



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

# ELUSIÓN FISCAL: LA EXPERIENCIA DE ESPAÑA

---

**MARTA VILLAR EZCURRA**

*Professora Agregada de Direito Financeiro e Tributário  
Universidade de San Pablo – CEU  
Advogada do Colegio de Madrid*

Antes de entrar en valoraciones doctrinales o personales sobre la experiencia española en la lucha contra el fraude fiscal, expondremos el estado de la cuestión y la evolución normativa que ha seguido nuestra Ley General Tributaria, que recoge expresamente una norma anti-fraude. También, sucintamente consideraremos la doctrina jurisprudencial y otras normas específicas que utilizan la técnica de la "ficción" para elusiones en masa, así como aquellas otras que presentan un interés singular.

## DESCRIPCIÓN DE LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESPAÑOLA

En España estamos en proceso de reforma global de nuestra antigua Ley General Tributaria (LGT-1963), y vuelve hoy a plantearse cuáles son las técnicas más idóneas para luchar contra el fraude fiscal, para asentar reglas de interpretación de las leyes tributarias y muchos otros temas, que directa o indirectamente están vinculados a esta problemática de concretar lo lícito y lo ilícito de los negocios jurídicos convenidos desde la perspectiva de la ley tributaria.

La experiencia española no ha sido en absoluto positiva, sino fuente de tensiones y problemas en los debates teóricos y en la ineficacia práctica de las fórmulas elegidas. Contamos con una norma general reguladora del "fraude a la ley tributaria", pero apenas se ha aplicado por la Administración

y cuando así ha sido no se han visto afectados los casos en masa, como los seguros a prima única, la venta de los derechos de suscripción, operaciones de "lease-back", transmisiones de cupones de obligaciones bonificadas, etc...

En 1995 <sup>(1)</sup> se produjo, una reforma parcial de la LGT en la que se pretendió dotar de eficacia a la norma anti-fraude. Como explica el profesor Palao Taboada "mientras estuvo en vigor la redacción originaria del artículo 25 LGT la razón de esta inaplicación es bien conocida: este artículo concedía a la Administración una *amplísima facultad de calificación* de los hechos imposables mucho más cómoda de utilizar que la disposición sobre el fraude a la ley, que desde el primer momento exigió la incoación de un expediente especial, cuya resolución se encomendaba a órganos centrales del Ministerio de Hacienda. Tal facultad era sin duda un arma eficacísima para luchar contra el fraude a la ley, pero equivalía, en realidad, a una consagración de la doctrina de la *interpretación económica de las normas tributarias*, considerada con razón inconciliable con la seguridad jurídica y, por tanto, con el Estado de Derecho" <sup>(2)</sup>.

Con la reforma de 1995 se eliminó el contenido del artículo 25 LGT sustituyéndolo por una norma sobre los actos o negocios simulados. A cambio, el nuevo artículo 28.2 LGT dispuso que la calificación de los hechos imposables se hiciera atendiendo a la naturaleza jurídica de éstos <sup>(3)</sup>. De esta manera, si la Administración pretende atender al sustrato o resultado "económico" de los actos o negocios jurídicos no tiene más remedio que acudir a un expediente especial y demostrar que existe un fraude a la ley tributaria en los términos del artículo 24 LGT, que se extracta a continuación:

---

(1) Ley 25/1995, de 20 de junio de 1995.

(2) C. Palao Taboada, "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria", *Crónica Tributaria* núm. 98 (en prensa). Las cursivas son nuestras.

(3) Es significativo que sistemáticamente este precepto esté ubicado fuera de la sección 2ª del capítulo II, del título 1º, dedicada a la "interpretación", donde se encuentran tres preceptos, el artículo 23 sobre la interpretación de las normas tributarias y la prohibición de interpretación analógica para extender el ámbito del hecho imponible y el de las exenciones o bonificaciones; el 24 sobre el fraude de Ley y el 25 sobre la simulación.

“1. Para evitar el fraude a la Ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de Ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”.

La LGT, modificada en 1995 dedica cuatro artículos (artículos 23, 24, 25 y 28.2) a la problemática de los negocios anómalos (\*) en las distintas manifestaciones que suele aceptar la doctrina civil: negocios simulados, fiduciarios, en fraude de ley o indirectos.

## LA DOCTRINA DE LOS TRIBUNALES. ALGUNOS CASOS CONTROVERTIDOS ENTRE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN, EL FRAUDE Y LA SIMULACIÓN.

Del estudio de la doctrina de tribunales administrativos y jurisdiccionales se deduce que existe gran incertidumbre sobre los exactos límites entre lo que es economía de opción o elusión lícita y negocio celebrado en fraude de ley.

---

(\*) Vid. El número monográfico sobre *Los negocios anómalos ante el Derecho tributario español*, Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, septiembre, 2000.

En la práctica de los tribunales no han dejado de influir ideas, ausentes de nuestro ordenamiento, aunque no de otros de nuestro entorno, como el *abuso de formas jurídicas* o la *ausencia de motivos económicos válidos* en las operaciones. Tampoco se ha seguido un criterio uniforme en la consideración a las figuras civiles con raigambre en nuestro ordenamiento jurídico y su encaje con las soluciones de las normas tributarias a los supuestos de simulación o fraude. La dificultad probatoria para la Administración exigida por la norma anti-fraude se ha traducido en que un mismo supuesto de hecho haya sido tratado en los tribunales de simulación, de fraude o incluso de elusión, con la correspondiente inseguridad jurídica para los contribuyentes. Como Ha Puesto De Manifiesto El Profesor Herrera Molina, “las doctrinas del negocio indirecto y del negocio fiduciario constituyen construcciones de perfiles un tanto difusos que resultan inadecuadas para combatir la elusión en materia tributaria. El negocio indirecto puede constituir un instrumento para realizar el fraude de ley tributario, o constituir un negocio simulado. El negocio fiduciario *puro* no constituye una simulación, aunque sí puede utilizarse como medio para cometer un fraude de ley tributaria. En otro caso, la Administración no podrá recalificar el negocio fiduciario” (5).

Más recientemente, la doctrina sentada por la Audiencia Nacional en sus sentencias de 1997 (6) sobre operaciones de seguro, ha aportado alguna claridad a estos temas. Ofrece, a juicio de Delgado Pacheco, dos ideas especialmente valiosas: “Por una parte, *se rechaza la discutida autonomía calificadora de los negocios en aplicación de las normas tributarias* y se centra el debate claramente en el terreno de la determinación de la verdadera naturaleza jurídica de las relaciones existentes. Por otra, no se sigue la doctrina del negocio indirecto, que había sustentado la postura del TEAC, sino que se confía, aunque sea de forma aún imprecisa, en nociones más usuales de la teoría general de los negocios jurídicos. Por ello, es de esperar que la doctrina por llegar del Tribunal Supremo, al resolver los recursos de casación contra estas mismas sentencias, avance por esta misma senda y contribuya pues a dar

(5) P.M. Herrera Molina, “Aproximación a la analogía y el fraude de Ley en materia tributaria”, *Revista de Derecho Tributario* núm. 73, pág.75.

(6) SSAN de 5 de marzo, 3 de octubre y 7 de noviembre de 1997.

mayor claridad a este debate, dejando aparte la indudable trascendencia de la solución final que aporte sobre las operaciones controvertidas” (7).

