

LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

JUAN ZORNOZA PÉREZ

Universidad Carlos III de Madrid

1. INTRODUCCIÓN

El homenaje a un filósofo del Derecho, maestro y profesor de esta Universidad durante muchos años, constituye una ocasión particularmente idónea para hacer una reflexión sobre cómo se interpretan las normas, y en particular, cómo y por qué se interpretan las normas tributarias. Aunque las normas de la hermenéutica se proyectan naturalmente sobre todo el ordenamiento jurídico, ha sido particularmente en el ámbito del derecho tributario donde el legislador ha realizado un esfuerzo, arduo y no siempre bien recibido o bien interpretado, por que se asentaran unos mínimos principios de interpretación de las normas tributarias, quizá porque en este ámbito ha sido particularmente costoso atravesar una barrera de positivismo jurídico exacerbado, construida por quienes han venido entendiendo que las normas tributarias no admiten interpretación, pues se preciso atenerse siempre y en todos los casos, a lo que refleja (literalmente) el texto de la norma.

Así las cosas, las normas de interpretación contenidas en la Ley General Tributaria de 1963, posteriormente trasladadas, aunque sólo de manera parcial, a la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT en lo sucesivo), constituye una buena ocasión para reflexionar sobre el régimen de la interpretación, calificación e integración de las normas tributarias, así como sobre los mecanismos que dicho texto legal ha previsto para combatir la elusión fiscal. Y

aunque no son muchas las novedades que el citado texto legal ha introducido en esta materia, salvo en lo que se refiere a las medidas contra la elusión fiscal, en que una nueva cláusula general anti elusión ha sustituido la antigua regulación del fraude de ley en materia tributaria. Sin embargo, conviene reflexionar conjuntamente sobre dichas cuestiones, dada la existencia de una estrecha relación lógica entre las mismas y las difusas fronteras existentes entre las categorías a que nos referimos, que dificultan su diferenciación y generan en la práctica numerosos problemas, a los que no siempre se ha dedicado la atención que merecen.

En este sentido, al incorporarse a la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria un conjunto de preceptos en los que se abordaban, por vez primera en nuestro ordenamiento jurídico, los problemas de la interpretación, calificación, analogía y fraude de ley, tales cuestiones merecieron una especial atención doctrinal¹, que se mantuvo posteriormente al hilo de los primeros pronunciamientos jurisprudenciales respecto de los citados preceptos.

Pese a ese inicial interés por los problemas de interpretación e integración, que se extendería también a las cuestiones relacionadas con el fraude de ley², la existencia de una regulación como la contenida en la LGT, que se entendería luego integrada por las normas que dedicó a estas materias el Título Preliminar del Código Civil, tras su reforma por la Ley de 31 de mayo de 1974, determinaría un progresivo abandono de estas cuestiones en la literatura científica, en la que sólo esporádicamente se han retomado de forma monográfica las cuestiones que consideramos³. En efecto, consagrada en la reforma

¹ De cita obligada, sin ánimo de exhaustividad, son los trabajos de MARTIN-RE-TORTILLO BAQUER, L.; 1964, 343 ss.; PEREZ DE AYALA, J.L.; 1965, 39 ss.; y MARTIN QUERALT, J.; 1973, 27 ss. Pueden verse el tratamiento general de LLAMAS LABELLA, M.A. 1973; CALVO ORTEGA, R.; 1974, 637 ss.; LASARTE ALVAREZ, J.; 1974, 65 ss.; BAYONA DE PEROGORDO, J.J.; 1975, 177 ss.; y AGULLO AGÜERO, A.; 1976, 633 ss.

² Entre otros trabajos pueden verse, como más representativos los de PALAO TABOADA, C. 1966, 677 ss.; PEREZ DE AYALA, J.L.; 1966, 545 ss.; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.; 1970, 351 ss.; GONZALEZ GARCIA, E.; 1970, 387 ss.; y HERRERO MADARIAGA, J.; 1976, 319 ss.

³ Para comprobarlo puede acudir a los repertorios de bibliografía disponibles, entre los que pueden citarse la AAVV.; 1984, 450-451; AAVV.; 1988, 34 ss. Entre los trabajos que merece la pena citar en ese período se cuentan, sin pretensiones de exhaustividad, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.; 1979, 1383 ss.; PASTOR RIDRUEJO, L.; 1979, 541 ss.; ARIAS CAÑETE, M.; 1979, 503 ss.; NAVAS VAZQUEZ, R.; 1984, 103 ss.; y COMBARROS VILLANUEVA, V.E.; 1984, 485 ss.

del Título Preliminar del Código Civil (art. 3.1), la admisibilidad de los criterios comunes de interpretación, cuya utilización conjunta se proclama de modo expreso sin establecer entre ellos ningún tipo de prelación, se consideraron resueltos los problemas de esta fase de la aplicación de las normas tributarias, al entender que de este modo recibía un contenido claro el artículo 23 de la LGT que, desde su redacción originaria, remitía la interpretación de las normas tributarias a “*los criterios admitidos en Derecho*”.

Posiblemente por ello, las reglas de la LGT respecto de la interpretación jurídica no merecieron una excesiva atención, consolidándose una práctica más atenta a su lectura en clave histórica⁴ que a las necesidades del momento en que habían de ser aplicadas y a la evolución teórica de la literatura más avanzada. De ahí el escaso desarrollo teórico y jurisprudencial de las cuestiones relacionadas con la interpretación, calificación y fraude de ley, comprensible, entre otras razones, por el escaso grado de desarrollo de nuestro sistema tributario, hasta la culminación de las reformas que iniciara la Ley 50/1977, de medidas Urgentes de Reforma Fiscal. No obstante, en un momento posterior, el incremento de la presión fiscal resultante de tales reformas, unido a la creciente complejidad del sistema tributario y a la falta de neutralidad de la imposición sobre la renta, propició la aparición de operaciones que, justificándose como economías de opción tendentes a reducir legítimamente la carga tributaria, resultaron particularmente polémicas, ante el empleo sistemático por parte de la Administración tributaria de los criterios de calificación del artículo 25 de la LGT, para su regularización tributaria⁵, lo que motivaría un resurgir del debate sobre las reglas de calificación y fraude a la ley tributaria contenidas en la LGT⁶.

Porque a la vista de los requisitos materiales y procedimentales exigidos en el art. 24 de la entonces vigente LGT para la declaración

⁴ Especialmente por hacer hincapié en las variaciones sufridas en la tramitación parlamentaria por el Proyecto de Ley General Tributaria; en esa línea tempranamente CORTES DOMINGUEZ, M.;1970, 122.

⁵ Nos referimos a las operaciones de seguro con póliza de prima única, que serían objeto de tratamiento, alternativamente, como negocios indirectos o en fraude de ley tributaria y se pretenderían regularizar, incluso mediante el simple empleo de los criterios de calificación, generando una larga polémica que llegaría a los Tribunales de Justicia; vid. ALVAREZ BARBEITO, 1999, págs. 123 y ss. Igualmente deben tenerse en cuenta las polémicas operaciones financieras articuladas bajo la forma de cesiones de crédito, a las que se ha referido SÁNCHEZ PEDROCHE, A.; 1993, 73 ss..

⁶ Ejemplo de ese debate son los trabajos de FALCÓN Y TELLA, R. 1995a y 1995b.

del fraude a la ley tributaria, la Administración acudía de manera sistemática al empleo de los criterios de calificación del art. 25, operando lo que se ha calificado como “*un fraude de ley al fraude ley*” (PALAO TABOADA) del que son muestra, precisamente en relación a las operaciones de seguros con póliza de prima única, las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC en lo sucesivo) de 9 de diciembre de 1988, 11 de abril y 2 de noviembre de 1989. De ahí las duras críticas que mereció el citado precepto, que se encuentran sin duda en el origen de su reforma por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que con motivo de la modificación del régimen sancionador tributario, introdujo algunas significativas novedades en la regulación de las cuestiones que nos ocupan, al derogar la regla de la llamada “calificación económica” y desplazar la relativa a la calificación conforme a la verdadera naturaleza jurídica al art. 28.2, introduciendo al tiempo un tratamiento específico de la simulación en materia tributaria y una modificación del régimen del fraude a la ley tributaria, tendente a eliminar la imposible prueba del ánimo de eludir el tributo, aunque manteniendo la exigencia de un procedimiento especial para su declaración⁷.

Dichas novedades no bastaron para la solución de los problemas de elusión fiscal, que continuarían generando polémicas, fundamentalmente debidas a las dificultades para la aplicación de las reglas contra el fraude a la ley tributaria, la determinación de la naturaleza –analógica o no– de la solución legalmente prevista ante tales comportamientos y su tratamiento en el ámbito penal⁸ o, por no mencionar más que otra cuestión, la frecuente confusión práctica entre esta figura y la simulación, con lo que ello implica en su tratamiento práctico, dadas sus diferentes consecuencias, sobre todo en el orden sancionador tributario. De ahí que, frente a la aparente inexistencia de problemas respecto de la calificación, interpretación e integración de las normas, continuaran suscitándose no pocas discusiones en relación a las reglas anti elusión, que han sido consideradas insatisfactorias desde los más variados puntos de vista, al margen de que se han mostrado insuficientes para resolver toda una serie de nuevos y viejos asuntos.

⁷ Para el análisis de las causas que motivaron dicha reforma PRATS MÁÑEZ, F; 1995.

⁸ Resumen el estado de la cuestión BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo 2004.

Por ello, parece conveniente una nueva reflexión sobre estas cuestiones, en especial, porque su falta de tratamiento ha permitido la pervivencia entre determinados operadores jurídicos, especialmente en el ámbito jurisdiccional, de algunos prejuicios metodológicos que hace tiempo superados. Ello explica, por lo menos en parte, una práctica judicial en la que no es difícil percibir ciertos reflejos de posturas como la incorporada al brocardo "*in dubio contra fiscum*", o a las doctrinas que predicán el carácter restrictivo de los derechos individuales de las normas tributarias; posturas que ejercen todavía una cierta influencia, cerrando el paso a los criterios teleológicos de interpretación, prevalentes en las modernas corrientes metodológicas y que se relacionan con las diversas formas de la interpretación económica, correctamente entendida, impidiendo en ocasiones una correcta calificación de los hechos o negocios objeto de imposición, etc. Una reflexión que resulta particularmente oportuna tras la aprobación de la Ley 58/2003, General Tributaria, en cuyo proceso de elaboración únicamente se prestó una relativa atención a las cuestiones relacionadas con la calificación, interpretación y analogía, centrándose los debates en la oportunidad de establecer una nueva cláusula general anti elusión y sus características⁹. Porque a pesar de que la nueva LGT no ha modificado en términos sustanciales las reglas de calificación, interpretación y simulación, si ha introducido una nueva cláusula general anti fraude, el denominado "*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*", con clara inspiración en otras normas y experiencias comparadas¹⁰, cuyas relaciones con las técnicas de calificación e interpretación y con el régimen de la simulación conviene analizar.

2. LA CALIFICACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

Como es sabido, la calificación es una operación lógicamente previa a la interpretación que puede, no sin dificultades, diferenciarse de ella, pues consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias o, si se prefiere, con otras palabras, en

⁹ Para comprobarlo COMISIÓN PARA EL ESTUDIO y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LGT, 2001 47 y ss.; COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DE ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LGT, 2003, 16-17.

¹⁰ RUIZ ALMENDRAL; SEITZ: 2004, 7 y ss.

fijar e identificar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la norma¹¹. Desde esta perspectiva, el art. 25 de la LGT de 1963 no siempre fue bien entendido, quizás como consecuencia de su defectuosa redacción, perceptible ya en la imprecisión en que incurría su apartado 1 al aludir a la naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, olvidando que éste tiene siempre naturaleza jurídica, pese a que el aspecto material de su elemento objetivo pueda venir constituido por una realidad jurídica o económica¹². Con toda seguridad es a este último aspecto al que quería referirse, pese a su defectuosa redacción, el citado precepto de la LGT, cuyos antecedentes en el ámbito de la imposición sobre transmisiones no suscitaron tantas críticas y resultaron, por contra, de gran utilidad práctica¹³.

La excesiva insistencia en la citada imprecisión terminológica llevó a perder de vista que dicho precepto pretendía, únicamente, señalar que a la hora de calificar los hechos de la realidad para subsumirlos en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, había de atenderse más a la sustancia –a la verdadera naturaleza– que a la forma externa en que se presentan. En todo caso, desaparecida desde la reforma de la LGT de 1995 la referencia a la mal llamada “calificación económica”, el art. 13 de la vigente LGT, establece un criterio sustancialmente coincidente con el que ha quedado descrito, al afirmar que *“las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*. Se trata de una regla que, pese a la escasa elegancia de su redacción, tiene toda la lógica, en cuanto pretende garantizar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califican, según su verdadera naturaleza o sustancia. En definitiva, la finalidad del precepto no es otra que la de hacer posible una calificación a efectos tributarios que pueda resultar autónoma frente a las calificaciones alternativas derivadas de otros sectores del ordenamiento, en la medida en que ello sea necesario para

¹¹ Sobre el significado de dichas operaciones de calificación vid. NAVAS VAZQUEZ, R.; 1984, 103 ss.

¹² Para dicha crítica, tempranamente SAINZ DE BUJANDA, F.; 1966, 579 ss.

¹³ Así lo señala CONDE CONDE, M.; 1977, 244 ss.; y lo corrobora MARTINEZ LA FUENTE, A.; 1985, 178.

garantizar un gravamen conforme a la verdadera capacidad económica, según puso tempranamente de manifiesto la Sentencia del Tribunal Supremo (STS, en adelante) de 4 de febrero de 1978 al señalar que la verdadera naturaleza jurídica de un negocio no se extrae de un análisis exhaustivo de los derechos y obligaciones establecidos para las partes en un contrato, pues esa función de interpretación de los contratos corresponde a la jurisdicción civil, debiendo limitarse la jurisdicción contenciosa a los efectos que *“resultando aparentemente de esos documentos tienen la virtualidad suficiente para definir la relación jurídica tributaria de la que se deriva la exacción que se pretende del Impuesto de que se trata, a los meros efectos fiscales y sin prejuzgarse en modo alguno la resolución de los Tribunales del orden civil, y ello siempre con el trasfondo del art. 7.1 del Texto Refundido del Impuesto de 6 de abril de 1967 –sustancialmente igual al art. 25.2 de la LGT– y siempre con la consideración de que no es posible admitir que pueda beneficiar nunca a los propios intervinientes en aquellos documentos privados, las situaciones de confusión provocadas por los mismos”*.

Obviamente, el empleo de este criterio sólo tiene sentido cuando la calificación resultante de la forma externa elegida o de la denominación del acto o negocio impida o altere la subsunción de los hechos reales en un determinado tipo normativo, modificando las consecuencias jurídico-tributarias derivadas de su realización. Y justamente en esos casos, el atender a la *“verdadera naturaleza jurídica”* del mismo ha de permitir un gravamen ajustado a la voluntad de la ley, cuyo tipo normativo se ha intentado eludir mediante la manipulación de la forma externa o denominación del acto o negocio y, por tanto, un gravamen adecuado a la capacidad económica que se deseaba someter a imposición, como ponen de manifiesto las resoluciones jurisprudenciales que han hecho uso de este criterio de calificación.

En este sentido, prescindiendo de antecedentes más remotos, atendiendo a la verdadera naturaleza jurídica, esto es, a su sustancia, la Resolución del TEAC de 8 de octubre de 1986, considera o califica fiscalmente como constitución de préstamo, sometida al ITPyAJD, la entrega por una sociedad extranjera a una española de *“anticipos a cuenta de futuras exportaciones”* que, al no realizarse posteriormente son suplidas por la entrega de acciones en el aumento de capital realizado por la sociedad española¹⁴; y en la misma línea puede mencio-

¹⁴ Recogen dicho supuesto CASADO OLLERO/FALCON Y TELLA/LOZANO SERRANO/SIMON ACOSTA, 1989, 117-118.

narse la STS de 3 de mayo de 1988, que tras preguntarse por la calificación que ha de merecer a efectos tributarios una “promesa escrita al portador” de entregar una vivienda futura a cambio de las cantidades percibidas, responde, empleando términos casi textuales del art. 25.2 de la LGT entonces vigente, que “la apreciación conjunta de todos los factores y elementos de juicio que anteceden, llevan a la Sala a estimar que el referido documento contiene una adjudicación de bienes inmuebles futuros en pago de deudas y como tal, debe ser calificada su verdadera naturaleza jurídica, abstracción hecha de los defectos intrínsecos o de forma que puedan afectar a su validez”¹⁵.

