *Quincena Fiscal* (17), 5-16

⁶⁵ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". *Quincena Fiscal* (17), 5-16

⁶⁶ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". *Quincena Fiscal* (17), 5-16

⁶⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 120 de 10 de mayo de 2005

⁶⁸ Sentencia del Tribunal Constitucional 120 de 10 de mayo de 2005

⁶⁹ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". *Quincena Fiscal* (17), 5-16

sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)⁷⁰. No habiendo ocultación ni realización del hecho imponible, no es posible la punibilidad del la figura del fraude de ley ni la aplicación de sanciones penales o administrativas.

Otro apoyo a este sector doctrinal se encuentra en el dictamen del Consejo de Estado previo a la aprobación de la nueva Ley General Tributaria, que señalaba que sancionar las conductas en fraude de ley vulneraría el principio de lex certa, rechazando enérgicamente la posibilidad de sancionar estas conductas.

Un argumento final en contra de la punición del fraude de ley tributario se encuentra en el hecho de que una determinada construcción, por insólita que parezca, no constituye per se una infracción o una conducta en fraude de ley. Existe el derecho de cada uno a ordenar sus asuntos de la manera que mejor convenga a sus intereses, y ello no constituye una infracción merecedora de sanción. En ello consiste de hecho la figura de la economía de opción, en la elección entre dos figuras que la ley pone a disposición del contribuyente para que él sea el que elija la que mejor convenga a sus intereses particulares. Es por ello que la elección entre dos figuras reguladas por el ordenamiento no puede ser constitutivo de infracción, pues de lo contrario se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica.

Una vez vistas las dos posturas doctrinales principales en relación con la punibilidad del fraude de ley y la aplicación de sanciones, expondremos el caso del procedimiento especial que se necesita para declara que una conducta es constitutiva de fraude de ley tributario.

Procedimiento especial del fraude de ley tributaria

El actual artículo 15 de la Ley General Tributaria recoge la necesidad de utilizar un procedimiento especial para que una conducta sea calificada como realizada en fraude de ley (hoy llamado conflicto en la aplicación de la norma), consistente en el previo informe favorable de la Comisión consultiva tratado en el artículo 159 de la misma Ley⁷¹:

Art 15. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

Antes de la reforma de la Ley General Tributaria, para que una conducta fuera declarada en como constitutiva de fraude de ley tributaria era necesaria la incoación de un expediente especial. Si la Inspección Tributaria detectaba que una conducta era susceptible de ser calificada como fraude de ley, suspendía sus actuaciones y promovía

⁷⁰ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

⁷¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003)

dicho expediente especial, con el cual se llegaría a un acta final dentro del procedimiento inspector y a la subsiguiente liquidación. La existencia de este expediente estaba justificada por dos motivos:

La necesidad de un criterio uniforme para la aplicación de la norma, lo cual se conseguía al atribuir a un sólo órgano la competencia para incoar este procedimiento especial. Autores como PALAO TABOADA⁷² afirman que esto podía conseguirse mediante el procedimiento de consulta vinculante. En este procedimiento el contribuyente realiza una consulta a la Administración Tributaria, asegurándose de que su conducta es adecuada a Derecho si sigue las recomendaciones hechas por la Administración Tributaria en la respuesta a dicha consulta.

El carácter excepcional que suponía exigir el tributo sin haberse realizado el hecho imponible⁷³, tesis defendida por FALCÓN Y TELLA, lo que hacía necesario la constitución de una serie de garantías para el contribuyente que se concretaban en este expediente especial.