Especialmente interesante es la sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 1997 recaída en un caso de liquidación de retenciones sobre rendimientos del capital mobiliario que la Administración consideraba producidos por operaciones de *seguro a prima única*. Para la Sala, las partes habían querido celebrar un contrato de seguro precisamente por el tratamiento fiscal favorable, por lo que no existía simulación, Sin embargo, entendió que faltaba el riesgo y la necesaria causa de un contrato de seguro, al no existir base técnica actuarial, y por ello afirmó que “la verdadera naturaleza – al reunir todos los elementos esenciales inherentes al negocio jurídico en cuestión – es la de un depósito irregular retribuido, en el que el asegurado tendría la condición de depositante, siendo la aseguradora depositaria, o, con mayor propiedad, la de préstamo mutuo o simple préstamo” (FJ 8º), en consecuencia falló la nulidad de efectos de los contratos de seguro, aunque no de los efectos civiles. También consideró la Sala que “la naturaleza de los negocios ha de tener perfiles unitarios (...) si la Ley fiscal no altera la Ley sustantiva, el régimen de tributación ha de partir, ineludiblemente, de los negocios jurídicos e instituciones propios del Derecho sustantivo tal y como estén en él configurados” (FJ 6º).

Una sentencia posterior de la Audiencia Nacional sobre este tema, de 1 de julio de 1999, entendió, por contra, que las operaciones de seguro a prima única constituían verdaderos contratos de seguro y que debió tramitarse por la Administración el expediente especial del fraude que ley. La posterior evolución normativa por vía del Decreto-Ley 5/1989, que prohibió determinadas operaciones de seguro por carecer de un riesgo mínimo, confirmó la existencia de una *laguna legal* en cuanto a las primas únicas que “si en ningún caso fue aprovechada con fines elusorios del deber de contribuir, no se debió a la puesta en marcha de una actividad fraudulenta con infracción del ordenamiento jurídico, sino simplemente al *aprovechamiento de un vacío legal*, que

(7) A. Delgado Pacheco, “El fraude de Ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria”, *Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre 2000, págs. 69-110. La cursiva es nuestra.

obviamente sólo pudo ser frenado mediante la publicación de una ley formal prohibitiva en la práctica” (FJ 4º).

Por ello, estoy absolutamente de acuerdo con el profesor Ferreiro cuando afirma que “es el legislador el máximo responsable de una buena legislación y la Administración la máxima responsable de proyectos de ley (que normalmente atraviesan las Cámaras sin romperse ni mancharse) y reglamentos” pues “un ordenamiento tributario excesivamente minucioso y prolijo, casuístico y oscuro, plagado de regímenes o normas especiales fuerza al contribuyente (y a sus asesores, cfr. art. 467.2 CP) a buscar la aplicación de la ley más favorable y promueve la aparición de lagunas, contradicciones e interpretaciones dispares que también pueden ser utilizadas por los contribuyentes para lograr un “ahorro fiscal” o si se quiere, una legítima economía de opción” (º). Tan es así que ya algunas sentencias del Tribunal Supremo (º) han declarado la responsabilidad patrimonial del Estado legislador que se traduce en la obligación de la Administración de indemnizar por los daños derivados de una ley inconstitucional en los siguientes términos: aunque el contribuyente ya no pueda impugnar las resoluciones judiciales y administrativas firmes dictadas al amparo de una ley anulada ni tampoco solicitar la devolución de los correspondientes ingresos tributarios indebidamente efectuados, por haber prescrito el plazo establecido al efecto, sí tiene derecho a obtener una indemnización por los perjuicios que la aplicación de la norma legal le haya causado.

El Tribunal Supremo, en sentencia de 30 de marzo de 1999, aceptó plenamente la viabilidad de *la economía de opción tácita*, como posibilidad que asiste al contribuyente de configurar sus relaciones jurídicas de cualquier tipo, de modo que pueda aprovechar errores técnicos del propio legislador fiscal. En este supuesto se trataba de un matrimonio que decidió otorgar capitulaciones y establecer régimen de separación de bienes. El mismo día, el esposo vendió ciertas fincas evitando el impuesto municipal sobre el

(º) Vid. J.J. Ferreiro Lapatzá, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal* núm. 8/2001, pág. 20.

(º) SSTS de 29 de febrero de 2000 (Ar. 2730), 13 de junio de 2000 (Ar. 5939), 15 de julio de 2000 (Ar. 7423), 30 de septiembre de 2000 (Ar. 9093) y 27 de marzo de 2001.



incremento del valor de los terrenos, aprovechando una exención *ope legis*, y la Sala rechazó la existencia de fraude de Ley.

Otra doctrina interesante surge en torno a los llamados *bonos austriacos* emitidos a principios de los años noventa. De acuerdo al convenio de doble imposición entre España y Austria, los intereses de la deuda pública sólo podían ser gravados por el Estado emisor. Los adquirentes de los títulos, residentes en España pretendieron no sólo la exención de intereses sino el aprovechamiento de las minusvalías resultantes de la diferencia entre el coste de adquisición de los títulos, comprados a punto de vencer el cupón y su valor de enajenación, después de cobrados los intereses. Estas operaciones se realizaron también con títulos y cupones de deuda pública brasileña, al disponer el convenio la exención en España de los intereses. Mientras que los Tribunales administrativos admitieron inicialmente la licitud de la mecánica liquidatoria de los contribuyentes, la Audiencia Nacional en sentencia de 24 de noviembre de 1998 rechazó el aprovechamiento fiscal de la minusvalía que entendió “no tiene existencia económico-jurídica” (FJ 5º), con una interpretación de corte económico de las normas en juego.

El Tribunal Constitucional, por su parte, también ha reconocido la licitud de las *economías de opción* en sentencia de 17 de febrero de 2000, emitida para declarar la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas, en virtud de la cual la norma desvirtuaba la realidad de las operaciones de transmisión patrimonial onerosa y en lo esencial, si el valor comprobado por la Administración excedía de unos límites, se exigía por el diferencial el impuesto de donaciones. Según la STC citada: “...en el ejercicio de su libertad de configuración normativa, el legislador puede someter a tributación de forma distinta a diferentes clases de rendimientos gravados por el Impuesto, en atención a su naturaleza, por simples razones de política financiera o de técnica tributaria, o con más razón, cuando se encuentre ante la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de los gastos públicos, habilitando a este fin instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, pues la lucha contra el fraude fiscal es un objeto de mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos” y ha definido la “economía de opción” como “*la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto a las otras*”.

## BASES PARA LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN LA FUTURA LEY GENERAL TRIBUTARIA

Ya es oficial el *Informe de la Comisión de expertos para la Reforma de la LGT*, que se ha emitido partiendo de cinco premisas básicas, siendo precisamente la quinta el convencimiento de que han de incorporarse a su articulado instrumentos efectivos para la lucha contra el fraude. En el apartado 5º del Informe se exponen las líneas generales para modificar los preceptos sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, que a continuación exponemos.

En relación con la *calificación* del hecho imponible, la Comisión propone que su regulación vuelva a situarse después de la relativa a la interpretación. Cuando el hecho imponible, o alguno de sus elementos, se defina por remisión a otras ramas del ordenamiento, ha de calificarse conforme a las categorías propias de éstas, cualquiera que sea la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. En el caso de que se defina directamente por la Ley tributaria, se calificará de acuerdo con los criterios que resulten de ésta con independencia de las categorías utilizadas en otras ramas del ordenamiento.