En definitiva, lo que se pone de manifiesto con estas Resoluciones es que se parte de una interpretación teleológica, finalista, de las normas tributarias, como base para calificar los hechos de la realidad a efectos de su incardinación en unas u otras normas tributarias. Y puesto que tales normas descansan lógicamente, al menos en teoría, sobre manifestaciones de capacidad económica, esto es, hechos de la realidad económica, el criterio de interpretación teleológica adquiere aquí necesariamente la función de examinar dicha realidad. No a otra cosa creemos que se refería el art. 25.3 de la LGT de 1963, con su alusión a los hechos imponibles delimitados en función de conceptos económicos para señalar que “el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

Como hemos anticipado, el precepto que se acaba de transcribir mereció severas críticas, por lo que podía suponer de vía de penetración para el método de la consideración económica (*ökonomische Betrachtungsweise*) en la calificación de los hechos imponibles. Así, para un sector de la doctrina española, dicha forma de observación económica no era más que “un recurso del legislador ante la posibilidad de que se constaten lagunas en la definición de los hechos imponibles de los tributos. Pero no sólo esto; el problema consiste, además, en que el mecanismo del art. 25.3 puede utilizarse exista o no laguna, porque el legislador no ha precisado los criterios ni los límites de su utilización, lo que equivale..., a posibilitar una “transformación” del hecho imponible normativo”¹⁶. Posiblemente tales críticas

¹⁵ Nuevamente tomamos el supuesto de CASADO OLLERO/FALCON Y TELLA/LOZANO SERRANO/SIMON ACOSTA, 1989, 119-120.

¹⁶ Cfr. NAVAS VAZQUEZ, R.; 1984, 125, con mayores referencias bibliográficas.

hayan de entenderse como un reflejo más del rechazo que entre nosotros suscitaron los denominados criterios específicos de interpretación de las normas tributarias (interpretación funcional, interpretación económica, doctrina de los tipos, etc.), que tradicionalmente se consideraban excluidos de nuestro ordenamiento y, por ello no ha de extrañar que, tratando de salvar tales objeciones, se haya afirmado que el empleo de criterios económicos, que sería inadmisibles en la interpretación, “tiene su natural asiento en la “calificación” de los supuestos de hecho sujetos a imposición”¹⁷.

No obstante, esa forma de argumentar arranca de un equívoco que es preciso poner de manifiesto para un correcto entendimiento de la norma de calificación, pues esta operación tiene siempre carácter jurídico, ya que el criterio decisivo para la calificación de los hechos es exclusivamente el presupuesto o tipo normativo, en el sentido de que calificar no es sino poner de relieve aquellos caracteres de los hechos que son importantes desde el punto de vista del correspondiente precepto jurídico¹⁸. Por ello la calificación, a partir del supuesto de hecho real, examina que normas jurídicas le son posiblemente aplicables, para completar después el hecho atendiendo a los presupuestos de esas normas; de modo que, con palabras de K. LARENZ, “el hecho en cuanto enunciado recibe su formulación definitiva sólo atendiendo a las normas jurídicas según las cuáles ha de ser enjuiciado, pero éstas, a su vez, serán elegidas y, siempre que se requiera, concretizadas, atendiendo al hecho enjuiciable”¹⁹. De ahí que el citado precepto, como ha señalado V. E. COMBARROS²⁰, correctamente entendido, estaría presuponiendo una previa interpretación de la norma aplicable que determinase si con el establecimiento de cada concreto hecho imponible se estaba pretendiendo el gravamen de un acto o negocio jurídico –en cuyo caso habría que estar a su “*verdadera naturaleza*”– o bien el gravamen de una realidad económica, caso en el que para la calificación de los hechos, por encima de su forma jurídica, habría que estar a “*las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente existan o se establezcan por los interesados*”. A ese mismo criterio responde el mandato que en el ámbito del nuevo PGC se establece, en la norma especial de calificación en relación con las

¹⁷ Cfr. ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C.; 1979, 1388-1399.

¹⁸ Sobre ello, en la teoría general del derecho vid. LARENZ, K.; 1980, 272 ss.

¹⁹ Cfr. LARENZ, K.; 1980, 274-275.

²⁰ Cfr. COMBARROS VILLANUEVA, V.E.; 1984, 519, en nota 93.

cuentas anuales y el principio de imagen fiel, que a los efectos de la contabilización de las operaciones “*se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica*”.

La defectuosa comprensión del criterio de calificación analizado, unida al abuso en su empleo por parte de la Administración tributaria, terminaron produciendo un profundo rechazo también en la jurisprudencia, como muestran las Sentencias de la Audiencia Nacional (SAN en lo sucesivo), de 3 de octubre y 7 de noviembre de 1997, cuando señalan que el Derecho Tributario no puede prescindir de la naturaleza jurídica de los negocios, atendiendo a una hipotética naturaleza económica distinta a tener en cuenta, pues “*no es admisible hablar de una naturaleza económica como algo diverso de la naturaleza jurídica para con ello alterar la tributación de un determinado negocio jurídico*”. Pero ni ese rechazo, ni la reforma introducida por la Ley 25/1995, han conseguido poner freno a una práctica administrativa en que se continúa invocando la regla relativa a la calificación para regularizar la situación tributaria de los contribuyentes, en lugar de acudir a la aplicación de otras normas generales contra la elusión, que contienen requerimientos o exigencias especiales. Un buen ejemplo de lo que decimos puede encontrarse en la resolución del TEAC de 8 de noviembre de 2002, en que para regularizar el tratamiento tributario de una operación de ampliación de capital que produce un resultado económico equivalente al de una donación, con apoyo en las “*reglas del criterio humano*” (art. 118 de la LGT entonces vigente) y en la calificación de los hechos imposables con arreglo a su naturaleza jurídica (art. 28.2 de la LGT entonces vigente), el TEAC confirma el criterio de la Inspección, por considerar que “*la voluntad de los padres no es otra que la de transmitir gratuitamente una parte del valor económico representado por la sociedad X*”, de manera que “*no cabe duda, que estamos ante un hecho imponible del IRPF –concretamente, la obtención de una renta por enajenación de un elemento patrimonial a título gratuito– que aparece tras la forma o denominación que los interesados le han dado*”.

Como es evidente, el criterio de calificación aplicado, que es básicamente coincidente con el que hoy consagra el art. 13 de la vigente LGT, no puede amparar ese tipo de comportamientos administrativos, que generan una inaceptable inseguridad jurídica a la que ha comenzado a poner freno la jurisprudencia, como muestra la STS de 8 de junio de 2002, que rechaza la calificación administrativa como donación de un préstamo concedido sin interés y a un plazo de tiem-

po muy dilatado, por entender que la equiparación de la situación jurídica de quien recibe un préstamo en tales condiciones y de quien recibe una donación, *“equivale tanto como no interpretar en sentido jurídico, como procede en un primer estadio del procedimiento hermenéutico”*. Y no sólo eso, sino que aún admitiendo que las operaciones enjuiciadas pudieran ser constitutivas de fraude a la ley tributaria, rechaza su recalificación administrativa, porque ello supondría *“una presunción de fraude deducida sin las garantías y procedimiento legalmente establecidos por el art. 24.2 LGT”*; lo que viene a confirmar que los distintos mecanismos que la LGT ha establecido para corregir la elusión fiscal no son intercambiables entre sí, sino que tienen un ámbito propio y específico, como corresponde a sus distintas consecuencias jurídicas. Por ello, como ha dicho la STS de 28 septiembre 2002²¹, la Administración no puede alterar el tratamiento previsto por el legislador para unos hechos determinados, *“ni aun acogiéndose para ello a la posibilidad de calificar el acto o contrato realizado, que no es sino recurrir a una vía (la calificación del hecho imponible), ante la imposibilidad de acudir a la otra (la comprobación de las bases declaradas)”*; lo que obliga a mantener dentro de sus justos límites la regla del art. 13 de la vigente LGT, que se corresponde con una concepción de la calificación como operación estrictamente jurídica, a realizar mediante el empleo de criterios igualmente jurídicos, reveladores de la verdadera naturaleza que desde esa misma perspectiva tienen los hechos que se presentan en la realidad.

3. LA INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

Como hemos avanzado, pocas novedades ha introducido el art. 12 de la LGT en lo que se refiere a la interpretación de las normas tributarias, que continúa abordando en sus dos primeros apartados las cuestiones a que se refería el derogado art. 23 de la LGT de 1963, introduciendo un tercer apartado para contemplar el tratamiento de las disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas tributarias, antes reguladas en el art. 18 de la LGT de 1963.

Como es sabido, superada la vieja polémica sobre la naturaleza de las normas tributarias y afirmado su carácter de verdaderas normas jurídicas en sentido pleno, el art. 23.1 de la LGT de 1963, estableció

²¹ Cuya doctrina reitera, entre otras, la posterior STS de 24 de mayo de 2003.

una aparente obviedad, al afirmar que su interpretación había de efectuarse “*con arreglo a los criterios admitidos en Derecho*”. Pues bien, ese mandato se había considerado integrado por referencia a los criterios de interpretación consagrados en el art. 3.1 del Código Civil, al que expresamente remite el art. 12.1 de la vigente LGT, cuando afirma que “*las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código civil*”, en lo que constituye una remisión normativa expresa y estática que, sin alterar el sentido del mandato anteriormente vigente, no es la técnica más adecuada, dado el riesgo de descoordinación en el caso de que se produzca una reforma del cuerpo normativo a que la remisión se refiere.

Como ya se ha apuntado, la introducción de una norma de estas características en la LGT de 1963 tuvo todo el sentido, para hacer posible la superación de los pretendidos criterios propios de interpretación de las normas tributarias que, vinculados a concepciones hoy abandonadas respecto de su carácter “odioso” o “restrictivo de derechos individuales”, preconizaban su entendimiento “contra fiscum” o, en todo caso, restrictivo. Unos criterios que han tenido algún reflejo en la jurisprudencia, como muestra la STS de 5 de junio de 1978, al afirmar que la norma aplicable “*debe interpretarse restrictivamente por cuanto implica de privilegio para la Administración*”, o en algún otro pronunciamiento en el que se continúa manteniendo la tesis de la interpretación restrictiva respecto de los beneficios fiscales y, en particular, respecto de las normas de exención²². Y la tendencia a una interpretación estricta de las normas tributarias se mantiene todavía en los momentos actuales, como consecuencia de un defectuoso entendimiento de la prohibición de analogía tradicionalmente contenida en la LGT, que lleva a nuestros Tribunales a proclamar la imposibilidad de “*una interpretación extensiva de las normas fiscales reguladoras de las exenciones o bonificaciones fiscales*”²³.

Como es claro, ese tipo de posiciones carecen de fundamento y son contrarias a las más elementales reglas de la hermenéutica, pues como dijera la SAN de 16 de octubre de 1987, reiterando jurisprudencia constante a partir de la STS de 12 de octubre de 1985, “*no procede acudir a la interpretación de las normas con criterios predeterminados, sino procurando siempre que se cumpla la finalidad que la norma persigue*”;

²² Vid. las SSTS de 17 de octubre y 10 de noviembre de 1977 en MARTIN DELGADO, J. M^a, 1978, 505-506.

²³ Vid. como ejemplo, las SSAN de 13 de mayo de 2004 y 20 de enero de 2005.

con lo que se pone de manifiesto que no cabe poner límites previos a la actividad interpretativa, mucho menos si tales límites se deducen de un defectuoso entendimiento de la prohibición de integración o analogía, que debe en todo caso diferenciarse de la interpretación. Y sobre ello se ha querido llamar la atención en el proceso de elaboración de la vigente LGT, que ha separado en dos preceptos diversos el régimen de la interpretación (art. 12) y de la analogía (art.14) al entender, correctamente, que ésta última técnica no resuelve un problema de interpretación, sino de integración del ordenamiento jurídico y que, por añadidura, “la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias”, como correctamente había advertido, por ejemplo, la STS de 8 de junio de 1983.

En todo caso, como es sabido, la remisión a los criterios de interpretación admitidos en Derecho fue considerada, en su momento, de particular importancia, no tanto por su significado intrínseco, sino por lo que suponía de rechazo frente a la denominada “interpretación económica”, según se deducía de las modificaciones introducidas en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley General Tributaria. En efecto, la doctrina española hizo especial hincapié en la desaparición del texto del art. 23.1 de la LGT de 1963, de la mención expresa que en el correspondiente Proyecto se realizaba a los criterios de “consideración económica”, por lo que la redacción definitiva del apartado que comentamos se ha considerado, *sensu contrario*, una apoyatura definitiva para los defensores de la exclusión de tales criterios en la interpretación de las normas tributarias.

Esa lectura de la LGT no puede parecer correcta, en cuanto privilegia de manera excesiva la presunta voluntad del legislador, deducida de la tramitación parlamentaria del correspondiente Proyecto, frente a la voluntad objetiva de la ley, que es el objeto de la interpretación. Y, precisamente por ello ha de llamarse la atención sobre la necesidad de prestar atención a los restantes criterios interpretativos y, dentro de ellos, al criterio teleológico, al que corresponde un papel fundamental en las tareas de interpretación²⁴, como confirma una jurisprudencia que advierte “*que la interpretación de la norma debe tener en cuenta fundamentalmente su espíritu y finalidad, como ordena el art. 3.1 del Código Civil en su redacción de 1974*” (STS de 18 de octu-

²⁴ Según había señalado en la doctrina PEREZ DE AYALA, J.L.; 1965, 57-59; en el mismo sentido PASTOR RIDRUEJO, L.; 1979, 552-553 y 561; recientemente COMBARROS VILLANUEVA, V.E.; 1984, 503-504.

bre de 1978), incluso para superar los resultados de la interpretación literal, pues “*si bien una interpretación literal de la norma impediría aplicarla, la interpretación normativa según el nuevo precepto del art. 3.1 del Código Civil ha de realizarse atendiendo al espíritu y finalidad de las mismas*” (STS de 25 de enero de 1983).

Pues bien, reconocida la importancia del criterio teleológico de interpretación, siguiendo la argumentación desarrollada por COMBARROS VILLANUEVA, ha de ponerse de manifiesto la inconsistencia de los prejuicios existentes frente al empleo del denominado “modo de observación económico” (*ökonomische Betrachtungsweise*), que no es más que una especificación de la interpretación teleológica²⁵ a la que, en consecuencia, ningún obstáculo cabe oponer desde la perspectiva del art. 12.1 de la LGT. En este sentido apunta la STS de 5 de marzo de 1988, que aún incurriendo en una cierta imprecisión, al confundir los criterios de interpretación y calificación, afirma que “*la realidad social, como canon interpretativo, se traduce en el Derecho tributario por el principio de que para aplicar correctamente el precepto legal, de acuerdo con el fin que le es propio, es preciso proceder a la exacta valoración de la función económica de los hechos sociales a los que se refiere la norma impositiva*”. Y es que después de que el art. 3.1 del Código Civil llamara la atención sobre la importancia de los criterios de consideración de la realidad social y del elemento teleológico en la interpretación²⁶, resulta claro que el art. 12 de la LGT, correctamente entendido, no puede oponerse al empleo del modo de observación económica en cuanto elemento que resulta muchas veces decisivo para determinar la finalidad de la norma.

Ahora bien, a tal efecto, es también conveniente aclarar el significado de los términos “consideración económica”, cuyo empleo puede suscitar un cierto rechazo dado su carácter equívoco. En este orden de ideas, aún reconociendo que la actividad interpretativa es una actividad jurídica y jurídicos han de ser también los criterios utilizados por el intérprete, no parece razonable desdeñar los datos o connotaciones derivados de la observación económica de la realidad, que deben incorporarse a la tarea de averiguación del sentido de las normas por la vía de la argumentación teleológico-finalista²⁷. Una

²⁵ Cfr. COMBARROS VILLANUEVA, V.E. 1984, 494 ss.

²⁶ Cfr. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.; 1987, 348-349.

²⁷ En este sentido, además de la argumentación de COMBARROS VILLANUEVA, V.E. 1984, en especial 521; vid. BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.; 1987, 357-358.

forma de argumentar en la que ha de jugar un papel de primer orden el recurso a determinados principios tributarios –singularmente el de capacidad económica– que, pese a algunos avances, siguen obviándose con demasiada frecuencia por nuestra jurisprudencia ordinaria; porque en los momentos actuales no cabe dudar de que la consideración económica, correctamente entendida, no es más que una modalidad o especificación técnica de la interpretación teleológica²⁸. En definitiva, la consideración económica sólo puede comprenderse dentro de los criterios de interpretación, pues en ausencia de ellos conduciría a una aplicación seguramente arbitraria de las normas tributarias, incompatible con el principio de seguridad jurídica. Y, por ello, si es cierto que la interpretación económica no supone un adecuado instrumento en la lucha contra el fraude a la ley tributaria si ésta se interpreta (valga la redundancia) según su versión primigenia, como una manera de atender a los resultados económicos de una operación prescindiendo de las formas jurídicas de la misma²⁹; no lo es menos, *sensu contrario*, que sí constituirá un instrumento perfectamente válido para limitar las posibilidades de elusión fiscal si se conduce a su lugar natural, entendiéndolo así como un subtipo de la interpretación teleológica, pues “la elusión surge, muy a menudo, de deficiencias técnicas de la ley, y sólo una cuidadosa labor de interpretación jurídica puede superar las mismas”³⁰.