Dicho expediente especial se encontraba regulado en el Real Decreto 1919/1979, el cual fue derogado por el Real Decreto 803/1993. Ello suponía la eliminación de dicho procedimiento especial, lo que hacía surgir dudas acerca del procedimiento a seguir tras la aprobación del RD 803/1993. Parte de la doctrina optó por interpretar la imposibilidad para la Administración de acudir a la figura del fraude de ley ante la inexistencia de este expediente especial⁷⁴. Ello llevaría a la inaplicación del artículo 24 de la Ley General Tributaria hasta que se realizase la regulación de dicho procedimiento. Para este sector existía una situación de laguna que, en tanto no sea subsanada, hace imposible el recurso a la facultad que la ley concede a la Administración en el artículo 24⁷⁵. Sin embargo, la resolución del TEAC 20 de julio de 2001 entendió que a falta de un procedimiento específico, debía aplicarse con carácter supletorio el procedimiento previsto en la Ley 30/1992. Ello implicaba la aplicación del procedimiento administrativo común a falta de un desarrollo reglamentario. El TEAC se refugia en la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1993⁷⁶, la cual expone que un determinado derecho no puede quedar sin efecto por el hecho de que la Administración no haya dictado el desarrollo reglamentario del mismo⁷⁷. A ello se opone totalmente FALCÓN Y TELLA cuando afirma que la disposición recogida en el artículo 24⁷⁸ no es un derecho, sino una potestad atribuida por la Ley a la

⁷² Palao Taboada, C. (2003) "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria". Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos (248), 71-96

⁷³ Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

⁷⁴ Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

⁷⁵ Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

⁷⁶ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1993

⁷⁷ Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

⁷⁸ Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

Administración (la de declarar el fraude), para cuyo ejercicio la propia ley habilitante (art. 24 LGT) exige expresamente la aplicación de un procedimiento o expediente especial. Por tanto, para ejercitar esa concreta potestad es preciso que, antes, se regule reglamentariamente ese procedimiento especial, pues en caso contrario se estaría prescindiendo total y absolutamente del procedimiento, lo que haría que la declaración del fraude fuera nula de pleno derecho. Ello haría que la citada sentencia del Tribunal Supremo no fuera aplicable directamente al caso concreto del fraude de ley, al tratarse éste de una potestad y no de un derecho.

En cuanto al carácter ejecutivo de la declaración del fraude de ley, FALCÓN Y TELLA⁷⁹ señala que si bien antes se requería que la declaración de fraude adquiriera firmeza en vía administrativa para dictar la liquidación, se viene realizando en la práctica la notificación de la declaración del fraude seguida del inicio del procedimiento inspector que liquidará el correspondiente impuesto, quedando a salvo el recurso de reposición o la reclamación económico administrativa correspondiente.

Finalizado el apartado dedicado al procedimiento especial que ha de seguirse en la declaración del fraude de ley tributario, compararemos esta figura con la de la simulación.

Simulación y fraude de ley tributaria

La simulación es una figura del Derecho Tributario que se encuentra recogida en el artículo 16 de la Ley General Tributaria de la siguiente manera⁸⁰

Artículo 16 Simulación

1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente.

En la simulación existen dos negocios jurídicos: el simulado, que servirá para encubrir el disimulado (la compraventa que, por ejemplo, se disfraza bajo la forma jurídica de la donación)⁸¹. Se trata de una ficción negocial que trata de encubrir una realidad y que es absolutamente nula. La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de noviembre de 1993⁸² señala a los negocios simulados como aquellos

⁷⁹ Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

⁸⁰ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003)

⁸¹ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

⁸² Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de noviembre de 1993

en que concurren una declaración de voluntad no real, emitida conscientemente y con acuerdo de las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio inexistente o distinto del verdaderamente realizado⁸³. El Tribunal Constitucional en su sentencia del 10 de mayo de 2005 en su fundamento jurídico 4º ⁸⁴trata en concreto el caso de la simulación para diferenciarla del fraude de ley, señalando que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, mientras que en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista. Se precisa por tanto de tres elementos: el negocio simulado, el negocio disimulado y la intención de engañar. Se diferencia del fraude de ley en este carácter de ocultación o engaño, ya que en el fraude de ley existe un único negocio y no se oculta nada, pues los efectos son buscados y queridos por las partes. Existen dos tipos de simulación:

- **Simulación absoluta:** es el supuesto de los negocios ficticios, en los que el negocio simulado no existe desde el punto de vista del Derecho y se trata con este negocio simulado inexistente ocultar otro disimulado real.
- **Simulación relativa:** en este tipo de simulación las partes crean una apariencia de realidad, un negocio jurídico diferente al efectivamente realizado y cuyo comportamiento muestra la existencia de dos contratos, el aparente o simulado que es el negocio fingido, y el verdadero o disimulado que es el efectivamente celebrado⁸⁵