Tras la calificación (incluso dentro del mismo precepto, en párrafo separado) se entiende que debería regularse la *simulación*, dejando claro que sólo existe en los supuestos de *falsedad o engaño*, como ya han declarado tanto el TEAC como la Audiencia Nacional. De esta forma, se evitarían ciertas interpretaciones forzadas, que pretenden utilizar la norma relativa a la simulación como un cajón de sastre. Además, la Comisión defiende que debería recogerse una referencia a la necesidad de probar la existencia de simulación. De este modo si se prueba la existencia de falsedad o engaño, ha de prescindirse del negocio o negocios simulados, atendiendo en su lugar a los efectivamente realizados por las partes <sup>(10)</sup>.

---

<sup>(10)</sup> A juicio del profesor Navas el que no esté previsto un procedimiento para declarar la simulación es "una grave deficiencia legal que no significa la posibilidad de omitir una expresa y minuciosa argumentación para llevarla a cabo", *vid.* R. Navas Vázquez, "Interpretación y calificación en Derecho Tributario", *Boletín del Iltr. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre, 2000, pág. 24.

En cuanto al *fraude de Ley*, se han planteado en la Comisión dos grandes posiciones a valorar por el legislador y alguna minoritaria.

## 1. Supresión de la regulación del fraude de Ley.

Una primera propuesta incide en la línea de señalar la *necesidad de suprimir la regulación referida al fraude de Ley*. Esta concepción parte de la idea de que este mecanismo no resulta, en principio y en general, aplicable a un ámbito como el tributario, que lejos de constituir un orden de prohibiciones se articula en mandatos positivos de pagar una cantidad de dinero a todo el que realice un determinado hecho. El ciudadano que se mueve en un mercado libre decide si realiza o no tal hecho. Si no lo realiza o realiza otro hecho tipificado o no en otra norma tributaria, ningún reproche puede merecer.

De este modo la LGT debería contemplar que el tributo debe exigirse de acuerdo con la calificación jurídica que atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados. En los actos o negocios en que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. En estos casos la Administración ha de probar, de modo fehaciente, la inexistencia del acto o negocio simulado y la efectiva realización del acto o negocio ocultado con él. Así se evitaría todo tipo de sanción, incompatible tanto con el principio de acción libre en un mercado libre como con el derecho a una lícita "economía de opción". Esta alternativa ha sido defendida en la doctrina española, entre otros, por los profesores Falcón <sup>(1)</sup> y Ferreiro <sup>(2)</sup>.

---

<sup>(1)</sup> Según el profesor Falcón el mecanismo del fraude a la ley tributaria, no constituye un modo de reacción frente a ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil, sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía, lo que explica la exclusión de sanciones. Cfr. R. Falcón y Tella, "El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción", *RTT*, NÚM. 31, 1995, pág. 65.

<sup>(2)</sup> Afirma el profesor Ferreiro que ante un ordenamiento tributario excesivamente complejo plagado de lagunas y con disparidad de criterios interpretativos "un artículo como el 24 LGT no hace sino aumentar la situación de indefensión del contribuyente al mismo tiempo que

## 2. Inclusión de una cláusula de prohibición general del fraude de Ley o de una cláusula anti-abuso.

Una segunda posición, sostiene la necesidad de regular el fraude de Ley. Así, se entiende que, tras la interpretación y la calificación del hecho imponible, se regularía, en precepto separado, la prohibición de analogía y el fraude de Ley.

Respecto a lo primero, se entiende adecuada la redacción del actual artículo 23.3 de la LGT, que pasaría a ser el apartado 1 del nuevo precepto, como era originariamente. La prohibición de analogía, que en realidad supone consagrar un principio de tipicidad en relación con el hecho imponible y las exenciones, reviste la máxima importancia en un sector del ordenamiento en que la seguridad jurídica es fundamental.

En cuanto al *fraude de Ley*, el primer problema que se plantea es si debe mantenerse la terminología o establecerse una cláusula anti-abuso. Aunque se considera que el fraude a la Ley tributaria es una figura distinta al fraude de Ley tal como se regula en el Código Civil, se cree preferible mantener la terminología. Entre otras cosas, porque si la nueva LGT no habla de fraude de Ley, sino sólo de cláusula anti-abuso, podría pensarse que es aplicable tanto la cláusula anti-abuso, como la regulación jurídico-privada del fraude de Ley.

Del mismo modo, según esta posición, debe mantenerse el fraude de Ley como un supuesto de aplicación por analogía de la Ley tributaria, como excepción a la prohibición general de analogía. Se trata, en definitiva, de supuestos en que se elude la realización del hecho imponible, por lo que la Ley tributaria no es aplicable, dada la prohibición de analogía. Ello es totalmente distinto de la simulación, en que se "esconde" la realización del hecho imponible, haciendo aparecer al exterior un negocio distinto puramente ficticio o aparente.

---

aumentan los poderes libres de ataduras normativas de la Administración", por lo que "la solución de cara a un mayor respecto a los principios de legalidad, libertad y seguridad, pasa (...) por la prohibición expresa de analogía y "fraude de ley". Vid. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", cit, págs. 20 y 21.

En este sentido la Comisión afirma “que el fraude de Ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción”. Se elude el tributo, pero evitando la realización del hecho imponible. No quiere con ello decirse que no deba aplicarse el tributo, pues existen supuestos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica que el legislador no ha podido prever, y que deben de gravarse aunque no estén tipificados por la Ley tributaria, si bien a través de un procedimiento especial y sin sanciones.

Partiendo de la redacción actual, se señalan los puntos que, según esta concepción, pueden o deben mejorarse.

### **Definición del fraude a la Ley tributaria**

En primer lugar, se considera que debe explicitarse que el fraude de Ley se refiere, exclusivamente, a supuestos en que no se realiza el hecho imponible. En segundo lugar, se propone la eliminación del actual artículo 24.1 de la LGT de la expresión “amparándose en normas dictadas con distinta finalidad”, pues, a menudo, el fraude a la Ley tributaria no se ampara en ninguna norma tributaria, sino en una laguna; y si se entiende que el término “normas” se refiere en este contexto a las normas privadas, es claro que ninguna de ellas se ha dictado con la finalidad de que se cobren o dejen de cobrarse tributos. Por ello, el mencionado inciso debería sustituirse por otra redacción que refleje dos ideas.

De un lado y en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza el fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto de mero ahorro fiscal.

De otro y por lo que se refiere a las normas tributarias, se trataría únicamente de señalar que no cabe utilizar el expediente de fraude de Ley cuando la norma tributaria contemple, expresamente, la vía negocial elegida. Por ejemplo, no cabe acumular donaciones realizadas entre las mismas personas con tres años y un día de diferencia o levantar el velo de una sociedad por

el hecho de que no realice una actividad empresarial (para ello ya está el régimen de transparencia fiscal).

En tercer lugar, debe advertirse que el fraude de Ley no es la vía para reaccionar ante fenómenos masivos de economías de opción. En estos casos lo procedente es una reforma de la Ley fiscal, que, dentro de los límites de la seguridad jurídica y de otros principios desarrollados por la jurisprudencia constitucional, podría tener carácter retroactivo, si se estima deseable.