Junto a la indicación de los criterios para la interpretación de las normas tributarias, el art. 12.2 de la LGT, se refieren a un tipo de cuestiones diverso, estableciendo reglas orientadoras de la labor interpretativa de los conceptos empleados en su formulación por las normas tributarias, al disponer –en términos coincidentes con los del art. 23 de la LGT de 1963– que “*en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*”. Se reconoce de ese modo, en primer lugar, la absoluta preeminencia que debe dar el aplicador de las normas tributarias a los conceptos ofrecidos por el propio legislador tributario, y ello aunque se refieran a instituciones típicas de otras ramas del Derecho; al tiempo que, en segundo lugar, se renuncia al establecimiento de criterios precisos para la interpretación de los conceptos no

²⁸ Al respecto véase, con mayores referencias: RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: 2005, pp. 23 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: 2006, pp. 45 y ss.

²⁹ FALCÓN Y TELLA, R, 1993, 30.

³⁰ FALCÓN Y TELLA, R, 1993, 31.

expresamente definidos por el legislador tributario, remitiendo a su significado jurídico, técnico o usual, según proceda.

La primera de tales reglas resulta de toda lógica dado el general reconocimiento de que el Derecho Tributario no está subordinado al Derecho privado en general, disponiendo el legislador de absoluta autonomía para redefinir los conceptos e instituciones originarios de otros sectores del ordenamiento, aunque no siempre lo haga así, porque el Derecho Tributario tampoco aparece como un sistema independiente y al alejarse de esa regulación originaria corre el riesgo de perder de vista la capacidad contributiva puesta de manifiesto por las relaciones subyacentes. Pero dentro del respeto a las exigencias de los principios constitucionales tributarios, el legislador es soberano para redefinir en la legislación tributaria, de acuerdo a su finalidad específica, conceptos procedentes de otros sectores del ordenamiento, sin que frente a ello pueda formularse objeción alguna, ya que *“la legislación tributaria, en atención a su propia finalidad, no está obligada a acomodarse estrechamente a la legislación civil”* (SSTC 45/1989, de 20 de febrero)³¹. En efecto, sin perjuicio de que el reconocimiento de la unidad esencial del ordenamiento jurídico parece aconsejar la utilización de los conceptos extratributarios en el mismo sentido en que se emplean en el sector del ordenamiento de que proceden, para hacer referencia a su normal función económica, el legislador puede redefinirlos cuando así resulte aconsejable para garantizar un gravamen acorde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto y, sobre todo, para garantizar tratamientos adecuados a la igualdad por encima de las posibilidades de configuración jurídica de sus operaciones que ofrece a los particulares el ordenamiento jurídico-privado.

En cuanto al segundo de los aspectos a que atiende, el art. 12.2 de la LGT, se limita a enunciar los sentidos posibles *“jurídico, técnico o usual”* que, según proceda, deberá atribuirse a los términos no expresamente definidos por el legislador a los efectos tributarios. Y, si bien se mira, ello es perfectamente lógico, porque cuando el legislador renuncia a establecer expresamente el sentido de los términos que emplea carecería de sentido intentar resolver *a priori*, con carácter general, el problema interpretativo que ello plantea. En efecto, determinar el sentido de los términos empleados por el legislador es precisamente el objeto de la interpretación, tarea para la que no cabe establecer reglas rígidas sino, como mucho, directrices metodológicas flexibles.

³¹ La misma doctrina se ha reiterado en las SSTC 146/1994, de 9 de mayo y 214/1994, de 14 de julio.

Directrices referidas, para empezar, a los términos que tienen un significado acuñado por disciplinas jurídicas no tributarias, que en principio, con el fin de evitar la confusión e inseguridad jurídica que resultarían de su empleo con significados diversos en cada sector del ordenamiento, habrán de ser entendidos en el mismo sentido que en el sector del que proceden. En este orden de ideas, podría hablarse de la existencia de una presunción en favor de la "interpretación coincidente", en cuanto la unidad del ordenamiento parece reclamar que los conceptos procedentes de otros sectores del mismo sean interpretados a efectos tributarios en el mismo sentido que se les atribuye en la rama del derecho de la que proceden, al menos en tanto no se deduzca otra cosa con suficiente evidencia de las normas tributarias³².

Ahora bien, dicha indicación metodológica no tiene carácter absoluto, porque el reconocimiento de la esencial relatividad de los conceptos jurídicos (ENGISCH), máxime cuando proceden de sectores del ordenamiento que atienden a finalidades diversas, obliga a determinar en todo caso, de acuerdo con una interpretación adecuada al contexto sistemático y teleológico, si el legislador ha asumido, o no, a los efectos fiscales, el significado originario que corresponde a los conceptos extratributarios de que se trate. Y conviene hacer dicha advertencia, porque la sacralización de la unidad del ordenamiento jurídico y el carácter supralegal que en ocasiones parece atribuirse a las categorías jurídicas del ordenamiento privado, determina en ocasiones un seguimiento ciego de las interpretaciones derivadas de sus normas, con desconocimiento, en ocasiones, de la finalidad de la norma tributaria en que los conceptos jurídico-privados se incardinan³³.

³² En este sentido, COMBARROS VILLANUEVA, V.E.; 1984, 497; y CASADO OLLERO/FALCON Y TELLA/LOZANO SERRANO/SIMON ACOSTA, 1989, 83, con cita de las STS de 15 y 20 de febrero y 27 de abril de 1984. Con anterioridad ha de mencionarse la STS de 3 de noviembre de 1977 en relación al concepto de "herencia" del art. 513.2 de la LRL.

³³ Un ejemplo de esa errónea forma de argumentar lo constituye la STS de 24 de junio de 1986, que para determinar si el beneficio derivado de la concesión de préstamos a bajo tipo de interés, por parte de una entidad financiera a sus empleados, constituía o no rendimiento del trabajo a efectos del IRPF, acude a los "conceptos propios de dos ordenamientos jurídicos distintos: el laboral donde se encuentra la fuente originaria y genuina de cuanto constituye el arrendamiento profesional de servicios y su precio o salario; y el fiscal o tributario, en que una parte de tal contrato, sinalagmático y oneroso, recibe determinado tratamiento", privilegiando el sentido derivado de ese ordenamiento laboral, con olvido de las distintas finalidades a que obedecen los conceptos de salario en el derecho del trabajo y de rendimiento en el ordenamiento fiscal.

Precisamente por ello, conviene advertir que la unidad del ordenamiento jurídico no implica la necesidad de interpretar los conceptos empleados en las normas tributarias conforme a su significado jurídico-privado, ni mucho menos una preferencia por el que les corresponda en este segundo orden jurídico³⁴. Por que parece claro que una vinculación estricta del Derecho tributario al sistema de conceptos jurídico-privado constituye un terreno abonado para que se pierda de vista la *ratio* de las normas tributarias y se propicien así las maniobras de elusión fiscal, con el riesgo que ello supone de que la tensión dialéctica entre la libertad de formas o autonomía privada y el principio de capacidad económica se resuelva en todo caso a favor de la primera.

Por fin, ningún problema especial plantea, a nuestro entender, la interpretación de los conceptos en su sentido técnico, cuando proceden de ciencias no jurídicas, o usual, debiendo optarse por uno de tales sentidos mediante el adecuado empleo del criterio teleológico-sistemático, tomado en cuenta al efecto por nuestra jurisprudencia³⁵ que, no obstante, manifiesta una cierta inclinación por el empleo constante del sentido usual de las palabras, casi siempre deducido del Diccionario de la Real Academia de la Lengua, al que se acude con frecuencia como argumento de autoridad³⁶.

4. LA ANALOGÍA EN MATERIA TRIBUTARIA

El tercer grupo de cuestiones a que se refieren los preceptos contenidos en la Sección que la LGT dedica a la “interpretación, calificación e integración,” son los relacionados con la admisibilidad, o no, en materia tributaria de la analogía, que aborda el art. 14 al señalar que “no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, el de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

Pese a que la redacción del precepto en cuestión coincide en lo fundamental con la de los anteriores arts. 23.3 y 24.1 de la LGT de

³⁴ LEE, D.S.; 1999, 83.

³⁵ Así, en la STS de 19 de octubre de 1977, que se refiere a la noción de “poblado” que debe tenerse en cuenta para decidir si la licencia de obras está o no sujeta a la tasa municipal (MARTIN DELGADO, J. M^a, 1978, 508); y la STS de 4 de marzo de 1978 (MARTIN DELGADO, J. M^a, 1979, 131).

³⁶ Vid. los ejemplos que proporcionan CASADO OLLERO/FALCON Y TELLA/LOZANO SERRANO/SIMON ACOSTA 1989, 84.

1963, su ubicación constituye una primera y destacable novedad, que obedece al interés en aclarar “que la prohibición de analogía no impide una interpretación extensiva, cuando proceda, de las normas tributarias”³⁷; con lo que debiera quedar claramente establecido que el art. 14 de la LGT prohíbe la analogía, en cuanto medio de integración de las normas, pero no el simple uso del argumento analógico o *argumentum a simili*, que entra en juego en el proceso de interpretación y aplicación del derecho.

La analogía, en cuanto método de razonamiento o procedimiento lógico basado en la razón de semejanza entre dos supuestos de hecho y cuya conclusión es la aplicación de la consecuencia jurídica prevista expresamente por la ley para uno de los supuestos de hecho, al otro, que guarda con el uno una razón de semejanza³⁸, puede utilizarse para lograr resultados de diverso alcance siempre que se de la relación de semejanza. Pues bien, existe un amplio acuerdo en la doctrina en el sentido de entender que la LGT prohíbe la integración analógica, por razones relacionadas con la garantía de la seguridad jurídica, pero no la analogía como argumento interpretativo, ni tampoco la denominada interpretación extensiva, a pesar de la frecuente confusión de que han sido objeto en la jurisprudencia³⁹. En efecto, que la LGT no contenía, ni contiene, una prohibición de la interpretación extensiva es algo que, pese a la confusa jurisprudencia al respecto, en especial respecto de la interpretación de las normas de exención, está fuera de toda duda; porque, como es sabido, tales términos no aluden a la actividad ni a los criterios para interpretar las normas, sino al resultado de esa tarea, que no puede lógicamente quedar prohibido, según resulta, por ejemplo, de la STS de 8 de junio de 1983, cuando señala que “*resulta citado erróneamente el art. 24 LGT, el cual no prohíbe «criterios amplios o extensivos», sino la analogía, de donde también resulta errónea la consecuencia de que las exenciones requieran una interpretación restrictiva*”.

En segundo término, tampoco tendría sentido la prohibición del argumento a simili en cuanto criterio de interpretación, dados los términos del art. 12 de la LGT y su remisión al art. 3.1 del Código Ci-

³⁷ COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL BORRADOR DEL ANTEPROYECTO DE LA NUEVA LGT, 2003, 16.

³⁸ Según la definición de PEREZ ROYO, F. 1991, cuya tesis recogen BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.; 1987, 361.

³⁹ Constanan dicho acuerdo, con las correspondientes referencias BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T.; 1987, 365.

vil que, a su vez, recoge los criterios de interpretación generalmente admitidos, entre los cuales el razonamiento analógico goza de una amplia tradición, hasta el punto de que en la teoría general del derecho se reconoce que “ningún sistema jurídico puede prescindir en la práctica de la analogía”⁴⁰.

La prohibición del art. 14 de la LGT alcanzaría, por tanto, únicamente a la analogía en cuanto medio de integración normativa y, aún en este caso, sólo en relación al hecho imponible, a las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, términos estos un tanto equívocos, pero cuyo empleo era seguramente inevitable, do que un mismo efecto desgravatorio puede ser conseguido a través del empleo de muy distintos expedientes técnicos que, en último extremo, producen un efecto de beneficio o incentivo.

En todo caso, sin entrar en mayores discusiones respecto a una prohibición que es tradicional en nuestro sistema y que la jurisprudencia ha asumido con particular rotundidad, en especial respecto de las normas que consagran exenciones u otros beneficios fiscales (SSTS de 24 de enero de 1981, 5 de junio de 1982, 12 de julio de 1983, 10 de octubre de 1984 y 25 de septiembre de 1985, entre otras muchas), no puede dejar de señalarse que la prohibición de la analogía como medio de integración de las normas tributarias adolece de una notable inconsistencia teórica, pues las normas tributarias no pueden encuadrarse en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de analogía⁴¹, ni ésta puede derivar del principio de reserva de ley⁴², por lo que parece claro que el único límite es el mismo que se presenta para cualquier norma jurídica, esto es, el de carácter puramente lógico⁴³; sobre todo si se tiene en cuenta que la analogía puede ser, en ocasiones, un expediente idóneo para atender a las exigencias del principio de igualdad⁴⁴. En efecto, el problema de la integración analógica se sitúa en la fase de la aplicación de las normas y no en la de

⁴⁰ Cfr. ATIENZA RODRIGUEZ, M.; 1986, 40.

⁴¹ En España, no pueden incardinarse en el artículo 4.2 de nuestro Código civil (no son excepcionales, ni penales) PALAO, C. 1997, 223; tampoco en Alemania; vid. BIRK, D. 1994, 114 con abundantes citas jurisprudenciales en este sentido, principalmente del BFH.

⁴² Porque ello dependerá, en definitiva, de la estructura del concreto presupuesto de hecho, según pone de relieve PEREZ ROYO, F.; 1991, 378 ss. con argumentos que emplean BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH M^a T.; 1987, 364 y 366-367.

⁴³ PÉREZ ROYO, F. 1991, 380.

⁴⁴ Además de los autores citados en nota 45, mantienen esta posición, por referencia a las exenciones, con mayores referencias doctrinales LOZANO SERRANO, C.; 1988, 41.

producción normativa, que es en la que opera el principio de reserva de ley, al margen de que la analogía no puede, en ningún caso, operar como fuente del derecho. Porque incluso si se admite que la integración analógica de las lagunas legales supone en cierto modo creación normativa, en cuanto de ella resulta la aplicación de una concreta norma de decisión –de una consecuencia jurídica– a un supuesto de hecho no regulado, en razón de su semejanza con otro expresamente regulado, no parece discutible que esa creación es cualitativamente diversa a la creación normativa originaria propia de las fuentes del derecho. Y es que la integración analógica se desarrolla siempre dentro de los límites lógicos derivados de la misma estructura del mandato legal regulador del supuesto con el que existe “razón de semejanza”, de modo que puede decirse que la regla aplicada –la concreta norma de decisión– ya existía en dicho mandato legal⁴⁵.

De este modo, la admisibilidad o no de la analogía dependería únicamente de la estructura de la norma legal en la que se contiene la regla que se trata de aplicar en virtud de la repetida “razón de semejanza”, porque si dicha estructura legal admite la extensión de su consecuencia jurídica no cabría oponer frente a la misma la vigencia del principio de reserva de ley, ya que en la formulación de tal estructura legal se encontraría implícito el juicio del legislador acerca de la conveniencia o inconveniencia de su integración analógica.

A tales consideraciones han de sumarse además, para plantear sobre bases correctas la cuestión de la admisibilidad de la analogía como procedimiento de integración de las normas tributarias, los argumentos derivados del principio de igualdad, a los que posiblemente no se haya prestado la debida atención por la doctrina y jurisprudencia españolas, pese a que en algún reciente fallo del Tribunal Constitucional pueda detectarse su presencia⁴⁶. Porque la analogía

⁴⁵ En este sentido argumenta PEREZ ROYO, F.; 1991, 382.

⁴⁶ Nos referimos a la Sentencia del Tribunal Constitucional 209/1988, de 10 de noviembre, donde se afirmaba que al no preverse la interrupción del período impositivo en el IRPF en los supuestos de celebración del matrimonio, aplicándose por contra dicha solución en los casos de disolución del mismo, se incurría en una omisión legislativa contraria a la igualdad que podía haber sido reparada por la Audiencia Territorial mediante el recurso a la analogía. Sobre ello insistiría el voto particular formulado por el magistrado García-Món y al que se adhirió el también magistrado Díaz Eimil, al entender que la discriminación ocasionada por la LIRPF podría haber sido corregida en la instancia judicial mediante la técnica de la analogía. La Sentencia es, además, especialmente significativa, en cuanto el problema analizado se refiere al elemento temporal del hecho imponible y, por tanto a uno de los aspectos excluidos expresamente del ámbito de la analogía por la LGT.

puede resultar un expediente idóneo para evitar tratamientos desiguales de situaciones que no sólo son equiparables desde el punto de vista de la capacidad contributiva manifestada sino, además, “semejantes” desde el punto de vista de la estructura lógica de la norma que se pretende aplicar; de modo que su admisión en la integración de las normas tributarias aparecería fundada en las exigencias de la igualdad tributaria, ante la que posiblemente haya de ceder la garantía de la certeza o seguridad jurídica que, en el fondo, late en la prohibición de analogía que el art. 14 de la LGT continúa reflejando.