En cualquiera de los dos casos, la Administración Tributaria ha de destruir la apariencia creada, demostrando de modo cierto e indubitado que el negocio simulado no existe por carecer de uno de sus elementos esenciales: sujetos, objeto y causa⁸⁶. En la simulación el hecho imponible es efectivamente realizado con las partes, lo cual hace que se diferencie del fraude de ley entendido como un uso excepcional del recurso analógico. No es una simple elusión de una norma, sino una conculcación de la misma. Ello hace que sea posible aplicar sanciones en cualquier caso de simulación, al contrario que ocurría con el fraude de ley, en el cual ni en todos los casos se podían aplicar ni todos los sectores doctrinales están conformes con esta posibilidad de sancionar el fraude de ley tributario. La Sentencia del Tribunal Constitucional de 10 de mayo de 2005 en su Fundamento Jurídico 5º nos recuerda que para sancionar no basta la merma de ingresos tributarios, sino que es necesario el elemento característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, lo que si bien encaja perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho

⁸³ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

⁸⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional 120 de 10 de mayo de 2005

⁸⁵ López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". Crónica Tributaria (85)

⁸⁶ Ferrerero Lapatza, J. J. (2001) "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". Quincena Fiscal (8), 9-24

imponible, no se acompasa sin embargo con la figura del fraude de ley como medio comisivo del delito⁸⁷.

Si bien en teoría la línea divisoria entre el fraude de ley y la simulación es clara y nítida, no es tan fácil distinguir entre ambas figuras en el caso concreto. Todo depende del concepto de fraude de ley que utilicemos. Si consideramos la visión de PALAO TABOADA expuesta supra, no existen grandes diferencias entre ambas figuras, pues en ambas se realiza el hecho imponible. Ni siquiera en el ámbito de las sanciones existiría una clara diferencia, pues recordemos que éste autor defendía la posibilidad de sancionar el fraude de ley en el caso de que se diera engaño u ocultación. Si tomamos esta teoría no podríamos afirmar que existe una diferencia clara entre ambas figuras más allá de la necesidad de incoar un expediente especial en el caso del fraude de ley. Más aún, podemos afirmar que de aplicarse esta teoría doctrinal, el artículo 15 de la Ley general Tributaria quedaría sin efecto, pues la Administración preferirá acudir al artículo 16 que permite practicar la liquidación sin necesidad de acudir a procedimiento especial alguno. En cambio, si adoptamos la tesis de FALCÓN Y TELLA descrita supra, el fraude de ley supondría la no realización del hecho imponible y el sometimiento a gravamen de una economía de opción de manera excepcional, mientras que en la simulación habría una apariencia de haber realizado el hecho imponible. El autor⁸⁸ establece que la clave para distinguir entre ambas figuras reside precisamente en la interpretación jurídica. Se tratará en este caso de recurrir a la interpretación para averiguar la voluntad del interesado acerca de la realización o no del hecho imponible. Si adoptamos esta tesis, la distinción entre simulación y fraude de ley se hace mucho más nítida, en particular en el ámbito de las sanciones, que en ningún caso procederían en el caso de fraude de ley y sí en caso de simulación.

Tras haber expuesto el caso de la simulación y haberlo comparado con la figura del fraude de ley tributario, procedemos a exponer las conclusiones principales del trabajo.

⁸⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 120 de 10 de mayo de 2005

⁸⁸ Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". *Quincena Fiscal* (17), 5-16

10. Conclusiones

Como hemos podido comprobar a lo largo del trabajo, la figura del fraude de ley tributario constituye un concepto controvertido y cuyas vicisitudes han sido discutidas ampliamente en la doctrina y la jurisprudencia. Hemos comprobado que tiene su origen en los actos de emulación del Derecho romano y en la doctrina del abuso del derecho de la doctrina francesa del siglo XIX. Asimismo ahora conocemos el debate doctrinal acerca de la estanqueidad del Derecho fiscal, que suponía la interpretación de los términos presentes en dicha rama del Derecho tan sólo de acuerdo con esa rama del Derecho y sin hacer referencia o sin usar interpretaciones procedentes de otras ramas como el Derecho Civil o mercantil. Hemos concluido en este apartado la necesidad de que el Derecho fiscal sea interpretado de la misma manera que se hace en el resto de ramas del ordenamiento jurídico, recurriendo a conceptos e interpretaciones acordes a esas otras ramas distintas del Derecho.