En cuarto lugar, el expediente de fraude de Ley tampoco debe utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta. El fraude de Ley, en cuanto supone una excepción a la prohibición de analogía, implica una quiebra importante a la seguridad jurídica que sólo se justifica cuando lo que se elude es la obligación tributaria principal. No, en cambio, si simplemente se eluden obligaciones a cuenta, sin perjuicio de que, en estos últimos casos, se modifique la Ley o la norma reglamentaria para evitar en el futuro el comportamiento elusorio.

En quinto lugar y en relación con el ánimo de eludir el tributo, se sostiene que éste debe existir, y probarse por la Administración, aunque sea mediante indicios. Pero quizá sea preferible, por razones prácticas, eliminar toda referencia directa a ello, tanto para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba de este ánimo, como para evitar, en el polo opuesto, que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de ley.

### **Expediente especial**

La conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de esta figura, y por la necesidad de que de su aplicación se ocupen órganos especializados, con la suficiente formación y experiencia. Del mismo modo, se entiende que el precepto que regule el fraude de Ley ha de contemplar este expediente especial, aunque sólo sea para remitirse a su regulación, si se considera preferible llevarla al correspondiente Título de la LGT que se ocupe de la aplicación de los tributos.

Sin embargo, la Comisión advierte que no basta con contemplar la necesidad de audiencia al interesado, necesaria en todo procedimiento, sino que es importante atribuir la competencia a un órgano concreto, o al menos exigir dictamen vinculante (por ejemplo, de la Dirección General de Tributos o del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente). En todo caso no debe incurrirse en el error de atribuir íntegramente la responsabilidad del fracaso en la aplicación del actual artículo 24 de la LGT a la exigencia de que se siga un expediente especial.

### **Consecuencias del fraude de ley**

La Comisión realiza dos observaciones en torno a este punto. Por lo que respecta a la primera, defiende la supresión de las vigentes referencias a la “norma eludida”, pues en el fraude de Ley no se elude una norma concreta, sino la realización del hecho imponible, y, por tanto, del tributo que lo grava (ejemplo: aprovechándose de una laguna).

Con relación a la segunda, *se apunta la posibilidad de dar al contribuyente afectado la ocasión para deshacer los negocios que la Administración considera en fraude de Ley, con exención de impuestos.* La Comisión recuerda que ante una donación condicionada a que la Administración aplicase un determinado valor, la jurisprudencia ha considerado que tal condición era válida, y que por tanto quedaba la donación sin efecto, con lo que no podía exigirse Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones alguno. Una fórmula de este tipo suavizaría la inseguridad que el fraude supone, si bien, lógicamente, habría de quedar condicionada a los supuestos en que el Derecho privado lo permita y no impediría que se aplicase el tributo correspondiente al efecto producido, si no es posible devolver íntegramente las prestaciones recíprocas, en el sentido del artículo 1.295 del Código Civil.

### **Liquidaciones, intereses y sanciones**

Respecto a la liquidación de cuotas e intereses, ha de preverse también la deducción de las cantidades pagadas como consecuencia de los negocios realizados. Quiere con ello decirse que si se constituye y disuelve una

sociedad, para lograr los efectos propios de una compraventa de inmuebles, se aplicará el tipo que proceda de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, pero se devolverá el gravamen satisfecho de operaciones societarias.

En cuanto a las sanciones, frente a una postura extrema que apostaría por la supresión absoluta del inciso de la redacción actual que excluye la aplicación de sanciones en estos casos, la Comisión recomienda mejorarla de acuerdo con tres propuestas.

Según la primera, el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había por tanto obligación de declarar. De conformidad con la segunda, los actos y negocios realizados pueden dar lugar a sanciones, siempre que no se declaren adecuadamente. Es decir, si se constituye y disuelve una sociedad, no hay que declarar la compraventa, pero sí la constitución y disolución, y ello de forma completa y veraz.

Por último, cabe imponer sanciones por infracción simple, por negativa u obstrucción a la actuación inspectora, una vez abierto el expediente especial. Es decir, no hay obligación de declarar el hecho imponible no realizado, pero sí de atender los requerimientos que se hagan en el expediente de fraude.

## EL DEBATE CIENTÍFICO ABIERTO

La difusión del Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT, ha abierto el debate desde las bases de sus propuestas. El profesor Palao ha publicado en distintos medios <sup>(13)</sup> unas notas para el debate que sintetiza en nueve aseveraciones que extracto a continuación:

---

(13) *Vid.* Asociación Española de Asesores Fiscales, "Revista Interactiva" núm. 26-2001-9 de julio de 2001, Seminario Fernando Sainz de Bujanda, página web del Instituto de Estudios Fiscales ([www.ief.es](http://www.ief.es))



1. El informe presenta dos “grandes posiciones” doctrinales ante el fraude a la ley, una negadora de dicha figura y otra que la admite. Sin embargo, no toma posición ante ellas, al menos abiertamente. En mi opinión, la segunda es claramente preferible y predomina absolutamente en el Derecho comparado.
2. Dentro ya de la segunda de las mencionadas posturas, acierta, a mi juicio, la Comisión al rechazar la sustitución de la figura bien conocida del fraude por una “cláusula antiabuso”. No comparto, sin embargo, la afirmación de que el fraude a la ley tributaria sea una figura distinta del fraude a la ley regulado en el artículo 6 del Código civil; afirmación que se aproxima a la posición negativa de la figura.
3. Coincido, en principio, con la propuesta de que se defina el fraude a la ley como un supuesto de aplicación por analogía de la ley tributaria, aunque esta afirmación habría que matizarla.
4. Por el contrario me resulta sorprendente y rechazable la afirmación de que “el fraude de ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción”, en la que se advierte también la influencia de la tesis negadora de la figura del fraude a la ley. Se trata, claramente, en mi opinión, de dos figuras completamente distintas: en la llamada “economía de opción” se elige la vía menos gravosa fiscalmente sin artificio o abuso alguno de formas jurídicas.
5. No se ve claramente la razón por la cual el fraude a la ley no podría utilizarse “ante fenómenos masivos de economías de opción” (vuelve a utilizarse inadecuadamente esta expresión). La intervención del legislador es una cuestión de oportunidad política, que no excluye la lucha contra la elusión caso por caso.
6. Tampoco resulta claro por qué no ha de utilizarse la figura en relación con las obligaciones a cuenta, que son tan obligaciones tributarias como la principal.
7. El informe propugna el mantenimiento del expediente especial, que me parece discutible. Aunque esta exigencia no sea la única causa de la inaplicación práctica de la figura del fraude a la ley, sí ha contribuido decisivamente a ello, en mi opinión. En cualquier caso, es sorprendente

la sugerencia de que la competencia para resolver dicho expediente se atribuya al Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

8. Llama la atención la afirmación de que “en el fraude a la ley no se elude una norma concreta, sino la realización del hecho imponible”. Evidentemente éste es una creación normativa.
9. La “posibilidad (que se apunta) de dar al contribuyente afectado la ocasión para deshacer (sic: ¿revocar?) los negocios que la Administración considera en fraude de ley, con exención de impuestos” viene a ser un derecho de ensayo o prueba sin riesgo.

## CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL PROBLEMA DEBATIDO

No es mi propósito en este foro entrar con argumentaciones en el debate abierto, que exigiría una toma posición abierta, un análisis de la casuística y sobre todo más tiempo, aunque en lo esencial estoy de acuerdo con las críticas apuntadas por el profesor Palao. Sólo he pretendido hasta ahora exponer ante ustedes cuál es la situación en la normativa, la jurisprudencia y la doctrina españolas, en lo que les pueda servir de experiencia ante la nueva cláusula la anti-fraude brasileña. Entiendo, sin embargo, que merecen destacarse algunas consideraciones de orden más general.

El objeto de este Seminario, “la elusión fiscal” es uno de los problemas eternos en la doctrina científica y paradójicamente es a la vez de poderosa actualidad. Los debates, podrían reconducirse en último extremo, a la *autonomía* general y calificatoria en particular, del Derecho Tributario respecto del Derecho privado, tratando de huir de la *interpretación económica* del Derecho, denunciada por Becker y que tantos problemas ha planteado.

Desde mi punto de vista el problema que subyace es único. Expresado en forma de principios jurídicos podría afirmarse que se trata de enfrentar el principio de la *autonomía de la voluntad* que inspira las relaciones jurídicas del Derecho privado con el principio de *reserva de Ley* que inspira el instituto

normativo del Derecho tributario. Y en cuestión de técnicas más idóneas aparecen enfrentados el principio de *eficacia administrativa* en la aplicación de los tributos y el de *seguridad jurídica* de los contribuyentes. Es claro que los contribuyentes tienen derecho al ahorro fiscal, pero también lo es la Administración en cumplimiento de su deber de exigir y comprobar los tributos, no puede ignorar la licitud o juridicidad de los medios por los que se llega a lo que el contribuyente llamará ahorro fiscal o economía de opción.

Siendo esto así, también es verdad que no podemos enfrentarnos actualmente al tema dando la espalda ni a la complejidad de la normativa tributaria plagada de lagunas y complejidades, ni al contexto de la normativa tributaria de otros países, en muchos de los cuales se admite el *pacto con la Administración* o el arbitraje con carácter general, desvirtuando el clásico principio de indisponibilidad del crédito tributario. Según el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT hay que tener en cuenta el carácter funcional de las potestades administrativas: la Administración no sólo “puede”, sino que “debe” liquidar los tributos devengados y recaudar las cuotas liquidadas, en tanto no prescriba la obligación o caduque el ejercicio de la potestad, lo que, por definición, excluye que la Administración haga dejación de sus funciones.

España, además, como parte de la Unión Europea, ha de cumplir con las Directivas comunitarias que específicamente permiten u ordenan combatir ciertas formas de fraude. A modo de ejemplo, la Ley española del Impuesto sobre Sociedades (LIS) contempla como régimen especial el de fusiones y otras operaciones societarias amparadas por la Directiva comunitaria 90/434/CEE de 23 de julio, que se benefician, entre otras cosas del diferimiento en la tributación de las plusvalías a floradas. Pero el artículo 110.2 LIS previene que, si las operaciones contempladas no se efectúan por *motivos económicos válidos*, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades que participan en la operación, puede constituir una *presunción* de que esta operación tiene como mera finalidad o principal objetivo *el fraude o la evasión fiscal*, con la pérdida consiguiente de los beneficios fiscales <sup>(14)</sup>.

---

(14) Al precepto se le ha dado nueva redacción por Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE 30 de diciembre).

A partir de ahora la internalización de las empresas deberá basarse, más aún si cabe, en razones económicamente válidas antes que en estructuras corporativas tendentes a la elusión de impuestos. En la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 17 de julio de 1997 (as. *Leur-Bloem*), se afirmó que “el concepto de motivo económico válido con arreglo al artículo 11 de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que es más amplio que la búsqueda de una ventaja puramente fiscal, como la compensación horizontal de pérdidas”. A juicio de Lopez Tello lo interesante de la sentencia está en que el Tribunal parece convencido de que “la finalidad de constituir un grupo consolidado fiscal interponiendo entre una persona física accionista único de dos sociedades mercantiles una sociedad de nueva creación, mediante un canje de valores, es una finalidad de fraude o evasión fiscal”. También resultan interesantes las reflexiones del Tribunal en torno a ciertas circunstancias que pueden acompañar, y de hecho lo hacen en muchas ocasiones, a las operaciones de reestructuración, respecto a las cuales “la Corte concluye que ninguna de ellas puede considerarse por sí sola como indicio de ausencia de motivos económicos válidos, o si se quiere, como indicio de una finalidad de fraude o evasión fiscal. Es el caso de las sociedades *holding* de nueva creación sin actividad empresarial propia, estructuras societarias creadas para un período limitado, y no de forma duradera, o personas físicas accionistas y administradores únicos de sociedades intervinientes en las operaciones (15)”.

Es interesante anotar que la Ley 14/2000, que da nueva redacción al artículo 110 LIS, va a permitir que entidades residentes en territorio español reciban aportaciones de valores representativos del capital social de entidades extranjeras extracomunitarias; al amparo del Capítulo VIII del Título VIII, y también que entidades *holding* comunitarias pertenecientes a grupos multinacionales españoles reciban dichas aportaciones y hallen amparo de la referida normativa (16).

---

(15) J. López Tello, “La cláusula antiabuso del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de valores”, *Boletín del Iltr. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre de 2000, págs. 267 y 268.

(16) *Vid.* E. Sanz Gadea, “Novedades introducidas en la normativa del impuesto sobre sociedades por las Leyes 13/2000 y 14/2000”, *RCT-CEF* núm. 10/2001, págs. 99-132.

En nuestros días, muchos de los problemas de evasión fiscal son posibles por las diferencias de tributación entre países, entre los cuales existe una verdadera competencia fiscal a la baja, y son necesarias medidas internacionales y comunitarias para combatirlos. Actualmente, rige como “pacto de caballeros” entre los países de la UE el denominado “Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas”, que incluye, entre otras, medidas sospechosas de provocar *competencia fiscal dañina*, que los Estados miembros de la UE se comprometen a eliminar. Este documento que se une a las Conclusiones del Consejo Europeo de 1997, según Resolución de 1 de diciembre de 1997, ha sido completado por el informe “Primarolo” publicado el 29 de enero de 2000, que incluye una lista de 66 regímenes privilegiados o de baja tributación, que deben en consecuencia, ser eliminados.

Parte importante del Código de conducta lo constituye la propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad de 18 de julio de 2001, que sustituye la de 1998, basada en un modelo de “coexistencia” de dos sistemas: suministro de información por el país donde se generan los intereses al país de residencia y sistema de retención sobre los intereses. La nueva propuesta, que consagra la fórmula del intercambio de información, tiene por objeto garantizar que los rendimientos del ahorro en forma de intereses abonados en un Estado miembro, a beneficiarios efectivos que sean residentes en otro Estado miembro puedan gravarse efectivamente con arreglo a la legislación de este último. En la actualidad, por la falta de coordinación de los Estados miembros, las personas físicas pueden eludir con frecuencia toda forma de imposición en el Estado miembro en el que residen sobre los intereses que perciben de otro Estado miembro. Esta situación distorsiona el funcionamiento del mercado único y ocasiona pérdidas de ingresos fiscales en todos los Estados miembros. Es indudable que el espacio financiero europeo no podrá dar todos sus frutos mientras las decisiones de los ahorradores estén determinadas por la posibilidad de *eludir* impuestos y no por una comparación de las diversas alternativas de inversión fundada en sus ventajas intrínsecas.