5. EL DENOMINADO “**CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA**” COMO CLÁUSULA GENERAL ANTI ELUSIÓN

Por lo que llevamos dicho, un correcto entendimiento de los criterios de interpretación y calificación previstos en la LGT permitiría hacer frente a la mayor parte de las conductas de elusión fiscal, incluso en ausencia de otro tipo de cláusulas específicamente dirigidas a esa finalidad; en la misma medida, al menos, en que el predominio de criterios de interpretación estricta, apegados al sentido literal de las palabras, favorecen ese tipo de comportamientos. En ese sentido, la interpretación adecuada de las normas ha probado ser muy efectiva en los Estados Unidos de América donde, pese a la inexistencia de una norma general anti elusión, la tendencia generalizada de los tribunales a hacer una interpretación finalista de las normas (*purposive approach*) ha conseguido un elevado nivel de protección de su sistema tributario ante las prácticas de elusión fiscal.

De ahí que el debate sobre la necesidad, o no, del establecimiento de una norma general anti-elusión, no pueda resolverse con carácter general y abstracto, prescindiendo de los criterios interpretativos y de calificación predominantes en cada concreto sistema⁴⁷; y que, en el caso español, por razones en buena medida relacionadas con la garantía de la seguridad jurídica, pocos discutan la existencia de una cláusula general, tradicionalmente incorporada a la LGT que, en los momentos actuales, dedica a esta cuestión su artículo 15, titulado de forma impropia como “*conflicto en la aplicación de la norma tributaria*”, empleando una expresión que pudiera inducir a cierta confusión sobre su verdadera naturaleza⁴⁸.

⁴⁷ Ilustrativo al respecto IFS –The Institute for Fiscal Studies– (1997).

⁴⁸ Compartimos las críticas que a la misma ha expresado, calificándola de “inexpresiva y técnicamente inadecuada”; PALAO TABOADA, 2003, 73.

Ante dicha denominación, lo primero que conviene aclarar es que nos encontramos ante una norma general anti elusión que participa de la misma naturaleza que la regla relativa al fraude a la ley tributaria del art. 24 de la LGT de 1963; pues del mismo modo que la interpretación de las normas tributarias se realiza de acuerdo a los criterios generalmente admitidos en derecho, el fraude a la ley en materia tributaria tiene una naturaleza semejante a la del fraude a la ley en el derecho común. Esta opinión, prácticamente unánime en Alemania⁴⁹, es aún discutida en España, donde un sector muy representativo de la doctrina sostiene la imposibilidad de reconducir el fraude de ley tributario al contenido en el art. 6 del Código Civil; fundamentalmente, al entender que en el fraude a la ley tributaria no existiría la actuación *contraria* al Ordenamiento que existe en el derecho común, ya que en definitiva no se realizaría el hecho imponible, sino un hecho alternativo que se grava mediante el recurso excepcional a la analogía⁵⁰.

No obstante, en nuestra opinión no existen diferencias sustanciales entre ambas clases de fraude a la ley, el general y el tributario, si bien en este último concurren algunas especialidades derivadas de la propia estructura de las normas tributarias: fundamentalmente, que el hecho imponible se construye a partir de una realidad económica o *materia imponible* que normalmente ha sido sometida ya a regulación por algún otro sector del Ordenamiento. De ahí que en el fraude a la ley tributaria haya en realidad tres elementos a considerar: la citada materia imponible, o sustrato económico de la operación, su regulación por el Derecho privado y la norma tributaria que recae sobre la operación (o su ausencia, si no es aplicable tributo alguno); de modo que la conducta de quien actúa en fraude de ley consistiría en realizar *formalmente* el hecho imponible (*Tatbestand*) de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado (*Sachverhalt*) no se correspondería con la razón del gravamen (*Entlastungsgrund*) de acuerdo con la *ratio* de la norma⁵¹.

En segundo lugar, es claro que el art. 15 de la LGT, coincidiendo con el parecer mayoritario de la doctrina, ha optado por mantener una regla

⁴⁹ Entre otros: HENSEL: 1923, 233; FISCHER: 1991, párr. 71, 29 y 1996, 644.

⁵⁰ FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8 y ss; MATEU DE ROS: 1996, 23. Esta marcada tendencia a describir el fraude de ley como un supuesto cuyo elemento principal es la no realización del hecho imponible se percibe también en el Informe al Anteproyecto de LGT por el Consejo de Estado (2003), en el apartado dedicado al art. 15.

⁵¹ HENSEL: 1923, 244 y ss.

general anti elusión como la mejor manera de afrontar las conductas en fraude de ley tributaria, aunque no siempre pueda ser la única, dada la existencia de normas especiales dirigidas a la consecución de idéntica finalidad respecto de operaciones y tributos concretos. Sin embargo, estas normas especiales no son suficientes para garantizar la correcta aplicación del ordenamiento tributario debido, entre otras razones, a la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles, al peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, a la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas, a que estas normas pueden constituir auténticas “hojas de ruta” de los verdaderos defraudadores y, además, a que generan mucha mayor complejidad en la legislación tributaria⁵². Es más, las normas específicas anti elusión, al abordar la solución de casos concretos sobre la base de presunciones o ficciones, suponen un riesgo para los principios de capacidad económica e igualdad, al dar lugar en ocasiones al gravamen de capacidades sencillamente inexistentes o ficticias, cuando no a tratamientos desproporcionados o arbitrarios. De ello constituye un buen ejemplo la conocida Disposición Adicional cuarta de la Ley 9/1989, de Tasas y Precios Públicos, que fue declarada inconstitucional por la STC 194/2000, pues si bien su legitimidad en cuanto norma anti fraude resultaba constitucionalmente legítima, no lo eran las consecuencias derivadas de su aplicación, por cuanto quebrantaban los principios constitucionales tributarios del art. 31 CE. Y, en el mismo sentido puede citarse la norma especial establecida en el art. 19.3.b) de la Ley 44/1978, del IRPF, que para evitar la elusión fiscal mediante la distribución de rentas entre los miembros de unidades familiares, prohibía la consideración como gasto deducible de las prestaciones satisfechas a familiares, que tampoco se considerarían como ingresos del perceptor; lo que fue considerado inconstitucional por la STC 255/2004, de 22 de diciembre, al tratarse de una medida no proporcionada y, en consecuencia, carente de la necesaria razonabilidad.

No es este el momento de entrar en el examen de las implicaciones y consecuencias que dicha jurisprudencia podría tener, pero no

⁵² AA.VV.; 1966, 554 a 556; El argumento de que constituyen “hojas de ruta” (road maps) para los defraudadores ha sido empleado profusamente, afirmándose además que esta complejidad termina por afectar a la seguridad jurídica; IFS: 1997, 4, 5. También en este trabajo se proponía la adopción de una norma general para el Reino Unido (32 a 34). Véase las críticas formuladas al sistema del Reino Unido, que sigue descansando fundamentalmente en tales reglas específicas; GAMMIE: 1997, 194 y ss.; argumentos similares a los de la Carter Commission pueden verse en: NEVERMANN, K. 1994, 82; FISCHER: 1995, 90, y 1996, 645; PASCHEN, U. 2001, 2.

puede dejar de señalarse que hace posible poner en tela de juicio toda una serie de normas especiales anti elusión, que en relación a conductas bien concretas e identificadas con precisión, seguramente por su finalidad elusiva, reaccionan con una particular dureza, estableciendo tratamientos desproporcionados, no razonables o incompatibles con los principios constitucionales tributarios. Y ello, pese a que difícilmente puede ponerse en duda la existencia y necesidad de este tipo de cláusulas especiales anti elusión, que existen en prácticamente todos los ordenamientos comparados como muestra, según señalaba P. FISCHER, del insuficiente desarrollo dogmático de las cláusulas generales y las dificultades para su aplicación práctica⁵³.

Sea como fuere, la norma anti elusión contenida en el art. 15 LGT se sitúa sistemáticamente en un lugar semejante al de sus predecesoras, aunque ha quedado claramente desvinculada de la prohibición de analogía, lo que seguramente tenga algún significado en lo relativo al debate sobre la naturaleza de la solución legal de que se trata. Se trata de una norma que incorpora elementos presentes en otros ordenamientos comparados, entre los que el que parece haber tenido una mayor influencia es el alemán, que consagra la prohibición del abuso de las posibilidades de configuración jurídica en el § 42.1 de la Ordenanza Tributaria⁵⁴; pues, a pesar de su diferente dicción literal, ambas normas contienen fundamentalmente los mismos elementos, como se comprueba acudiendo a la doctrina del Bundesfinanzhof, conforme a la cual “se produce un abuso en las posibilidades de configuración jurídica (*Gestaltungsmöglichkeiten*) cuando se utiliza una forma inadecuada al fin económico (*wirtschaftlichen Ziel*) perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias”⁵⁵.

⁵³ FISCHER: 1996, 645.

⁵⁴ Su texto en castellano puede verse en la traducción de PALAO TABOADA (Ordenanza Tributaria Alemana. Madrid: IEF, 1980). Aunque la actual AO es de 1977, el precepto tiene su origen en el artículo 5 de la RAO 1919, y en el posterior artículo 10 de la de 1931. Estas normas fueron consideradas entonces demasiado complejas y por eso se sustituyeron por el artículo 6 de la StAnpG (Steueranpassungsgesetz de 16 de octubre de 1934 (RGBl I 1934, 925). La actual norma es prácticamente idéntica, por lo que la jurisprudencia producida desde entonces es perfectamente válida (FISCHER: 1991).

⁵⁵ Entre otras: BFH 27.07.1999, BStBl 1999, 769, 770, aunque esta idea se repite en prácticamente todas las Sentencias citadas en este trabajo. Un análisis de la norma española anti-fraude desde la perspectiva alemana puede verse en: RUIZ ALMENDRAL, V.; SEITZ, G.; 2004, 3 ss.; IBIDEM, 2004 a, 328 ss.

En todo caso, la estructura de la norma anti elusión, mal llamada de “conflicto en la aplicación”, pivota sobre dos elementos íntimamente relacionados entre sí, hasta el punto de que valoración conjunta resulta inevitable; a saber: la adecuación, o no, de los actos o negocios realizados para la consecución del resultado obtenido y la existencia, o no, de efectos jurídicos o económicos u otros motivos válidos, distintos del puro ahorro fiscal, que justifique su empleo⁵⁶. Conviene analizarlos con algo más de detalle.

5.1. El juicio de adecuación: el concepto de forma jurídica artificiosa o impropia

El primero de tales elementos exige llevar a cabo un juicio de adecuación de la forma jurídica empleada respecto al resultado económico perseguido. Así, el 15 LGT se refiere a los actos o negocios en fraude como aquellos “*notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*” (15.1.a)), por oposición a los “*usuales o propios*” (15.1.b)). Evidentemente, la primera pregunta que surge es en relación con qué es ésta inadecuada, pues parece evidente que afirmar sin más la inadecuación de una forma porque es artificial, forzada, extraña, inusual, etc., no es más que sustituir un concepto indeterminado por otro. De la misma manera que no es posible establecer una identificación sin más entre los términos “impropio” e “inusual”, como podría concluirse de una interpretación excesivamente literal del citado precepto, pues resulta evidente que el empleo de una fórmula extraña o poco usual sólo podrá ser, con muchas cautelas, un indicio de fraude⁵⁷, sobre todo porque es perfectamente posible que una fórmula habitual o común en la práctica mercantil o civil pueda ser considerada inadecuada desde el Derecho tributario, y constituir un supuesto de fraude de ley.

Directamente relacionado con el anterior es el criterio del “tercero racional” (*Verständige Dritte*) que ha sido con frecuencia empleado por la jurisprudencia alemana⁵⁸. Así, se afirma que una forma jurídi-

⁵⁶ Identifica tales elementos, tempranamente, LÓPEZ TELLO, J. 2003, 48 ss.

⁵⁷ KRUSE: 1978/79: 457, 458; MEINE: 1992, 82; FISCHER: 1991, párr. 34, 15 y 1996, 647. Tempranamente en la doctrina alemana se había señalado que este elemento debe manejarse con extremo cuidado, ya que no se desprende en absoluto de la norma anti-elusión; así PASCHEN, U, 2001, 15.

⁵⁸ Por ejemplo en: BFH 27.07.1999, BStBl II 1999, 769.

ca empleada es inadecuada, impropia...y, en definitiva, sospechosa o indiciaria de fraude cuando se estima que un tercero razonable no la habría empleado para la consecución del resultado obtenido. Este criterio supone el establecimiento de una medida ideal como elemento de comparación adicional, al objeto de determinar si existe, o no, la necesaria adecuación entre la forma jurídica seleccionada y el fin económico perseguido. Ahora bien, sólo podrá ser útil si se tiene en cuenta que el citado tercero racional no podrá ser exclusivamente el económicamente racional, pues es evidente que existen otras razones –y el Derecho debe respetarlas– que pueden motivar las conductas de los individuos, también en el ámbito de las actividades económicas⁵⁹. Así mismo, es preciso tener presente que todo esto debe conducir a una menor tributación que además no debe ser casual, sino precisamente buscada con la forma adoptada, pues otra cosa sería penalizar la inexperiencia o la mera torpeza. En fin, el criterio del tercero racional no es más que una variante del de la extrañeza o ilogicidad de la forma jurídica empleada en relación con el fin económico perseguido.

Algo más preciso y útil puede ser el término *artificial*, que de acuerdo con el DRAE, es aquel “*hecho elaborado con artificio, arte y habilidad*” y, en su segunda acepción, aquel “*disimulado, cauteloso, doble*”. Con este término se introduce un elemento valorativo pues, siguiendo a PALAO, se viene así a establecer que “*desde el punto de vista de la aplicación de la ley fiscal, el negocio u operación realizado es artificial, es decir, no se corresponde con la realidad económica y ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria. En esto consiste el “propósito de eludir el tributo”*”⁶⁰. Un término cuyo entendimiento preciso dará lugar, sin duda, a discusiones para cuya solución siempre resultará útil el recurso a ordenamientos comparados que, como el australiano, acuden al criterio de la artificialidad, en el sentido apuntado (“...*blatant, artificial or contrived arrangements...*”) para configurar sus cláusulas anti elusión⁶¹.

En todo caso, aceptando la utilidad de los parámetros anteriores, conviene recordar, en la línea de lo que apuntábamos más arriba, que la perspectiva de comparación ha de ser siempre la de la norma tri-

⁵⁹ PASCHEN, 2001, 94.

⁶⁰ PALAO TABOADA, C.; 1998, 8 (la cursiva es del original), también en 2003, 88; a favor de este criterio, vid. IFS: 1997; recientemente GARCÍA NOVOA, C.; 2004, 372 ss.

⁶¹ Vid. PASSANT: 1996, 453, 454.

butaria, de manera que lo que hay que examinar no es si la forma jurídica empleada es adecuada al fin económico perseguido desde la perspectiva del derecho privado, sino si se corresponde con la configuración que el Derecho tributario ha realizado de la manifestación de capacidad económica que el acto o negocio encierra, u otro fin del tributo si éste fuera extrafiscal. Dicho con otras palabras, para impedir el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, el término de referencia a emplear para determinar la adecuación o artificiosidad de las formas jurídicas empleadas no puede ser el ordenamiento jurídico privado, en que se predica la libre autonomía de las partes, sino el propio ordenamiento tributario y, en concreto, la *ratio* o finalidad de la norma tributaria que se ha pretendido eludir a través de los actos o negocios que en cada caso se enjuician.

Por fin, en cuanto a este primer elemento de la norma anti elusión se refiere, debe destacarse que la adecuación, o no, de los actos o negocios enjuiciados para la consecución del resultado obtenido debe valorarse tanto individualmente, como en su conjunto, pues es perfectamente posible que una serie de actos o negocios que individualmente resulten irreprochables, se encadenen en forma tal como para resultar inadecuados o artificiosos desde la perspectiva del resultado a cuya consecución se dirigen, de modo que deban considerarse en fraude de ley. Es esta es una de las novedades del art. 15 LGT, que hace expresa mención de las operaciones complejas, siempre de difícil tratamiento⁶². Y, de nuevo, a falta de otra experiencia más cercana, podemos acudir a la jurisprudencia alemana, que ha utilizado a menudo la noción de las operaciones complejas (*Gesamtplan*) para dotar de unidad a distintos actos jurídicos o “pasos intermedios” que cobran sentido única o principalmente en relación con la obtención de una ventaja tributaria. La argumentación lógica empleada para calificar esta clase de operaciones constituye un paso previo a la subsunción normativa⁶³, y tiene como principal efecto la ampliación del hecho sujeto a calificación, al objeto de poder determinar posteriormente la existencia de abuso; en última instancia, mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias. Los problemas del

⁶² Como pudo comprobarse, por todos, en el caso de las operaciones de seguro con póliza de prima única a las que se hace referencia supra nota 7.

⁶³ De ahí que a menudo se haga referencia al proceso como un modelo o patrón de argumentación (*Argumentationsmuster*); CREZELIUS: 2003, 537, o “figura argumentativa” (*Argumentationsfigur*). Vid. también al respecto: BFH de 18.01.2001, BStBl II 2001, 393, 395.

tratamiento de las operaciones complejas realizadas con fines de elusión fiscal han sido también objeto de especial atención por parte de la doctrina y jurisprudencia norteamericanas, en lo que constituye una aplicación de la doctrina del *business purpose* a las operaciones complejas o *step transactions*, cuyo elemento esencial es la ausencia de finalidad comercial propia, elemento clave para poder concluir que la única explicación que pueda dotar de sentido a lo realizado es el ahorro tributario.