Por otro lado, hemos analizado la relación entre el fraude de ley tributario y la doctrina del *business purpose* anglosajona, y podemos concluir que esta doctrina está conectada al concepto jurídico de "negocio artificioso" que tratamos en el ámbito del fraude de ley tributario. Afirmamos asimismo que, con pequeñas diferencias, esta doctrina se encuentra integrada en nuestro ordenamiento jurídico bajo el nombre de doctrina de los motivos económicos válidos.

Finalmente, en relación con la doctrina española hemos tratado cuatro cuestiones:

- La potestad de calificación de la Administración contenida en el derogado artículo 25.3: en este aspecto coincidimos con la doctrina cuando afirmaba que este artículo suponía una extralimitación de las potestades de la Administración, por lo que debía ser derogado, ya que daba lugar a arbitrariedades y rompía el principio de seguridad jurídica.
- En cuanto al uso o no de la analogía en el caso del fraude de ley tributario, coincidimos con FALCÓN Y TELLA cuando afirma que el artículo 15 de la LGT no es más que una excepción a la prohibición de aplicación analógica de las normas tributarias, lo que supone el gravamen de determinadas economías de opción. Esta contradicción que por tanto existe entre el artículo 14 y 15 de la LGT debería ser tratada cuanto antes por el legislador mediante una reforma de la Ley que aclare la aparente contradicción entre los citados preceptos.
- En cuanto a la posibilidad de sancionar las conductas declaradas en fraude de ley, coincidimos con la posición doctrinal que defendía la imposibilidad de sancionar estas conductas. Si son a nuestro parecer simples economías de opción a las que el legislador ha decidido dotar de gravamen, no es defendible la imposición de sanciones a aquel contribuyente que simplemente elige entre las alternativas que le da el legislador.
- En relación con la existencia de un procedimiento especial para declarar el fraude de ley, dado que esta figura se encuentra imbuida de una potente

subjetividad por parte de la Administración que decide si declararla o no, coincidimos con la doctrina en la necesidad de que exista este procedimiento especial con el fin de proporcionar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

- Por último, en relación con la simulación, coincidimos en que es la voluntad de engañar la que permite diferenciar entre esta figura y la del fraude de ley tributario. Sin embargo, hemos de reconocer la dificultad de distinguir en la práctica estas figuras

Añadimos una crítica a la Administración Tributaria en relación a esta figura, que en ocasiones parece haber sido usada para rellenar las lagunas del legislador en materia tributaria. Abogamos por la reforma de esta figura más allá de un simple cambio de denominación, de tal manera que se regulen los principales aspectos conflictivos que esta figura ha tenido y tiene actualmente y que aún discuten la doctrina y la jurisprudencia, todo ello por una mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

Finalmente, una posible línea de investigación sería una profundización en la jurisprudencia relacionada con esta figura, así como su comparación con la figura del fraude fiscal recogida en el artículo 305 del Código Penal.

17. Bibliografía

Legislación

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE de 31 de diciembre de 1963)

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE de 16 de agosto de 1889)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003)

Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Constitucional 120 de 10 de mayo de 2005

Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000

La Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias de 2 de noviembre de 1993

Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1993

Doctrina

Alonso madrigal, F. J. y Gómez-Lanz, F.J. (2006) "Fraude a la ley tributaria. Ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación". Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos (54), 3-56

Amoros, N. (1965) "La elusión y la evasión tributaria. Tax avoidance y Tax evasion". Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública (59)

Avila Forero C., "El abuso del Derecho en la Legislación civil colombiana", Monografias.com (disponible en <http://www.monografias.com/trabajos41/legislacion-civil/legislacion-civil.shtml>)

Azagra Malo, A. , Fernández Crende, A. y Salvador Coderch, P. (2004), "Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos". InDret. (Obtenida en http://sifo.comillas.edu/pluginfile.php/1214246/mod_resource/content/0/Formas%20de%20citar%20%28TFG%29.pdf)

Báez Moreno, A. Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta, Aranzadi, Cizur Menor, 2009