## BREVE REFERENCIA A LAS SOLUCIONES EN OTROS PAÍSES

Volvamos a las fórmulas internas anti-elusión. Si observamos las respuestas del Derecho comparado ante los problemas de elusión o de fraude fiscal, no cabe duda de que existen disposiciones legales o principios no escritos contra la elusión en casi todos los países, en virtud de las cuales las autoridades fiscales pueden discutir operaciones aparentemente regulares pero cuya forma enmascara la realidad, reflejando preocupaciones que son estricta o principalmente fiscales.

Así, en el Derecho francés, la figura central (artículo 64 del Libro de los Procedimientos Fiscales) es el abuso del Derecho (*abus de droit*), pero entendido de manera amplia y equiparado en primer lugar a la simulación, y según el Consejo de Estado francés (arrêt de 10 de junio de 1981), también al fraude de ley. De ahí que la doctrina francesa distinga el *abus de droit-simulation* del *abus de droit-fraude d'intention* (17). En Alemania se utiliza la fórmula del “abuso de las formas jurídicas” (parágrafo 42 de la Ordenanza alemana), para combatir la “elusión fiscal”, en alemán (*Steuerumgehung*), que es la misma figura que en la terminología anglosajona se denomina *tax avoidance*. Pero aclara unánimemente la doctrina alemana que se trata de una fórmula especie de la categoría de fraude a la ley (*Gesetzesumgehung*). En Estados Unidos no existe una norma general anti-elusión pero sus tribunales han creado doctrinas afirmando el predominio de la sustancia económica del negocio sobre su forma (*substance over form*). En el Reino Unido, se ha producido una interesante evolución en la práctica de los Tribunales desde una actitud literalista hacia una posición flexible (*new realism*) que concede una importancia singular a la interpretación del Parlamento. El Informe del Institute for Fiscal Studies (1997) ha propuesto la adopción de una norma legal general contra la elusión impositiva (*tax avoidance*) centrada en la noción de “operación realizada por motivos fiscales” (*tax driven transaction*).

---

(17) Vid. C. David, “L’abus de droit en Allemagne, en France, en Italie, aux Pays-Bas et au Royaume Uni”, en: *Rivista di diritto finanziario e scienza delle finanze*, 1993, I, págs. 220 y ss.

La experiencia de los países donde se aplican medidas generales contra la elusión muestra que no se refieren a la limitación del uso de regímenes de baja imposición por las empresas multinacionales. La ponencia general al Congreso de la IFA sobre las limitaciones en el uso de regímenes de baja tributación en empresas multinacionales destaca tres experiencias. En primer lugar, la práctica alemana muestra que la identificación del mal uso de la ley permite imponer a los asociados alemanes de las empresas intermediarias situadas en el extranjero por los ingresos recibidos por esos asociados, cuando se trata de empresas "buzón", sin instalaciones ni personal. Por su parte, Australia y Nueva Zelanda, basándose en el mal uso de la ley, reprimen el procedimiento consistente en utilizar operaciones complejas identificando como ingresos procedentes de sociedades de cartel exentas, lo que realmente constituye intereses resultantes de inversiones efectuadas en países de baja imposición. En el último de los casos, el holandés, el procedimiento consiste en erosionar la base fiscal de los Países Bajos por la manipulación de la tributación del grupo. Ese es el caso cuando una sociedad de cartera localizada en un país con régimen de baja tributación y que pertenece a una empresa holandesa lucrativa, transfiere los títulos de la empresa a una nueva sociedad de cartera holandesa, que queda en deuda con esa finalidad. Las dos empresas holandesas constituyen entonces un grupo de tributación, lo que permite consolidar las cargas financieras de la sociedad de cartera y los beneficios de la sociedad operativa, situación que elimina la erosión de la base fiscal de los Países Bajos, mientras que los intereses pagados por la sociedad de cartera holandesa son recibidos en un país con régimen de baja imposición y por ello no tributan o lo hacen muy reducidamente.

También, están generalizadas tres tipos de medidas nacionales que limitan el uso de los regímenes de baja tributación por las empresas multinacionales sin estar orientados a esta finalidad, a saber: las disposiciones contra subcapitalización, las de precios de transferencia y las que posibilitan atribuir la residencia de tributación de una empresa extranjera a la empresa de referencia.

De otro lado, debe tenerse en cuenta que los convenios para evitar la doble imposición firmados por España muestran una tendencia consistente en incorporar específicas cláusulas anti-abuso (beneficiario efectivo, limitación

de beneficios de ciertas cláusulas convencionales, cláusulas de sometimiento a tributación), pero como afirma García Prats “no la inclusión de una cláusula general de limitación de beneficios del convenio, con la excepción del convenio firmado con los Estados Unidos. Los convenios de doble imposición españoles no incorporan una cláusula de salvaguardia para garantizar la aplicación de la normativa interna sobre transparencia fiscal internacional”. En consecuencia, “las reglas anti-abuso muestran una eficacia limitada para combatir la utilización de regímenes de baja tributación por empresas multinacionales, aunque parece evidente que una utilización más generalizada podrían mejorar la efectividad de la Administración tributaria, pudiéndose aplicar incluso frente a los convenios de doble imposición”<sup>(18)</sup>.

España, como también Brasil, sigue el sistema de “black list” de territorios de baja tributación, respecto al cual se justifica la aplicación de medidas anti-elusión. También habrá de tenerse en cuenta que ni las reglas internas ni las convencionales podrán suponer infracción del Derecho comunitario europeo. Prevalece este Derecho frente a lo previsto en los convenios entre un país miembro y una parte tercera, no pudiendo prosperar las invocaciones de los Estados respecto a la lucha contra la evasión fiscal (as. *Saint-Gobain*, STJCE 21.9.99, C-307/97).

## LA CUESTIÓN TERMINOLÓGICA

El problema de la *elusión fiscal* empieza por ser de orden terminológico. Sería preciso para evitar confusiones distinguir este concepto del de fraude de ley civil, abuso del Derecho, negocio simulado, negocio indirecto, negocio fiduciario o simplemente infracción a la norma tributaria<sup>(19)</sup>, sobre todo

---

(18) F. A. García Prats, resumen de la ponencia española al congreso de la IFA sobre los “Límites en la utilización de regímenes de baja imposición por empresas multinacionales: medidas actuales y tendencias futuras, *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXXVib, Kluwer, The Netherlands, 2001, pág. 826.

(19) En este último caso, jamás debería producirse confusión puesto que se trata de un supuesto radical y abiertamente contrario a la Ley.



porque las respuestas o consecuencias previstas por el ordenamiento jurídico para cada caso son distintas.

Entiendo que no constituye una “herejía” afirmar que las categorías civiles se separan o al menos suponen un matiz ineludible respecto de las tributarias que explicitan, en esta área, en mayor medida que en otras, su autonomía calificatoria respecto al Derecho privado, en atención al componente económico que hay en las normas tributarias y a la posibilidad de “evasión legal”<sup>(20)</sup>, “elusión impositiva”<sup>(21)</sup> o de “economía de opción”<sup>(22)</sup> que puede darse.