A estos efectos, para que el análisis de conjunto de una serie de operaciones diferenciables sea legalmente posible deben concurrir, fundamentalmente, dos tipos de requisitos: a) la existencia de una finalidad u objetivo claro y de carácter previo, que informa todo el proceso (*übergeordnetes Endziel, End Result*), que será lógicamente el resultado económico perseguido con el negocio complejo⁶⁴; y b) la existencia de un conjunto de actos o pasos intermedios (*Teilschritte, Teilakte*) vinculados entre sí material, temporal y jurídicamente, siendo a estos efectos esencial tener en cuenta que la vinculación termina, entre otros motivos, cuando cada uno de los actos tenga sentido económico por sí mismo⁶⁵. En términos similares, la jurisprudencia norteamericana utiliza básicamente dos criterios: por un lado, el “test de interdependencia” (*Interdependence Test*), que se identifica con los criterios material y temporal, y cuyo objeto es determinar el grado de relación o interdependencia entre los actos individuales, atendiendo al marco temporal y la vinculación material; y por otro, el “test de compromiso vinculante” (*Binding Commitment Test*), que hace referencia a la vinculación jurídica entre los actos, lo que conlleva la posibilidad de los sujetos de mantener un control de todos los actos individuales⁶⁶.

⁶⁴ BFH de 04.08.1999, BStBl II 1999, 834, 835. Así, el fin podrá ser, la donación de algo a una persona determinada, como en el caso BFH, de 13.10.1993, BStBl II 1994; la venta de un terreno, como en el caso BFH, de 17.06.1998, BStBl II 1998, 667 ó el de 12.07.1991, BStBl II 1992, 143, o de una participación en una sociedad, como en el caso BFH de 13.10.1992, BStBl II 1993, 477. En la jurisprudencia norteamericana vid. el caso *Brown v. United States*, 329 F.3d 664, 671 (9th Cir. 2003), o el caso *Kornfeld v. United States*, 137 F.3d 1231 (10th Cir. 1998).

⁶⁵ Vid. Todos los elementos mencionados en: BFH de 17.06.1998, BStBl II 1998, 667, 671; de 19.08.1999, BStBl II 2001, 43, 45 y de 22.01.2002, BStBl II 2002, 685, 687; BÖCKLI: 1990, 289, 299; FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 122; STRAHL: 2003, 13918, 13922.

⁶⁶ *In re Big v. Holding Cor*, 267 B.R. 71, 92-93 (Bkrtcy.D.Del. 2001).

5.2. El juicio de efectos: la consecuencia de la operación (ahorro fiscal) y la ausencia de otros efectos relevantes

En lo que se refiere a los resultados o efectos de los actos o negocios artificiosos o impropios, para que puedan considerarse en fraude a la ley tributaria y aplicar para su regularización la regla del art. 15 de la LGT, el factor decisivo es que tengan como finalidad la obtención de un ahorro fiscal, que además sea precisamente consecuencia de la estructura adoptada, sin que ésta pueda justificarse por la producción de otros efectos jurídicos o económicos relevantes. Un ahorro que sólo será relevante, dando lugar a la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, si se evita la realización del hecho imponible –que, por cierto, no se entiende como puede eludirse sólo parcialmente, al menos a la vista del concepto de hecho imponible del art. 20 de la LGT– o se minoren la base o la deuda tributaria.

Pues bien, lo primero que conviene indicar es que los términos ahorro fiscal pueden entenderse en sentido amplio, como comprensivos no sólo de una disminución de la cuantía del tributo a pagar, sino también de la obtención de otras ventajas tributarias, derivadas del empleo de actos o negocios jurídicos artificiosos o impropios. Así, quien actúa en fraude a la ley tributaria puede pretender reducir la deuda tributaria eludiendo la realización formal del hecho imponible (*Tatbestandsvermeidung*), o pretendiendo la aplicación indebida de una norma tributaria de exención, o sencillamente más beneficiosa (*Tatbestandserschleichung* ó *Rechtsfolgenererschleichung*)⁶⁷ porque, por ejemplo, dé lugar a un diferimiento del gravamen. Y, en el mismo sentido, la ventaja tributaria puede ser inmediata o futura, por ejemplo porque la estructura de elusión, sin suponer un ahorro fiscal actual, tenga como resultado el incremento de las pérdidas existentes, para su compensación con beneficios futuros en ejercicios fiscales posteriores.

Dicho con otras palabras, al menos en apariencia, el art. 15 de la LGT ha introducido una mejora técnica, al hacer posible su aplicación a todos los supuestos de ahorro fiscal, más allá de que supongan, o no, la “elusión del pago del tributo”, de manera que resultará aplicable a la totalidad de las obligaciones tributarias, a cuenta o accesorias, en el ejercicio en que los actos o negocios en fraude de ley se realizan o en ejercicios futuros. Por ello, incluso sería posible –al menos

⁶⁷ KRUSE: 1978/1979, 454-455; FISCHER: 1996, 650; TIPKE/KRUSE: 2003, párrs. 5, 47; BFH 9.7.1998, BStBl II 1998, 637, 639.

en hipótesis— que la estructura en fraude de ley se refiriese **exclusivamente** al juego de las reglas de imputación temporal de **ingresos o gastos**.

Algo más compleja resulta la interpretación del segundo aspecto del juicio de resultados, que hace referencia a la ausencia de otros motivos, jurídicos o económicos, relevantes o válidos. Se trata, lógicamente, de un juicio que sólo es posible una vez se verifica la existencia de la ventaja tributaria; momento en que procederá indagar si los actos o negocios realizados pueden justificarse, o no, por motivos distintos del mero ahorro tributario. De un juicio que no se orienta tanto a decidir si las consideraciones tributarias han sido tomadas en cuenta a la hora de adoptar tal o cual decisión o forma jurídica, sino si éstas han sido decisivas para la conducta, de manera que la operación cobra auténtico sentido principalmente por razones tributarias y, en consecuencia, carecería de razón de ser de no haberse producido la ventaja fiscal. Por eso una de las preguntas que puede ser pertinente formular en la indagación acerca del fraude es si se hubiera elegido otra forma distinta haciendo abstracción de las consideraciones tributarias⁶⁸, por razones económicas, jurídicas, o incluso de otra índole, por ejemplo, por razones de estrategia empresarial, para favorecer la entrada de una empresa en mercados hostiles, o de tipo personal o familiar, para favorecer especialmente a un descendiente discapacitado, etc.

Si prescindimos de esas otras razones, cuya concurrencia creemos bastaría para eliminar el conflicto, el parentesco de la doctrina del *business purpose*⁶⁹, que no es más que una variante o modalidad

⁶⁸ PASCHEN, U. 2001, 93.

⁶⁹ El origen de la doctrina del *business purpose* se encuentra en el caso *Helvering v. Gregory*, donde se negó efectividad a una reorganización empresarial con el argumento de que carecía de un objetivo comercial propio, siendo su única finalidad la de evitar el pago del impuesto. Este caso se planteó primero en el Tribunal de Apelación del Segundo Circuito Federal, y llegó después al Tribunal Supremo; cuya Sentencia es la número (1935) 293 US 465; vid. NEVERMANN, K.; 1994, 130 ss. En castellano, véase PALAO TABOADA, C.; 2002, 72 ss., de donde tomamos las traducciones incluidas en este texto. Esta doctrina puede verse también en las siguientes Resoluciones posteriores: *Helvering v. Clifford*, 309 U.S. 331 (1940), 1940-1 C.B. 105 – sobre acuerdos abusivos en materia de Trusts; *Zmuda v. Commissioner*, 731 F.2d 1417 (9th Cir. 1984), donde se ignora un Trust por entenderlo creado en fraude, sin propósito real; *Segal v. Commissioner*, 41 F.3d 1144, 1148(7th Cir. 1994); *Yosha v. Commissioner*, 861 F.2d 494 (7th Cir. 1988); *ACM Partnership v. Commissioner*, 157 F.3d 231, 246-47 (3d Cir.1998). Véase también al respecto *AVERY JONES, J.F. et alii*, 1985, 106 y ss.

de interpretación teleológica de las normas tributarias⁷⁰, con los elementos de la norma general anti elusión española ha sido ya puesto de manifiesto⁷¹, al igual que se han resaltado los grandes parecidos existentes entre el fraude a la ley, la doctrina del abuso de derechos y el *business purpose test*, doctrinas o técnicas que tendrían en común el que todas conducen al resultado de negar protección jurídica a aquellos actos o negocios realizados sin un propósito comercial –que es el elemento clave para que pueda surgir la citada protección o reconocimiento– o abusando de las normas que reconocen esas formas jurídicas en el sentido de utilizarlas para obtener un resultado –la ventaja tributaria– que no es el primariamente ofrecido por éstas⁷².

E interesa recalcar este último aspecto pues, aunque pueda resultar obvio, la obtención de una ventaja tributaria en sí misma es un fin económico habitual y puede ser, en ese sentido, perfectamente compatible con la realización del negocio. Sin embargo, desde la perspectiva del art. 15 de la LGT, si dicho negocio resulta impropio o artificioso, se considerará siempre en fraude de ley en cuanto no produzca otros efectos distintos que los derivados del negocio usual o propio que no sean el puro ahorro fiscal. Este importante matiz se pierde de vista en ocasiones, lo que conlleva la aceptación de estructuras realizadas con casi la única finalidad de ahorrar tributos, con el argumento de que formaba parte del fin del negocio, donde se pretende obtener el máximo beneficio posible; estructuras, actos o negocios que son hoy jurídicamente problemáticas desde la perspectiva del art. 15 de la LGT, pues en cuanto se dirigen a la consecución de un propósito fiscal (*tax driven transactions*) se consideran constitutivas del conflicto.

⁷⁰ Así lo expresaba, obiter dicta, el Juez Learned Hand “...no podemos suponer que es parte de la norma [tributaria] proporcionar una vía de escape de las obligaciones que la propia norma establece”, Caso Gilbert v. Commissioner, 248 F.2d 399, 411 (2d Cir. 1957), también de la Corte de Apelación del Segundo Circuito, como el caso Helvering.

⁷¹ PALAO TABOADA, C.; 2002, 81 ss. Por otro lado, en Alemania la jurisprudencia ha afirmado reiteradamente que una forma jurídica es inadecuada desde el principio cuando no sirve a ninguna finalidad económica; vid. TIPKE, K.; 1993, 1337 y jurisprudencia del BFH por él citada. Asimismo: NEVERMANN, K.; 1994, 312 ss; RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G.; 2004, 42 ss.

⁷² AVERY JONES, JF. et alii, 1985, 68 ss., al menos, en cuanto a los resultados; el acercamiento es especialmente intenso tras el creciente acercamiento teleológico a la normativa tributaria mostrado por los tribunales anglosajones, vid. también al respecto IFS, 1997, 28.

Así las cosas, el fraude a la ley tributaria se distingue nítidamente de la economía de opción (*legitimate tax mitigation, Steuervermeidung*) que no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente. Así definida, su aceptación no plantea problema alguno ya que con la economía de opción simplemente no se realiza el hecho imponible. Por ello ésta “no atenta a lo querido por el espíritu de la ley, en tanto que sí atenta el *fraus legis*”⁷³, supuesto este último que “no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante procedimientos que el Derecho no admite porque constituyen una infracción indirecta de las normas jurídicas”⁷⁴. Es decir, “*el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas*” (STS de 24 de mayo de 2003); porque, en última instancia, la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no constituye ningún derecho subjetivo, sino únicamente la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos⁷⁵.

Examinados los elementos integrantes del presupuesto de hecho del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, conviene señalar que el art. 15 de la LGT no alude a la concurrencia de ningún tipo de elemento subjetivo; pese a lo cual, es evidente que la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude a la ley, aunque no sea un elemento constitutivo de la norma anti elusión, que se contenta con la verificación de los elementos objetivos a que se ha hecho referencia. En definitiva, dicho con otras palabras, la intención de evitar el impuesto debe entenderse referida a la propia estructura de la operación que conduce, o pretende conducir en el futuro, a la obtención de una ventaja tributaria, y que ha sido diseñada con este objetivo (*tax driven transaction*), lo que se determinará de manera objetiva⁷⁶. Por

⁷³ LARRAZ, J. 1952, 61.

⁷⁴ PALAO TABOADA, C. 2003, 79.

⁷⁵ WALZ, 1980, 227; PASCHEN, U.; 2001, 41-42; RUIZ ALMENDRAL; SEITZ, 2004, 9 ss.

⁷⁶ BIRK, D.; 1994, 108.

ello, incluso aunque el artículo 15 LGT hiciera referencia a la intención o ánimo subjetivo que inspira la selección del acto o negocio de que se trate, ello carecería de consecuencias prácticas, pues ambos criterios, objetivo y subjetivo son intercambiables o reconducibles a lo mismo⁷⁷, de forma que tampoco la modificación de la LGT ha supuesto cambio alguno a este respecto⁷⁸.

5.3. La consecuencia jurídica principal de la aplicación de la norma anti elusión: la recalificación de la operación a efectos tributarios

Es característico de las normas anti elusión, y así lo establece también el artículo 15 LGT, que la consecuencia jurídica principal derivada de su aplicación sea la habilitación a la Administración tributaria para que, prescindiendo del régimen tributario correspondiente a los actos o negocios realizados, que se consideran artificiosos o impropios, aplique el tratamiento que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, con lo que se evita que los sujetos puedan beneficiarse del resultado de su conducta en fraude de ley. De ahí que el citado precepto establezca que en las liquidaciones que se practiquen como resultado de la regla de conflicto en la aplicación de la norma, se exija el tributo que hubiera correspondido a los actos usuales o propios, "*eliminando las ventajas fiscales obtenidas*"; pero sólo las de carácter fiscal, pues, por razones obvias, la habilitación a la Administración para corregir los supuestos de elusión fiscal tiene un límite lógico y consecuente con la finalidad de la norma, consistente en que la regularización que se practique lo sea a los efectos puramente tributarios, dejando así intacto el negocio realizado desde la perspectiva del resto de sectores del ordenamiento jurídico.

Siendo la consecuencia jurídica de la apreciación del conflicto la aplicación del régimen tributario correspondiente a los actos o negocios usuales o propios, bien puede ocurrir que el efecto pretendido mediante su realización pudiera alcanzarse mediante el empleo de diversas formas jurídicas, todas ellas usuales o propias. Pues bien, en estos casos la jurisprudencia alemana ha entendido que deberá exigirse el tributo de acuerdo con la que resulte menos onerosa para el contri-

⁷⁷ PALAO TABOADA, C.; 2001, 131.

⁷⁸ PALAO TABOADA, C. 2003, 77; en contra: SIMÓN ACOSTA, E.; 2003, 3.

buyente⁷⁹; y en el mismo sentido se pronuncian los autores del Informe del IFS, para quienes cuando sea posible imaginar más de un negocio apropiado para conseguir el propósito querido por las partes, se considerará la forma adecuada o normal aquella “*que suponga una menor carga tributaria para el contribuyente*”⁸⁰. Y no existen razones para no alcanzar una conclusión similar en España, aún siendo conscientes de que el objetivo o finalidad de la regularización que se practique debe ser conseguir una tributación del supuesto de hecho materialmente realizado por el contribuyente de acuerdo con su verdadera naturaleza, esto es, en función de la capacidad económica realmente demostrada por el sujeto pasivo; y, de otro lado, de que la aplicación de las normas anti elusión no supone una sanción en sentido técnico, por lo que no hay razón alguna para la aplicación en todo caso y como regla de una interpretación favorable al contribuyente.

En todo caso, el art. 15.3 de la LGT ha optado porque con motivo de las liquidaciones que se practiquen para regularizar los supuestos de conflicto, se liquiden intereses de demora, “*sin que proceda la imposición de sanciones*”. La doctrina mayoritaria en España ha afirmado la imposibilidad de imponer sanciones en estos supuestos, al considerar que la respuesta legal en los casos de fraude de ley tributaria consiste en la aplicación por analogía de la norma tributaria o régimen jurídico-tributario supuestamente eludido, lo que impediría la imposición de sanciones en aplicación de los principios de legalidad y tipicidad en materia sancionadora. De esta manera la aplicación de sanciones en los supuestos de fraude de ley resultaría contraria al principio de tipicidad, ya que ni los elementos de la norma anti elusión cumplirían los requisitos de precisión exigibles a las normas punitivas, ni sería posible sancionar un hecho imponible que, se argumenta, es *ficticio*, pues ha sido reconstruido *a posteriori* en cumplimiento de una norma anti elusión que implicaría un empleo de la analogía, autorizado sólo por circunstancias excepcionales. Por ello, se afirma, imponer sanciones en los casos de fraude de ley tributaria vulneraría la prohibición de analogía *in peius* en materia sancionadora⁸¹. Con meridiana claridad expone esta posición C. PALAO,

⁷⁹ TIPKE/KRUSE, 2003, párr. 50; FISCHER, 1991, párr. 112, 42.

⁸⁰ IFS, 1997, 42.