Burlada Echeveste, J. L. (2006) "El fraude de ley en el Derecho Tributario". Quincena Fiscal (7-8), 9-59

Byers, M. (2002) "Abuse of Rights: An Old Principle, A New Age". McGill Law Journal (47), 388- 431

Calderón Carrero, J. M. (2010) "La codificación de la "doctrina de la sustancia económica" en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el sustancialismo". Quincena Fiscal (15-16), 37-75

Carreño, F. and González Tato, M. (2004) "Spain's New Antiabuse Law". Tax Notes International, 441-446

De la Vega, E. "Teoría, aplicación y eficacia en las normas del Código Civil". Madrid, 1976, p.225

Donsimoni, P. (2007) "Practitioners' Corner. France's Abuse of Law Concept". Tax Notes International, 1071-1073

Falcón y Tella, R. (1993) "Interpretación económica y seguridad jurídica". Crónica Tributaria (68), 25-31

Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC". Quincena Fiscal (17), 5-16

Falcón y Tella, R. (1995) "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura". Quincena Fiscal (18), 5-10

Falcón y Tella, R. (1996) "Calificación del hecho Imponible y simulación". Quincena Fiscal (11), 5-7

Falcón y Tella, R. (2001) "Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000". Quincena Fiscal (7), 11-16

Falcón y Tella, R. (2002) "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal (21), 5-9

Falcón y Tella, R. (2003) "El Anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley". Quincena Fiscal (6-7), 5-8

Falcón y Tella, R. (2005) "El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005". Quincena Fiscal (12-13), 5-10

Falcón y Tella, R. (2006) "De nuevo sobre los bonos austríacos: comentario a la SAN 23 febrero 2006 (JUR 2006, 118996)". Quincena Fiscal (10), 5-10

Falcón y Tella, R. (2006) "El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado". Quincena Fiscal (6), 5-12

- Ferreriro Lapatza, J. J. (2001) "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". *Quincena Fiscal* (8), 9-24
- Ferreriro Lapatza, J. J. (2003) "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria". *Quincena Fiscal* (11), 9-14
- García Novoa, C. (2003) "La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria". *Quincena Fiscal* (8), 9-26
- García Novoa, C. (2006) "El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)". *Quincena Fiscal* (9), 11-29
- Hensel, A. *Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2005
- Herrera Molina, P.M. (1996) "Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria". *Quincena Fiscal* (12), 9-16
- Jiménez Salcedo, C. (1997) "El abuso del Derecho y los actos de emulación en Derecho Romano". *Derecho Y Opinión* (5), 243-251
- López Molino, A. M. (1996) "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.)". *Crónica Tributaria* (85)
- Martín Fernández, J. (2002) "La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley (1)". *Crónica tributaria* (102)
- Martínez Useros, E. *La doctrina del abuso del derecho y el orden jurídico administrativo*, Instituto Editorial Reus, Madrid, 1947
- Martín-Retortillo Baquer, L. (1979) "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria". *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública* (144)
- Navas Vázquez, R. (1984) "La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la ley general tributaria". *Crónica tributaria* (50)
- Palao Taboada, C. (1995) "Economía y Derecho en la aplicación de la leyes tributarias". *Crónica tributaria* (73), 69-76
- Palao Taboada, C. (1998) "¿Existe el fraude a la ley tributaria?". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* (182), 3-28
- Palao Taboada, C. (2001) "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria". *Crónica tributaria* (98), 127-141
- Palao Taboada, C. (2002) "Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales". *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos* (62), 63-110

Palao Taboada, C. (2003) "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria". Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos (248), 71-96

Palao Taboada, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario (Notas para un estudio)", Crónica Tributaria, p.677-695

Pérez Royo, F. (2005) " La Doctrina de los Lores sobre la elución fiscal (Examen de casos recientes)". Quincena Fiscal (10), 11-32

Ruiz Almendral, V. *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Aranzadi, Elcano, 2006

Ruiz Almendral, V. y Seitz, G. (2004), "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)". Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos (53), 3-64

Sawyer. A.J. (1996) "Blurring the Distinction Between Avoidance and Evasion-The Abusive Tax Position". British Tax Review, 483-501