Siguiendo al profesor Casado “tanto en la calificación *tributaria* de los hechos como en la interpretación de la norma (tributaria) habrá de considerarse que

<sup>(20)</sup> Bajo el epígrafe “evasión legal, se agrupan los distintos modos o procedimientos legales que permiten o instrumentan que el particular no entre en la perspectiva relacional u obligación impositiva, aún habiéndose dado o producido la realidad expresiva o representativa de una capacidad contributiva”. Se consideran conductas de “elusión impositiva” “aquellas decisiones del contribuyente que conlleven una mejor carga impositiva en el futuro, siempre que la ejecución de aquéllas quede plana o íntegramente sometida al ordenamiento impositivo vigente”, Cfr. C. Albiñana García-Quintana, “La evasión legal impositiva: concepto y problemas”, Ponencia General de las Jornadas de Estoril, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1970, Madrid, 1973, pág. 342. *Vid.* J. Larraz, *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1952, en particular pág. 61 y ss. donde se distingue el *frans legis Fiscí* de la economía de opción. Más recientemente, M. Pérez de Ayala Becerril, recoge las distintas expresiones de la doctrina para referirse a lo que Larraz calificaba de economía de opción, como son la planificación fiscal o la elusión fiscal y plantea un original concepto de elusión fiscal legítima. *Vid.* “La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión aún sin resolver”, *RDFHP* núm. 260, abril-junio, 2001, págs. 421-442.

<sup>(21)</sup> En este supuesto se elude el hecho imponible, pero no se oculta.

<sup>(22)</sup> Un requisito de la “economía de opción” es que exista absoluta concordancia entre lo formalizado y la realidad (Larraz). La opción resultado del propio texto legal será lícita y no podrá ser calificada de fraude a la Ley impositiva (Garrigues) y además es institución ajena a cualquier elaboración jurídica del concepto de evasión impositiva. Cfr. C. Albiñana García-Quintana, “La evasión legal impositiva”, cit., págs. 358 y 359. García Novoa y Ruiz Toledano hablan de derecho a la planificación fiscal como una “consecuencia del ejercicio de la libertad económica por parte del ciudadano”, *vid.* C. García Novoa, “El derecho del contribuyente a la tipicidad”, XX Jornadas de la ILADT.

esta última – como señalan Tipke y Kruse – tiene siempre una *significación económica*, puesto que siempre (incluso cuando se valga de conceptos de Derecho privado) se apoya en fenómenos económicos que presuponen o indican la existencia de capacidad contributiva; lo cual no comporta que baste con invocar la significación de la ley o, en general, la consideración de la realidad económica, para utilizar puntos de vista económicas si la propia ley no lo manifiesta de forma suficiente” (23).

Sin embargo, advierte el profesor Guasp, cómo desgraciadamente “tanto el abuso como el fraude son enfermedades del Derecho no inventadas, sino auténticas. Uno y otro atacan a *todos los sectores jurídicos*. Ninguno de ellos puede envanecerse de permanecer inmune ante un morbo tan nocivo” (24).

La juridicidad anormal es fruto siempre de una meditación de segundo grado distinta de la primaria, y en ello explica la dificultad del manejo de esta serie de cuestiones. “La *juridicidad anormal* se presenta siempre que el resultado directo y primario de una cierta valoración final *no se corresponde*, en un análisis ulterior de la realidad, con una consideración definitiva equivalente (25)”. La esencia formal del concepto de juridicidad anormal radica en el “carácter secundario e indirecto con que en ella se ofrecen los propósitos justificativos reales del Derecho. Superficialmente examinadas, las figuras jurídicas afectadas por una juridicidad anormal, no revelan nada en particular, son análogas a cualesquiera otras, se muestran tan causadas o tan privadas de causa como puedan estarlo las hipótesis de la vida jurídica ordinaria. Sólo saliendo de esa engañosa contemplación directa, el panorama teleológico del caso revela su viciada orientación; sólo ascendiendo a un examen más detenido y más profundo que el común se comprueba que lo que aparecía como jurídicamente “bueno” era “malo”, y al revés” (26).

---

(23) G. Casado Ollero, “Legalidad tributaria y función calificador de la Administración Fiscal”, *Boletín del Ilre. Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, septiembre, 2000, pág. 38.

(24) J. Guasp, *Derecho*, Gráficas Hergón, S.L. Madrid, 1971, pág. 376.

(25) *Ibidem.*, pág. 371.

(26) *Ibidem.* pág. 372.

En el *abuso del Derecho* <sup>(27)</sup>, el Derecho existe pero se ejercita no hacia fines aparentes de la finalística del mismo sino hacia otros fines distintos y, como tales, no reconocidos. En vez de mover el Derecho hacia su meta normal, exacta y correcta, es decir, de usar de él, se le emplea o utiliza para algo diferente o sea, literalmente se abusa de él, con lo cual el fundamento aparente se desvanece. La desviación la experimentan todos los derechos de los que se abusa *en su causa propia*, no en la causa de otros como ocurre en las otras especies de juridicidad anormal. Todo abuso del Derecho verdadero es susceptible de una comprobación fácil y expedita hasta cierto punto. La tosquedad de la forma de producirse la anormalidad acerca estos casos a los de falta de juridicidad simple, con los que muchas veces se confunde, aunque realmente su esencia sea distinta en absoluto.

En el caso del *fraude de Derecho* se estafa el Derecho a diferencia del abuso en que simplemente lo violenta. En el fraude el mecanismo defraudador es de suyo irreprochable porque nada revela en su fin que pueda originar un resultado considerable como anormal hasta que, examinando otras situaciones, se ve hasta qué punto era *artificial* e inexistente aquella aparente normalidad. "Por fraude se entiende la alteración de finalidad que consiste en *contrariar*, con un cierto resultado jurídico, admisible de suyo, la significación reconocida *de otra figura jurídica distinta*" <sup>(28)</sup>.

En el *fraude a la ley tributaria* se utilizan uno o varios actos o negocios jurídicos con una finalidad distinta a la que les es propia, para conseguir los resultados materiales que se producirían realizando el hecho imponible tipificado por la

---

<sup>(27)</sup> No puede decirse que la doctrina del abuso del Derecho sea pacífica en toda su extensión. La raíz de la confusión está en el empleo ambivalente de la expresión. Sobre el tema, *vid.* E. González García, "La evasión legal legítima", Aportación española a las Jornadas de Estoril, *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1970, Madrid, 1973, *cfr.* págs. 405-410. Más recientemente, P. Pistone, *Abuso del diritto di elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995. Debe advertirse, que los puntos de vista del profesor Pistone son inaplicables en el Derecho español. *Vid.* C. Palao Taboada, "El fraude a la ley en el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT - Notas para un coloquio", AEDAF, *Revista interactiva* núm. 26-2001, 9 de julio.

<sup>(28)</sup> J. GUASP, *Derecho...*, *cit.*, págs. 375 y 376.

ley<sup>(29)</sup>. El fin último, aunque puede que no sea el único, es eludir o rebajar el impuesto, y para ello se utiliza una vía distinta a la prevista por la norma.