⁸¹ Entre otros, FERREIRO LAPATZA, J.J.; 2001, 22-23; *ibidem*, 2003, 12; GARCÍA NOVOA: 2003, 18 y ss. En la doctrina alemana, esta posición es también mayoritaria. Una opinión contraria, además de una clara exposición de estas posturas puede verse en: BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.

cuando afirma que “el fundamento de la no punibilidad del fraude a la ley en cuanto tal radica en el carácter ficticio, obtenido por analogía, que, según la doctrina generalmente aceptada, tiene el hecho imponible construido en virtud de la aplicación de la norma anti elusión. A la aplicación de la ley penal se opone, en consecuencia, el principio de legalidad, consagrado en la Constitución española en el artículo 25.1”, de manera que “si no se ha realizado el hecho imponible no se puede castigar su evitación”⁸². En sentido similar, ha afirmado FALCÓN Y TELLA que “ninguna norma exige declarar los hechos en fraude a la ley tributaria, en la medida en que no suponen la realización del hecho imponible, sino de un hecho con resultados equivalentes”⁸³.

Establecida expresamente en el art. 15.3 de la LGT la improcedencia de aplicar sanciones en las regularizaciones derivadas de la aplicación de la regla del conflicto, la cuestión consiste en establecer si nos encontramos efectivamente –como las opiniones reseñadas pretenden– ante una consecuencia lógica de la naturaleza de la regla anti elusión de que se trata o, por el contrario, de una simple decisión del legislador adoptada por razones de oportunidad. Y las distintas consecuencias derivadas de una y otra postura son evidentes, ya que la primera impediría –por exigencia del principio de legalidad sancionadora– la aplicación de cualquier clase de sanciones en el caso de conflicto en la aplicación de la norma, con lo que no cabría tampoco en estos supuestos la aplicación del delito de defraudación tributaria que, por el contrario, resultaría perfectamente posible –aunque no fuera excesivamente lógica –en el segundo de los casos.

Ciertamente, el artículo 15 de la LGT no hace referencia expresa a la analogía como técnica que haya de emplearse para la corrección de los supuestos de fraude a la ley tributaria y, muy al contrario, desde la perspectiva sistemática el tratamiento de dichos supuestos se ha ido desconectando progresivamente de la regulación de la analogía, que se realiza en un precepto separado y con el que el conflicto en la aplicación de la norma carece de conexión visible. Pero tampoco existe esa conexión en otros ordenamientos comparados, sin que ello

⁸² PALAO TABOADA, C.; 2001, 136-137; claro que el mismo autor afirma que la analogía presente en el fraude es “distinta”, fundamentalmente debido a que no hay ninguna, pues “la norma existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo” vid. PALAO TABOADA, C.; 2003, 80; aún así, no lo considera suficiente para defender su punibilidad.

⁸³ FALCÓN Y TELLA, R.; 1999, 7; GARCÍA NOVOA, C. 2003, 23 y 2004, 309 ss.

obste para que buena parte de la doctrina sigue predicando el carácter analógico, para un grupo especial de casos, de las correspondientes normas anti elusión.

No es este el momento para detenernos en dicha polémica, por lo que nos limitaremos a señalar que no parece sencillo defender la naturaleza analógica de la solución legalmente prevista para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma. En primer lugar, porque el presupuesto lógico para la integración analógica es que exista una laguna⁸⁴ o, si se prefiere, una incomplicidad de la ley contraria al plan del legislador; un silencio de la norma no querido o “silencio elocuente” (*beredtes Schweigen*), en terminología de K. LARENZ⁸⁵, que no parece darse en los casos de fraude a la ley tributaria⁸⁶. En efecto, no parece que en dichos supuestos pueda hablarse de laguna, al menos si se tiene en cuenta que la ausencia de regulación de los hechos formalmente realizados se produce como consecuencia directa de la actuación de quien pretende eludir el impuesto, que pretende eludir el plan del legislador, conforme al cual tales hechos deberían haber sido sometidos a tributación, o a una tributación mayor, o no debería haberse beneficiado de una exención o beneficio fiscal. Así lo ha entendido C. PALAO, cuando afirma con razón que “en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada⁸⁷. La voluntad del legislador es, no simplemente “hubiera sido”, gravar el hecho en cuestión, y la ley lo gravaría directamente de no haber sido eludida artificialmente”⁸⁸. Y, por ello, afirma el citado autor, en lo que parecería una postura intermedia, que “es necesario matizar la tesis generalmente aceptada⁸⁹ (...) de que en el fraude a la ley la norma defraudada se aplica por analogía en el sentido de que esta analogía es distinta de la que se emplea para cubrir las lagunas del Derecho, que es la prohibida en Derecho tributario. En esta última no existe la norma aplicable por una “deficiencia de la ley contraria al plan del legislador”; en la aplicación de la norma defraudada no hay tal deficiencia: la norma existe

⁸⁴ CANARIS, 1983, 25.

⁸⁵ LARENZ, 1975, 354; CANARIS, 1983, 16, 39. Este concepto de laguna es el manejado también habitualmente por la doctrina española (por ejemplo, PALAO TABOADA, C.; 1998, 15).

⁸⁶ BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ, 2004, 122 y ss.

⁸⁷ LÓPEZ MOLINO, 1998, 163.

⁸⁸ PALAO TABOADA, C.; 1998, 15.

⁸⁹ Aquí PALAO TABOADA, C. rectifica la opinión mantenida en IBIDEM 1966, 692.

y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo (...) el legislador *sí quiso* gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas”⁹⁰.

No obstante, en segundo lugar, es lógica la existencia de una cierta confusión al respecto si se considera que, como ya advirtió CANARIS, con frecuencia se identifican los conceptos imprecisos o que necesitan de una mayor concreción con las lagunas⁹¹; al margen de que existen algunos elementos comunes entre el razonamiento seguido en la analogía y el procedimiento de corrección del fraude a la ley. En efecto, en los casos de integración por analogía se pide al aplicador de la norma que, a la vista de la identidad de razón entre el supuesto regulado por ésta y el que se enjuicia, carente de regulación legal expresa pero semejante al regulado, aplique la misma norma de decisión; mientras que en el caso de las normas generales anti elusión lo que se pide al aplicador del Derecho es que, ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado, prescinda de ésta, y en su lugar actúe como si el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que hubiera correspondido a la usual o propia. Y es precisamente ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas (*analogieähnlichem Verfahren*)⁹², en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el Derecho tributario.

Ahora bien, el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto, pero que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas en liza, de acuerdo con los criterios generalmente admitidos en derecho, entre los que cobrará especial relevancia el teleológico-sistemático.

Junto al argumento relativo al carácter analógico de la solución prevista para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma,

⁹⁰ PALAO TABOADA, C.; 2003, 80.

⁹¹ HENSEL, A.; 1923, 244; KRUSE, H.W.; 1978/79, 447, ó FISCHER, P. 1991, párr. 60, 26.

⁹² NEVERMANN, K. 1994, 278.

se ha afirmado que el grado de concreción de las normas anti elusión es insuficiente para cumplir las exigencias del principio de tipicidad en materia sancionadora, por lo que su imposición resultaría igualmente improcedente. No obstante, el Tribunal Constitucional alemán se ha pronunciado al respecto, afirmando que la norma general anti elusión del § 42 de la AO no es tan inconcreta o indefinida que deje la capacidad de decisión y en suma, la determinación de la deuda tributaria, a la Administración tributaria⁹³. Por otro lado, también ha tenido oportunidad de señalar que en Derecho tributario está admitida la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y de normas generales, que además son imprescindibles precisamente en materia tributaria⁹⁴, lo cual no plantea ningún problema siempre que puedan ser fácilmente concretados posteriormente por Administración y Tribunales, a través de la interpretación⁹⁵. En suma, únicamente el hecho de que una norma precise de dicha interpretación y concreción no la convierte en nula⁹⁶. Así mismo, la norma anti fraude se concreta a través de la norma o normas tributarias que entran en juego, y que en su caso habrán constituido el vehículo o la cobertura de la estructura de fraude⁹⁷. De ahí que, si la normativa tributaria en liza cumple los requisitos de tipicidad y concreción (*Bestimmtheitserfordernisse*) también los cumplirá el esquema aplicativo resultante.

No parece, pues, que existan tampoco problemas de tipicidad para la aplicación de sanciones tributarias en los casos de aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; ni pueden aducirse problemas de claridad o indeterminación, ya que de lo dicho hasta ahora se puede extraer la conclusión de que existen suficientes elementos para enjuiciar la concurrencia de fraude de ley en un determinado supuesto. Esto significa, al menos, que los argumentos según los cuales la normativa en materia de fraude de ley sería vaga e imprecisa, son cuando menos discutibles. En todo caso, la discusión se centrará en el peso que es preciso otorgar a cada elemento, y la

⁹³ BVerfG de 08.01.1981 – 2 BvL 3/77, 2 BvL 9/77, BVerfGE 56, 1; TIPKE: 1993, 1332.

⁹⁴ BVerfG, BStBl. II 1978, 548 y ss; BVerfG de 31.05.1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214.

⁹⁵ BVerfG de 11.01.1994 – 1 BvR 434/87, BVerfGE 90, 1; de 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234.

⁹⁶ BVerfG de 07.07.1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255; vid. también: TIPKE: 1993, 1332, 1333.

⁹⁷ FISCHER: 1996, 652.

clave radicaré en la conjunción lógica de todos ellos, pero donde no podrá quedarse es en la imprecisión de las cláusulas. Como mucho, podrían plantearse problemas de prueba, pero hay que tener en cuenta que, al igual que la simulación, el fraude a la ley tributaria puede tenerse por probado a través de pruebas indiciarias o presunciones, suficientes para enervar la presunción de inocencia *“siempre que no se trate de meros indicios o sospechas, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada”* (STC 150/1987, de 1 de octubre, FJ. 2º)⁹⁸.

No obstante, como es sabido, y frente a la opinión que sostenemos, otra ha sido precisamente la interpretación del Tribunal Constitucional en la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, donde se asumen los argumentos mayoritarios en contra de la punibilidad del fraude a la ley tributaria. Pese a tratarse de un recurso de amparo, con efectos claramente limitados, es claro que supone una llamada de atención a la citada línea jurisprudencial del Tribunal Supremo. Esta Sentencia asume todos los argumentos que encontramos en la doctrina mayoritaria, y que hemos tenido ocasión de discutir más arriba. Así se expresa sin lugar a dudas, el FJ. 4º de la Sentencia: *“el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término “fraude” como acompañante a la expresión “de Ley” acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica 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). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que 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; y tampoco puede hablarse de*

⁹⁸ ZORNOZA PÉREZ, J.; 1992, 146.

una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada “norma de cobertura”; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal”.

Asímismo, se vincula la imposibilidad de sancionar las conductas en fraude con la supuesta analogía que tendría lugar en su corrección, utilizando en su argumentación la citada STC 75/1984, pese a su escasa similitud con este supuesto, para afirmar que *“la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE”* (mismo FJ. 4º).

Finaliza el razonamiento acudiendo al argumento de la escasa claridad de la norma general anti-fraude, argumento que como hemos señalado más arriba, no suele ser explicado más allá de su enunciado, y no lo es tampoco en este supuesto, excepto con una referencia genérica al sentir mayoritario en la doctrina: *“si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria”* (FJ. 6º). Esta jurisprudencia ha sido reiterada en la posterior STC 48/2006, de 13 de febrero de 2006 (FJ. 3º).

6. LA SIMULACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

La última de las cláusulas contenidas en la Sección que la LGT dedica a la interpretación, calificación e integración es la más reciente,

pues tiene su origen en las reformas introducidas por la Ley 25/1995, que incorporó a la LGT una regla relativa al tratamiento tributario de los actos o negocios en que exista simulación que, sin mayores modificaciones sustantivas, se reitera en el art. 16 de la hoy vigente.

La simulación a que dicho precepto se refiere, para prever su corrección a los solos efectos tributarios, debe entenderse en el sentido de la doctrina y jurisprudencia civiles. En efecto, el art. 16 de la LGT parece emplear la noción de simulación en su acepción técnico-jurídica, tal y como ha sido establecida en el derecho privado; de modo que, en palabras de la Resolución del TEAR de la Rioja de 24 de noviembre de 1997, “la simulación tributaria especifica la simulación tal y como se la reconoce en Derecho Civil”⁹⁹. Nos encontramos, pues, ante uno de los casos en que, conforme al art. 12.2 de la LGT, los conceptos empleados en las normas tributarias –en este caso el de simulación– deben entenderse en sentido técnico y, precisamente, en el sentido técnico jurídico con que se emplea en el sector del ordenamiento en que ha sido acuñado, al que habremos de recurrir, en consecuencia, para la interpretación del precepto de la LGT que nos ocupa.

Junto a ello, en segundo lugar, conviene precisar que la simulación a que se refiere el art. 16 de la LGT abarca no sólo la relativa al negocio jurídico o alguno de sus elementos, esto es, la simulación negocial en sentido estricto, sino también la que se refiere a otros actos jurídicos. Ese es el sentido de la mención de los “*actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación*”, paralela a la que el § 41.II de la Ordenanza tributaria alemana realiza a los negocios simulados (*Scheingeschäfte*) y actuaciones ficticias (*Scheinhandlungen*), entre las que se comprenderían, por ejemplo, la simulación del punto de conexión determinante de la obligación de pago en una determinada localidad del Impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, o incluso las actuaciones dirigidas a generar la apariencia de residencia de una persona jurídica en un determinado territorio de baja tributación para eludir la correspondiente al territorio de la residencia real¹⁰⁰.

⁹⁹ Esa es la postura mayoritaria en la doctrina; con especial rotundidad y mayores referencias ROSEMBUJ, T.; 1994, 232 y 281.

¹⁰⁰ Otros ejemplos, como la creación de una apariencia ficticia de posesión, la simulación del lugar de inicio de un servicio de transporte, etc. pueden verse con referencia a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof en KRUSE, H.W. en TIPKE/KRUSE, 1996, § 41, actualización 88, de septiembre de 1999, Tz. 71.

No obstante la expresa mención en el citado precepto de los “actos” en que exista simulación, la consideración del acuerdo simulatorio como elemento esencial de la simulación en sentido técnico jurídico hace muy difícil estimar posible que pueda referirse a actos o actuaciones unilaterales, a no ser que vayan dirigidos a terceros que participen en y admitan la simulación. Como es obvio, ni la Ordenanza tributaria alemana ni el art. 16 de la LGT parecen estar refiriéndose sólo a ese tipo de actos, lo que complica el entendimiento del precepto que examinamos, que parece referirse más a actos ficticios que a la simulación de actos unilaterales en sentido técnico. En todo caso, lo que está claro es que no pueden incluirse en el ámbito de dicha norma los comportamientos o acciones materiales, respecto a los cuales no sería posible la simulación en sentido jurídico, sino sólo su ocultación; con las consecuencias que de ello deben deducirse en orden a los medios de prueba, ya que mientras la simulación puede apreciarse, como veremos, sobre la base de indicios y presunciones, el empleo de este tipo de medios probatorios no siempre será útil para la acreditación de ocultaciones materiales o de hecho.

En tercer lugar, se ha discutido si el art. 16 de la LGT comprende los supuestos de simulación absoluta o si, por el contrario, se refiere exclusivamente a la simulación relativa, como parece indicar cuando dice que “*el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado*”¹⁰¹. Pues bien, a nuestro entender, el equívoco tenor literal del precepto no debe impedir su empleo para el tratamiento tributario de los supuestos de simulación absoluta, porque también mediante el empleo de esa clase de simulación se puede generar la apariencia de un hecho imponible –o de algunos de sus elementos– simulado, debiendo considerarse a efectos impositivos el realmente realizado¹⁰². De ello dan muestra las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 31 de diciembre de 1998, 1 y 25 de febrero de 1999, en las que se apreció la existencia de simulación absoluta en los contratos de compraventa y usufructo de obligaciones bonificadas, pactados entre varias Entidades financieras y terceras personas o entidades, con la finalidad de repartirse una deducción que no podían practicar

¹⁰¹ Estiman que se piensa sólo en la simulación relativa ESEVERRI, E.; 1995, 40; CHECA GONZÁLEZ, C.; 1995, 83, con mayores referencias.

¹⁰² En este sentido parece pronunciarse ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A.; 1997, 70.

las Entidades financieras pero sí los terceros que intervinieron en virtud de los contratos simulados; situación de simulación absoluta que el citado Tribunal consideró posible corregir en aplicación de la regla de calificación de los hechos de acuerdo con su verdadera naturaleza, para permitir la regularización de la situación tributaria del conjunto de las partes.

La referencia que el vigente art. 16 de la LGT realiza a la corrección de los efectos fiscales de la simulación, mediante el gravamen del hecho imponible efectivamente realizado suscita, en cuarto lugar, un problema interpretativo respecto a su posible ámbito de aplicación, similar al planteado respecto al art. 24 del mismo texto legal por quienes consideran que la mención de dicho elemento de la estructura del tributo hace imposible utilizar el expediente del fraude de ley para exigir otras obligaciones tributarias a cuenta, como las retenciones, nacidas de la realización de presupuestos de hecho distintos del hecho imponible¹⁰³. Pese a que una interpretación literal del precepto abonaría tal solución, no creemos que sea esta la voluntad de la ley que, como sucede en otros preceptos de la LGT, se refiere al hecho imponible como el presupuesto de hecho por antonomasia, sin que su mención pueda implicar el desconocimiento de la existencia de los presupuestos de hecho de otras obligaciones tributarias, a cuenta o accesorias, respecto a los que es también imaginable la existencia de supuestos de simulación que, a nuestro juicio, deben regularizarse de acuerdo con las prescripciones del citado precepto. Imaginemos, por ejemplo, el supuesto de simulación de un contrato de servicios que encubre una relación laboral, de alta dirección, con la finalidad de permitir la deducción de gastos conforme al régimen de los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, disminuyendo al tiempo el importe de las retenciones que deben practicarse. Caso de que la Administración pudiera probar que la relación de servicios simulada es una mera apariencia, generada para encubrir la relación laboral realmente existente, mediante indicios tales como la coincidencia en la cuantía de las percepciones y su periodicidad, la inexistencia de otro lugar para el desarrollo de la actividad que la sede de la entidad contratante, etc. no nos cabe duda de que procedería también regularizar las retenciones correspondientes, de acuerdo con el presupuesto de hecho efectivamente realizado, sin que a ello pueda oponerse la dicción del repeti-

¹⁰³ Esa ha sido la posición de FALCÓN Y TELLA, R.; 1995 b, 5-6.

do art. 16¹⁰⁴. No obstante, debe advertirse que mientras el empleo de los términos “hecho imponible” en dicho precepto era coherente con la lógica interna y el sistema de conceptos de la LGT de 1963, acordes con el sistema tributario para el que fue concebida y que la llevaba a centrarse en el régimen de la obligación tributaria principal, con el consiguiente desconocimiento de los presupuestos de hecho de otras obligaciones a cuenta o accesorias, no lo es con el nuevo marco conceptual de la vigente LGT, que reconoce y clasifica la totalidad de las obligaciones tributarias, principales, a cuenta, etc. por lo que hubiera cabido esperar un mayor grado de precisión.

Ello no debe impedir, en nuestra opinión, la aplicación del art. 16 de la LGT para el tratamiento tributario de los actos y negocios simulados que afecten a la existencia o cuantía de todo tipo de obligaciones tributarias, principales, a cuenta o accesorias, sin que a ello pueda oponerse su incorrecta dicción literal. Ahora bien, el sentido que atribuimos a dicho precepto nos lleva a excluir su aplicación en los procedimientos tributarios y, en particular, en los procedimientos recaudatorios, en que es habitual la presencia de negocios simulados con la finalidad de generar la apariencia de insolvencias que impidan el éxito de la acción administrativa de cobro. De ese modo, ante la existencia de negocios simulados a esos efectos, la Administración no puede realizar actuación alguna al amparo del art. 16 de la LGT, sino que deberá acudir a la vía civil o penal, para que se declare la simulación¹⁰⁵ y, en su caso, el delito de alzamiento de bienes que con frecuencia va asociado a ese tipo de comportamientos, como puede verse, con un ejemplo ilustrativo de lo que decimos, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara de 10 de octubre de 1994, en que se consideran simulados una serie de contratos de venta de inmuebles a favor de un hijo, para “generar la insolvencia del deudor a la Hacienda Pública..., a fin de que en la vía de apremio por la misma no se pudiesen hacer efectivas las deudas tributarias”, por lo que se aprecia la existencia del delito de alzamiento de bienes cuya persecu-

¹⁰⁴ Por cierto, que la exigencia de retenciones sobre la base de la apreciación de un supuesto de simulación se ha producido ya, como muestra la Resolución del TEAC de 15 de diciembre de 1999; que no resulta precisamente modélica, no sólo porque en ella se aplican técnicas diversas, algunas –como el levantamiento del velo– sin fundamento normativo alguno, sino porque es discutible la existencia misma de la simulación, que se argumenta de manera un tanto endeble.

¹⁰⁵ En este sentido PÉREZ-ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A.; 1996, 74.

ción había instado la Hacienda Pública mediante la presentación de querrela.

Sea como fuere, si dejamos al margen los denominados actos simulados, la simulación que interesa al ordenamiento tributario puede referirse tanto al tipo de negocio celebrado, como a algunos de sus elementos, por ejemplo, la fecha, la identidad de los sujetos intervinientes en el mismo, el precio, etc. que pueden no existir o ser simulados únicamente en cuanto a su alcance o contenido. Y la simulación del negocio celebrado puede interesar al ordenamiento tributario tanto en los supuestos en que el negocio simulado encubra la inexistencia de propósito negocial (simulación absoluta) alguno, como en los supuestos en que la apariencia creada pretenda encubrir un propósito negocial distinto (simulación relativa). Por no reiterar la mención a las Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 31 de diciembre de 1998, 1 y 25 de febrero de 1999, en que la simulación absoluta apreciada tenía como fin el disfrute de un determinado beneficio fiscal, puede citarse como ejemplo el de la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1998, en que se considera probada la simulación absoluta de un contrato de opción de compra de un terreno, mediante el que se pretendía sólo proveer de fondos a un tercero e incrementar el precio de los terrenos para la compradora, por lo que se le priva de trascendencia a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

Con todo, la repercusión más habitual en el ámbito tributario de esta clase de simulación se encuentra, sin duda, en el ámbito recaudatorio, en que la simulación sirve con frecuencia para generar la apariencia de insolvencia que dificulta o impide la gestión recaudatoria de la Hacienda Pública. De ello da muestra la STS de 28 de mayo de 1990, en la que se aprecia una simulación relativa de contratos, con el fin de hacer posible la interposición de una tercería de dominio, tendente "a la sustracción de un procedimiento de apremio de determinados bienes sujetos a embargo como integrantes del patrimonio del apremiado". Y conviene advertir, como ya hemos avanzado, que en estos casos, la simulación producida no puede repararse mediante el recurso al art. 25 de la LGT, sino que la Hacienda Pública deberá instar las correspondientes acciones civiles, o las de carácter penal que procedan, como ocurrió en el supuesto contemplado por la citada Sentencia de la Audiencia Provincial de Guadalajara de 10 de octubre de 1994, en que la persecución del delito de alzamiento de bienes se inició en virtud de querrela de la Hacienda Pública.

Por otro lado, la simulación relativa del tipo negocial, esto es, la simulación de un negocio con la finalidad de encubrir la voluntad real de celebrar un negocio distinto, es el supuesto típico de aplicación del art. 16 de la LGT en que, una vez acreditada la simulación, procederá exigir el impuesto correspondiente al negocio realmente querido por las partes, sin otorgar trascendencia tributaria al simulado que los encubra. Se trata de una solución razonable y acorde con el régimen jurídico privado de la simulación relativa, en que el negocio disimulado puede ser válido si su causa es verdadera y lícita, como dice el art. 1276 del Código Civil¹⁰⁶. De una solución cuya aplicación no debe suscitar problemas cuando nos encontremos ante casos sencillos, como el de la compraventa simulada para encubrir una donación, en que procede exigir el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, deduciendo lo ingresado en concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, según resulta de la Resolución del TEAC de 14 de mayo de 1999; pero que puede generar dudas cuando la simulación que la Administración tributaria aprecia resulte algo más compleja, dadas las dificultades prácticas que suscita la diferenciación entre simulación y fraude de ley, en particular porque en un mismo negocio pueden producirse diversas anomalías y una simulación puede producirse en fraude de ley¹⁰⁷. Porque las diferencias existentes en cuanto al tratamiento tributario de la simulación y de otros negocios anómalos, en particular los realizados en fraude de ley tributaria o constitutivos del conflicto en la aplicación de la norma, determinarán que frente a la apreciación de simulación los contribuyentes aleguen la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma, tratando de ese modo de evitar la imposición de sanciones, conforme a lo previsto en el art. 15.3 de la LGT.

La distinción entre simulación y fraude de ley es clara desde la perspectiva teórica, pues en el fraude de ley no existe la ocultación que caracteriza la simulación. En efecto, las maniobras o manipulaciones tendentes a eludir la norma se presentan en el fraude de ley de manera abierta, mientras que en la simulación –sea relativa o absoluta– es esencial la ocultación del acuerdo simulatorio, que debe permanecer desconocido para los terceros¹⁰⁸. Sin embargo, tal diferen-

¹⁰⁶ Por todos, DE CASTRO Y BRAVO, F.; 1991, 352 ss.

¹⁰⁷ Porque, como señala DE CASTRO Y BRAVO, F.; 1991, 330, las distintas anomalías negociales no se excluyen entre sí, sino que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio; asume dicha tesis en el ámbito tributario PRATS MÁÑEZ, F.; 1995, 25..

¹⁰⁸ En este sentido se orienta la distinción que proponen PÉREZ ROYO, F. Y AGUAYO AVILES, A.; 1996, 70-71; resume los criterios propuestos por otros autores, con las oportunas referencias CHECA GONZÁLEZ, C.; 1995, 81 ss.

cia no siempre será fácil de establecer en la práctica, sobre todo si la Administración cede ante la peligrosa tentación¹⁰⁹ de acudir a la figura de la simulación, del art. 16 de la LGT, para eludir el rigor y mayores garantías formales resultantes de la existencia de un trámite particular en el procedimiento de aplicación del tributo cuando se pretende declarar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma, conforme al art. 15 del mismo texto legal.

En todo caso, la jurisprudencia civil tiene establecido que la simulación constituye una cuestión de hecho sometida a la libre apreciación de juzgador, cuya acreditación no resulta sencilla, pues el negocio simulado normalmente cumple todos los requisitos externos de legalidad y seriedad, y el acuerdo simulatorio suele permanecer oculto a terceros; por lo que resulta habitual acudir, entre los medios de prueba admitidos en derecho, a las llamadas presunciones de hecho o indicios, de modo que la simulación normalmente se revela “por pruebas indiciarias que llevan al juzgador a la apreciación de su realidad” (SSTS de 24 de abril de 1984, RJ. 1984\1967 y 13 de octubre de 1987, RJ. 1987\9985). Y, de acuerdo con ello, atendiendo al art. 16 de la LGT, la Administración tributaria dispondría de la facultad de declarar por sí misma, sin necesidad de ejercitar la correspondiente acción ante los Tribunales, la existencia de simulación, aunque sea a los solos efectos de aplicar el régimen tributario correspondiente a los hechos disimulados, prescindiendo de los simulados o aparentes; salvo, naturalmente, en aquellos supuestos en que la simulación se produzca con la finalidad de defraudar la acción administrativa de cobro en la fase de recaudación, generando una apariencia de insolvencia o haciendo concurrir con el crédito tributario otros créditos de terceros que resulten de contratos simulados, cuya declaración como tales, previo ejercicio de la acción de nulidad, incumbe sólo a los Tribunales ordinarios.

La declaración administrativa de simulación no requiere, a diferencia de la del conflicto en la aplicación de la norma, ningún trámite especial en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos de que se trate; por lo que la apreciación de la simulación será, normalmente, el resultado de las tareas de comprobación e investigación administrativas, declarándose en el seno del procedimiento instruido para la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo, en que lógicamente se encontrarán garantizados los derechos

¹⁰⁹ Contra la que advierte FALCÓN Y TELLA, R.; 1995 a, 14.

de presentar alegaciones y de audiencia, que se ejercerán de acuerdo con el desarrollo reglamentario que corresponda.

En el curso de dicho procedimiento, en aplicación del art. 105 de la LGT incumbirá a la Administración la prueba de que los hechos declarados por el interesado constituyen una simple apariencia, fruto de la simulación, que no debe impedir el gravamen de la realidad disimulada u oculta. Dicha prueba podrá sustentarse sobre la base de indicios o de las presunciones a que se refiere el art. 108.2 de la LGT, siempre que entre los hechos demostrados y los que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano; esto es, siempre que concurran los requisitos de seriedad, precisión y concordancia exigibles en la prueba de presunciones, según resulta, entre otras, de la Resolución del TEAC de 14 de mayo de 1999, relativa precisamente a un supuesto de simulación. Pero, en todo caso, la prueba debe constar en el expediente de manera suficiente, valorándose en forma conjunta con las que de contrario puedan existir, como exige la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias, que rechazó la existencia de simulación tributaria porque “en el expediente ni aparece robado que se den todos los requisitos exigibles para apreciar la existencia de un negocio simulado, ni las pruebas aportadas... tienen la fuerza suficiente para enervar la fuerza probatoria derivada de la escritura pública”.

Acreditada la simulación, la Administración procederá, como dice el art. 16 de la LGT, a aplicar el régimen tributario correspondiente a los hechos efectivamente realizados por las partes, regularizando la situación tributaria del sujeto pasivo y sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios, como se ha ocupado de precisar el legislador.

Puesto que la simulación se caracteriza, según hemos dicho, por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria normalmente irá acompañada de la incoación de un procedimiento para sancionar las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido. Porque la ocultación imprescindible para la existencia de simulación determinará, en la generalidad de los casos, que se haya incurrido en alguno de los comportamientos infractores tipificados en la LGT, de modo que al apreciarse la exigencia de aquélla procederá incoar el procedimiento para la sanción de éstos. Es más, en la me-

didada que la ocultación es uno de los elementos de la simulación, casi siempre concurrirá la ocultación de datos que el art. 184.2 de la LGT emplea para la calificación de las infracciones tributarias como graves o, incluso, como muy graves, en el caso de que la simulación haya ido acompañada del empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos, o se realice mediante interposición ficticia de personas, que el art. 184.3 de la LGT considera medios fraudulentos.

* * * * *

El fraude a la ley tributaria es un problema común a todos los Estados de nuestro entorno, porque en última instancia es un problema del Estado impositivo. La lucha contra esta clase de prácticas no es más que una modalidad de la lucha por la igualdad tributaria material. Aunque queda mucho camino por recorrer, ésta no ha sido infructuosa, pues desde diferentes doctrinas y marcos jurídicos se ha conseguido diseñar un marco lógico dotado de suficientes parámetros para desmontar las estructuras de fraude. Es por ello infundado que sea un marco impreciso. Por otro lado, no se puede exigir a esta figura un grado de precisión que en general no se exige a ningún ámbito del Derecho, ciencia *per se* inexacta, salvo que se parta de posturas felizmente superadas que caracterizan el Derecho tributario como un derecho odioso, o la evasión de impuestos como un *quasi*-derecho.

Para finalizar, conviene recordar que la justicia tributaria es la plasmación de una serie de principios del Estado Social que implica consecuencias sobre la configuración del sistema tributario. La principal es que éste debe ser básicamente un Estado impositivo. El impuesto es seguramente el instrumento de financiación del Estado más capacitado para internalizar los principios de justicia que demanda un equitativo reparto de la riqueza como el que se exige con la fórmula del Estado Social. Sin embargo, si para que un Estado pueda calificarse de "social" no basta con que su Constitución así lo recoja, tampoco es suficiente la creación de impuestos justos, esto es, que den cumplimiento a todos los principios de justicia tributaria y, especialmente, al de capacidad económica. El sistema tributario en su conjunto sólo podrá ser considerado justo si estos principios también tienen vigencia en la práctica. La proliferación de fenómenos de elusión fiscal y, como consecuencia y quizá también como causa de los

mismos, la creciente complejidad de la normativa tributaria aleja notablemente el sistema impositivo de los ideales de justicia lo cual, en última instancia, le impide cumplir las funciones que de dicho sistema reclama el Estado Social.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AA.VV. (1966). Report of the Royal Commission on Taxation, Vol. 3. Ottawa: Queen's Printer. Canadá (conocida como "Carter Commission").
- AA.VV. (1984). Bibliografía tributaria (1945-1984) en CT. n° 50, 1984.
- AA.VV. (1988): Repertorio bibliográfico de Derecho Tributario español, Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid.
- AGULLO AGÜERO, A. (1976) "El concepto de fabricante en el ITE y la interpretación de las normas tributarias. La coherencia interna", en REDF Civitas n° 12.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1970) "La evasión legal impositiva: concepto y problemas", en MAEDF.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1979) "La interpretación económica de las leyes tributarias", en Rev. der. fin. y H.P.n° 144.
- ALVAREZ BARBEITO, P. (1999) Los rendimientos del capital en el IRPF, 2ª, Barcelona: Cedecs.
- ARIAS CAÑETE, M. (1979) "Fraude de ley y economía de opción", en AAVV. Estudios de Derecho Tributario vol. I, Madrid: IEF.
- ARIAS VELASCO, José (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, n. 7.
- ARNDT, Hans-Wolfgang; RINGEL, Elke (1988): "Ausländische Holdinggesellschaften und § 42 AO". Betriebs-Berater (BB), n. 31.
- ARNOLD, Brian (1995): "The Canadian Anti-Avoidance Rule". British Tax Review, n. 6.; con algunas modificaciones, el mismo trabajo se encuentra en: (1997): "The Canadian General Anti-Avoidance Rule". En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation).
- ARNOLD, Brian; WILSON, James (1988*): "The General Anti-Avoidance Rule-Part". Canadian Tax Journal. Vol. 36, no. 4, 5 y 6 [*Debido a su extensión, el trabajo está dividido en tres partes, que se citarán, respectivamente, con la fecha seguida de las letras a, b ó c.].
- ATIENZA RODRIGUEZ, M. (1986) Sobre la analogía en el Derecho, Ed. Civitas, Madrid.
- AVERY JONES, John F.; WARD, David A.; et alii] (1985): "The Business purpose test and abuse of rights". British Tax Review, n. 2.
- BÁEZ MORENO, A. (2005): "Normas Contables y Normas Fiscales en la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades". Pamplona: Aranzadi (en prensa).

- BÁEZ MORENO, A.; LÓPEZ LÓPEZ, H. (2004): "Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003". *Revista Estudios Financieros*. n. 250.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1975) "Impuesto Industrial. Licencia fiscal: Administración y Jurisdicción", en CT. n° 35.
- BAYONA DE PEROGORDO, J.J. y SOLER ROCH, M^a T. (1987) *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante.
- BECKER, E. (1924): "Zur Anwendbarkeit des § 5 AO.; wenn zwischen Gesellschaften m. b. H. und ihren Gesellschaftern Verträge über Verpachtung eines Unternehmens geschlossen werden". *StuW* 1924, pp. 442-459.
- BIRK, D. (1990): "Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht". *StuW*, n. 4.
- BIRK, D. (1994): *Steuerrecht I (Allgemeines Steuerrecht)*, München, Verlag C.H. Beck.
- BIRK, D.; ECKHOFF, R. (2000): "Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive", en: (SACK-SOFSKY; WIELAND, Eds): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden.
- BÖCKLI, P. (1990): *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Francis Caginat*. Ernst Höhn und Klaus Vallender. Bern, Stuttgart: Verlag Paul Haupt Berne.
- CALDERÓN CARRERO, J. M. (2004): "El derecho de los contribuyentes al inicio del procedimiento amistoso previsto en los convenios de doble imposición". *Carta Tributaria*. Monografías, n. 6.
- CALVO ORTEGA, R. (1971) "La interpretación de las exenciones tributarias", *H.P.E.* n° 13.
- CALVO ORTEGA, R. (1974) "Las exenciones tributarias en la jurisprudencia", *REDF Civitas* n° 3.
- CANARIS, C. W. (1983): *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. Berlin: Dunc-ker & Humblot.
- CARRASQUER CLARI, M. L. (2003): *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- CASADO OLLERO, G.; FALCON Y TELLA, R.; LOZANO SERRANO; SIMON ACOSTA, E. (1989) *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid.
- CASTRO Y BRAVO, F. de *El negocio jurídico*, reimpresión de la segunda tirada de la edición original, Civitas, Madrid.
- CLAUSEN, U. (2003): "Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO". *Der Betrieb*. Heft 30, von 25.07.2003.
- COMBARROS VILLANUEVA, V.E. (1984) "La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica", *REDF Civitas* n° 44.
- Comisión para el estudio del borrador de Anteproyecto de la nueva LGT (2003)
- Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001): (Nombrada por Resolución de la Secretaría de

- Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000). Citado en nota a pie como: Informe LGT: 2001.
- CONDE CONDE, M. (1977) El principio de calificación: análisis global del hecho imponible y de las técnicas para su calificación, en AAVV "Impuestos sobre Sucesiones, Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados" vol. II, IEF; Madrid.
- Consejo de Estado (2003): Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria. Número de expediente: 1403/2003 (HACIENDA), fecha de Aprobación: 22/5/2003. [Citado en texto como Consejo de Estado: 2003].
- CORTES DOMINGUEZ, M. (1970) Ordenamiento tributario español, 2ª ed., Ed. Tecnos, Madrid.
- CREZELIUS, G. (2003): "Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans", Finanz-Rundschau (FR), n. 11, de 08.06.2003.
- CHECA GONZÁLEZ, C. (1995): en AAVV. La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio, Barcelona.
- ENGISCH, K. (1975): Einführung in das juristische Denken. Berlin: Verlag W. Kohlhammer.
- ESEVERRI, E. (1995): en AAVV. La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio, Barcelona.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1989) Comentario general de Jurisprudencia, REDF Civitas nº 61.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1993): "Interpretación económica y seguridad jurídica". Crónica Tributaria, n. 68.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995a): "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 C.C.". Quincena Fiscal, n. 17.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995b): "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, n. 18.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1999): "El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente". Quincena Fiscal, n. 10.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2002): "El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica". Quincena Fiscal, n. 21.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2003): "El Anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley", n. 6/7.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1976): "El objeto del tributo". Revista Española de Derecho Financiero (Civitas), núm. 10.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2001): "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". Quincena Fiscal, nº 8.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2003): "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria". Quincena Fiscal, n. 11.

- FISCHER, P. (1991): § 42 AO, en: HÜBSCHMANN, Walter; HEPP, Ernst; SPITALER, Armin: Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Tomo II, §§ 5-50 AO, 10ª Edición. Köln. [obra de hojas sueltas. Se cita la actualización (Ifg.) n. 132]. Citado en notas a pie como FISCHER: 1991.
- FISCHER, P. (1995): "Substanz und Form –oder: "Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden". StuW 1/1995.
- FISCHER, P. (1996): "Die Umgehung des Steuergesetzes". DB, Heft. 29. 3. 1996.
- FISCHER, P. (2001): "Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und "wirtschaftliche oder sonst beachtliche auBersteuerliche Gründe". Finanz-Rundschau (FR), 23.
- FÖRSTER, G.; SCHMIDTMANN, D. (2003): "Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht mit einem Vergleich der sog. 'step transaction doctrine' im amerikanischen, britischen und belgischem Steuerrecht". Steuern und Wirtschaft (StuW), n. 2.
- GAMMIE, M. (1997): "Tax Avoidance and the Rule of Law: a prespective from the United Kingdom". En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- 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, nº 8.
- GARCÍA NOVOA, C. (2004): La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria, Marcial Pons, Madrid.
- GÓMEZ LANZ, J.; ALONSO MADRIGAL; F. J.: "Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación. RCEF, núm. 281-282/2006.
- GONZALEZ GARCIA, E. (1970) "La evasión fiscal legítima", en MAEDF.
- GUSTAFSON, C. H. (1997): "The politics and practicalities of checking tax avoidance in the United States". En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- HENSEL, A. (1923) Zur dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung", Festgabe für Ernst Zitelmann, München-Berlin, Duncker&Humblot.
- HERRERO MADARIAGA, J. (1976) "El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos", REDF Civitas nº 10.
- HEUERMANN, B. (2003): "Vermieten als angemessenes Gestalten". Betriebs-Berater (BB), pp. 1465 y ss.
- HINNEKENS, L. (1999): "Uncertainties in the Interpretation of the General Anti-Avoidance Statute". European Taxation, septiembre.
- HOUGHTON OF SOUWERBY, Lord (1979): Tax Avoision. The Futiliy of Taxation by Menaces. (incluye el trabajo "The Case Against de Agressive Taxman" ya publicado en Taxes (The Journal of the Inland Revenue Staff Federation), enero de 1978.

- IFS -The Institute for Fiscal Studies- (1997): **Tax Avoidance: A report by the Tax Law Review Committee**. November (citado como IFS: 1997).
- KLEER, M. (1996): "Towards a European Anti-Abuse Doctrine in Direct Taxation?". *Intertax*, 4.
- KLEIN, F. (2003): *Abgabenordnung*. München: Verlag C. H. Beck.
- KOTTKE, K. (1983): "Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in § 42 der Abgabenordnung". *BB*, Heft 18, 30.6.1983.
- KRAFT, G. (1993): "Schlussfolgerungen aus der BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von § 42 AO von den §§ 7 ff AStG aus der Sicht der internationalen Steuerberatung". *Internationales Steuerrecht (IStR)*, n. 4.
- KRAFT, G. (2000): "Finanzierungsstrukturen im internationalen Konzern auf dem Prüfstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung". *Internationales Steuerrecht (IStR)*, n. 1.
- KRUSE, H. (1978/79): "Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung". *StbJb*.
- LARENZ, K. (1975): *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag; traducción española de la 4ª ed. alemana (1980) *Metodología de la ciencia del derecho*, Ed. Ariel, Barcelona.
- LARRAZ, J. (1952): *Metodología aplicativa del Derecho tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- LASARTE ALVAREZ, J. (1974) "Significado usual versus significado técnico", en *CT*. nº 9.
- LEE, D.-S. (1999): *Methoden zur Verhinderung der Steuerumgehung und ihr Verhältnis zueinander*. Passau: GCA-Verlag.
- LLAMAS LABELLA, M. A. (1974) *Ensayos sobre jurisprudencia tributaria*, Madrid.
- LÓPEZ MOLINO, A. M. (1998): "Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)". *Crónica Tributaria*, n. 85.
- LÓPEZ TELLO, J. (2003) "La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria", *Actualidad Jurídica URÍA & MENÉNDEZ* Nº 5.
- LOZANO SERRANO, C. (1988) *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid.
- MARTIN DELGADO, J. M^a (1978) *Comentario general de jurisprudencia*, REDF Civitas nº 19.
- MARTIN DELGADO, J. M^a (1979) *Comentario general de jurisprudencia*, REDF Civitas nº 21.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J.: (2002): "Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective", I y II. *Bulletin. International Bureau of Fiscal Documentation*, n. 11 y 12.
- MARTIN QUERALT, J. (1973): "Estudio introductorio" a la trad. española de VANONI, E. *Naturaleza e interpretación de las normas tributarias*, IEF, Madrid.
- MARTIN QUERALT, J. (1975) "El incumplimiento de deberes formales en materia de exenciones tributarias", en *REDF Civitas* nº 5.

- MARTINEZ LAFUENTE, A. (1985) *Derecho Tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Ed. Civitas, Madrid.
- MARTIN-RETORTILLO BAQUER, L. (1964): "La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria", *Rev. der. fin y H. P.* n° 54.
- MASTERS, C. (1994): "Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?". *British Tax Review*, no. 6.
- MATEU DE ROS, R. (1996): "Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria". *Gaceta Fiscal*, n. 147, octubre.
- MEINE, H.-G. (1992): "Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung". *WISTRA*, 20. Heft 3, 20 marzo.
- MURPHY, L.; NAGEL, T. (2002): *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford University Press.
- NAVAS VAZQUEZ, R. (1984) "La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria", en *CT.* n° 50.
- NEUMARK, F. (1970): *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. MOHR (Paul Siebeck).
- NEVERMANN, K. (1994): *Justiz und Steuerumgehung: ein kritischer vergleich der haltung der dritten zu kreativer steuerlicher gestaltung in grossbritannien und Deutschland*. Berlin: Dunker & Humblot.
- NIEDRIG, H.-P. (2003): "Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften". *Internationales Steuerrecht (IStR)*, n. 14.
- OECD (1998): *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*.
- PALAO TABOADA, C. (1966): "El fraude a la ley en Derecho tributario". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n. 63.
- PALAO TABOADA, C. (1980): *Ordenanza Tributaria Alemana*. Madrid: IEF.
- PALAO TABOADA, C. (1995): "Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias". *Crónica Tributaria*, n. 73.
- PALAO TABOADA, C. (1997): "Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias (la prohibición de la analogía en Derecho Tributario)", *Anuario de la facultad de Derecho de la UAM* n° 1.
- PALAO TABOADA, C. (1998): "Existe el fraude a la ley tributaria? *Revista Estudios Financieros*, n. 182.
- PALAO TABOADA, C.: (1999) "Tratamiento de las operaciones con bonos austríacos anteriores a la modificación del convenio hispano-austríaco de doble imposición", *Estudios Financieros (serie roja)*, n. 195.
- PALAO TABOADA, C. (2001): "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria". *Crónica Tributaria*, n. 98.
- PALAO TABOADA, C. (2002): "Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales". *Revista Estudios Financieros*, n. 62.
- PALAO TABOADA, C. (2003): "La norma anti-elusión del proyecto de nueva ley general tributaria". *Revista Estudios Financieros*, n. 66.

- PASCHEN, Uwe (2001): *Steuerungsumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden, Deutsche Universität Verlag GMBH.
- PASSANT, J. (1996): "Tax Avoidance in Australia: The Return of the Ghost?". BTR, n. 4.
- PASSANT, J. (1997): "Spotless: Removing the stain of tax avoidance in Australia". BTR, n. 2.
- PASTOR RIDRUEJO, L. (1979) "La interpretación tributaria ante el nuevo Título Preliminar del Código Civil", en AAVV. *Estudios de Derecho Tributario* vol. I, IEF, Madrid.
- PAULICK, H. (1963/64): "Steuereinsparung und Steuerungsumgehung". StbJb, (pp. 371-414).
- PEREZ DE AYALA PELAYO, C. (1988) *Temas de Derecho Financiero*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho, Madrid.
- PEREZ DE AYALA, J. L. (1965) "La interpretación de las leyes tributarias en el derecho español", en MAEDF.
- PEREZ DE AYALA, J. L. (1966) "La naturaleza de las leyes fiscales y el problema del fraude a la ley tributaria", en MAEDF.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ GARCÍA, E. (1983) *Curso de Derecho Tributario*, T. I, 3ª ed., Edersa, Madrid.
- PÉREZ ROYO, F. (1991): "Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria". En: (AA.VV.): *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda. Volumen I*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PÉREZ-ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. (1996): *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona.
- PRATS MÁÑEZ, F. (1995): "Las medidas generales anti abuso en la Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria: simulación y fraude de ley", Cuadernos de formación de la Inspección de los tributos nº 33.
- RÄTTIG, H.; PROTZEN, P. D. (2002): "Keine Behinderung der internationalen Steuerplanung § 42 Abs. 2 AO 1977 n. F.". *Internationales Steurrecht (IS-tR)*, n. 24.
- ROSENBUJ, T. (1994): *El fraude a la ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; SEITZ, G. (2004): "Die neue spanische Umgevungsvorschrift des Art. 15 Ley General Tributaria (LGT) –Ist der deutsche SS. 42 AO als Vorbild geeignet?". *Steuer und Wirtschaft*, no. 4.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; 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*. Núm. 257-258.
- RUIZ ALMENDRAL, V.; ZORNOZA PÉREZ, J. J.: "Interpretación, calificación, integración y medidas anti-elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria". *Estudios de Derecho Judicial*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial, n. 57 (número monográfico titulado *La reforma de la Ley General Tributaria*). 2005.
- 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*). Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2006.
- RUIZ ZAPATERO, G. G. (1997): "Cuatro Casos sobre negocio indirecto y fraude de ley en el ámbito tributario (I)". Carta tributaria (monografías), n. 280.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1966) Análisis jurídico del hecho imponible, en "Hacienda y Derecho" vol. IV, IEP; Madrid.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, A. (1993) "La problemática fiscal suscitada con las cesiones de crédito como nuevo producto financiero de las entidades bancarias", en: Revista Valenciana de Hacienda Pública PALAU 14 N° 19.
- SAWYER, A. J. (1996): "Blurring the Distinction Between Avoidance and Evasion - The Abusive Tax Position". British Tax Review, no. 5.
- SCHWARTZ, B. (Ed.), (2000): Kommentar zur Abgabenordnung, Tomo 1. Freiburg (Edición de hojas sueltas, actualización Junio 2000).
- SIMÓN ACOSTA, E. (2003): "El abuso de la norma tributaria". Actualidad Jurídica Aranzadi, n. 568, 6 de marzo.
- STRAHL, K. (2003): "Gestaltungssperre Gesamtplanrechtsprechung". Kölner Steuerdialog (KÖSDI), n. 10.
- TIPKE, K. (1993): "Die Steuerrechtsordnung", Band III, Dr. Otto Schmidt K.G, Köln.
- TIPKE/KRUSE Abgabenordnung. Finanzgerichtsordnung, 16 ed., Colonia 1996-1999, O. Schmidt K.G, Köln.
- ULMER, E. (1986): "Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung". DStZ, n. 12.
- VANDERWOLK, J. (2002): "Purposive Interpretation of Tax Statutes: Recent UK Decisions on Tax Avoidance Transactions". "Bulletin", International Bureau of Fiscal Documentation. Febrero.
- VANISTENDAEL, F. (1997): "Judicial interpretation and the role of anti-abuse provisions in Tax Law". En: AA.VV. (Ed. Graeme S. Cooper): Tax Avoidance and the Rule of Law. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation.
- VOGEL, K. (1977): "Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht". StuW, n. 2.
- VOGEL, K. (1985): "Steuerumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht". StuW, n. 4.
- WALZ, R. W. (1980): Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik. Heidelberg: Decker.
- WALZER, K. (1987): Steuergerechtigkeit: eine entscheidungstheoretische Interpretation. Berlin: Duncker & Humblot.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. (1997): Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario, Tribuna Fiscal n° 85.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (1992): El sistema de infracciones y sanciones tributarias. Madrid: Civitas.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (2000): "La simulación en Derecho Tributario", Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n° 16, 3ª época, septiembre.