No supone una infracción de la norma tributaria, porque no se realiza el hecho imponible previsto en la norma cuyo incumplimiento determina una infracción que conlleva sanción, sino que precisamente el hecho imponible se "rodea" con una configuración jurídica artificiosa<sup>(30)</sup>. En palabras del profesor Pérez Royo "no se vulnera directamente el ordenamiento jurídico, no se infringe abiertamente el mandato de la norma, sino que se evita, mediante artificios, la realización del hecho imponible"<sup>(31)</sup>. Hay pues una desviación de finalidad con aprovechamiento de la letra de otro u otros preceptos dictados con finalidad diferente, no una ocultación, a diferencia de lo que ocurre con los negocios simulados en los que se encubre y oculta total o parcialmente la realidad, la causa real<sup>(32)</sup>. Al no ser un supuesto de infracción, no procede exigir sanciones, aunque se ha propuesto su exigencia para no incentivar este tipo de conductas<sup>(33)</sup>.

---

(29) La premisa del artículo 24 de la Ley General Tributaria es que se gravan "hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible".

(30) Como claramente exponen J.L. Pérez De Ayala y M. Pérez De Ayala Becerril, "si el contribuyente actúa al tiempo de la realización del hecho imponible manipulándolo bajo otra figura tipificada en la ley de cobertura, habiendo surgido, por tanto una obligación tributaria específica, cualquier actividad desarrollada por el contribuyente, aun por medios formalmente lícitos, sólo se podrá considerar como una modificación o manipulación de una situación jurídica que la ley concreta a favor del Fisco, quien podrá entonces, legítimamente objetar la violación de su derecho adquirido (...). Por ello, el artículo 24 LGT, como norma de segundo grado, obliga a considerar como jurídicamente realizado, no el efectuado por el contribuyente, con su conducta en fraude, sino el hecho tipificado en la ley defraudada", *Fundamentos de Derecho Tributario*, 3ª edición, Edersa, Madrid, 1999, pág. 89. Posteriormente M. Pérez de Ayala Becerril ha planteado la posibilidad de elusión fiscal lícita si la actuación es anterior y no hay simulación, cfr. "La elusión fiscal frente a las conductas ilícitas: una cuestión sin resolver", cit. pág. 441.

(31) *Vid.* F. Pérez Royo, *Derecho Financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 2000, pág. 99.

(32) J. Pérez Arráiz, *El fraude de ley en el Derecho tributario*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pág. 43.

(33) *Vid.* J.I. Ruiz Toledano, *El fraude a la Ley y otros supuestos de Elusión Fiscal*, Valencia, CISS, 1998, pág. 263.

En toda conducta, negocio o acto realizado en fraude podemos observar que existe una norma defraudada y una norma de cobertura, de forma similar a lo que ocurre en el fraude de ley no tributaria, pero como especificación de éste, siguiendo al profesor Palao Taboada, supone “la consecución de un determinado resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos *que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales*”<sup>(34)</sup>. Puede ocurrir también “que la norma de cobertura declare exento el negocio jurídico e incluso puede suceder que la ley de cobertura suponga la ausencia de una norma que sujete a gravamen el supuesto al que el sujeto pasivo se acoge”<sup>(35)</sup>. En el ámbito tributario el fraude de ley presenta singular importancia por el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias y por las posibilidades claras que la propia configuración de las normas tributarias ofrece<sup>(36)</sup>.

La solución que da el artículo 24 de la Ley General Tributaria ante las conductas fraudulentas es aplicar analógicamente la norma tributaria eludida, aunque afirma Palao no haya en realidad una laguna en sentido técnico. La norma aplicable existe ya y es justamente la ley defraudada. Se trata de una *laguna indirecta*, a la que solo puede accederse con mecanismos artificiosos, de ahí que el ordenamiento reaccione aplicando analógicamente la norma eludida con la pretensión de evitar que se lesione el principio de igualdad en la aplicación de la ley. Según la opinión de Herrera Molina, que suscribo plenamente “tales figuras elusivas no se basan en la *analogía iuris* (integración de la laguna mediante principios jurídicos) sino de la típica *analogía legis* (integración de la laguna mediante un precepto distinto)”<sup>(37)</sup>. Más reciente-

<sup>(34)</sup> Vid. “El fraude a la ley en Derecho Tributario”, *RDFHP* núm. 63, 1966, págs. 677 y ss.; y “¿Existe fraude de la ley tributaria?”, *RCT* núm. 182, 1998, págs. 3 y ss.

<sup>(35)</sup> Cfr. Martín Queralt et al., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 10ª edición, Tecnos, Madrid, 1999, pág. 217.

<sup>(36)</sup> *Ibidem.*, pág. 218.

<sup>(37)</sup> “Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria”, *QF*, junio, 1999, pág. 13. El profesor Herrera Molina ha propuesto simplificar la legislación tributaria, eliminar los resquicios normativos que sirvan de apoyo a la “interpretación económica” y a la tesis del negocio indirecto, establecer un procedimiento especial para declarar la existencia de

mente, el profesor Ferreiro se expresa todavía con más claridad cuando afirma que “se aplica la norma a un hecho no previsto que, de haberlo sido, hubiera sido también gravado” (38).

La cláusula general de sanción del fraude de ley contenida en el artículo 24 LGT ha permanecido prácticamente sin aplicación, por razones fundamentalmente técnicas, al disponer la Administración de otras armas más expeditivas para luchar contra el fraude a la ley tributaria, como era la calificación de los hechos imposables conforme a su “verdadera naturaleza” (antiguo artículo 25 LGT) (39). Tras la modificación de 1995, probablemente para eludir el expediente especial, se ha recurrido a la calificación de los negocios como simulados (40). Por ello el profesor Ferreiro ha propuesto la supresión del artículo 24 LGT que no hace “sino aumentar la situación de indefensión del contribuyente al mismo tiempo que aumentan los poderes libres de ataduras normativas de la Administración” (41).

Según lo hasta ahora expuesto, parece posible afirmar que el fraude de Ley es una especie del género fraude a la Ley. Las diferencias entre el fraude de ley y el fraude a la ley tributaria son tanto de supuesto de hecho como de consecuencias jurídicas. Respecto al supuesto de hecho, puede no existir norma de cobertura en el fraude a la ley tributaria (laguna indirecta) mientras sí existe en el orden civil. Respecto a las consecuencias jurídicas, no exige el

---

simulación, para evitar así que distintas conductas en fraude de ley intenten perseguirse por esta vía y por último, suprimir el procedimiento especial para declarar el fraude de ley, manteniendo la declaración expresa de que la conducta en fraude de ley no constituye por sí misma una infracción, cfr. pág. 16.

(38) *Vid.* J.J. Ferreiro Lapatza, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, cit., pág. 17.

(39) *Cfr.* C. Palao Taboada, “¿Existe el fraude a la Ley tributaria?”, *RCT-CEF* núm. 182, 1998, pág. 5.

(40) *Cfr.* R. Falcón y Tella, *QF* núm. 17, 1999, pág. 5. También pone de también de manifiesto que la figura de la simulación se ha utilizado también “para imponer sanciones en supuestos que, de haber sido efectivamente declarados los hechos como constitutivos de fraude, no las llevarían”.

(41) *Vid.* J.J. Ferreiro, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, cit., pág. 20.

fraude a la ley tributaria la intervención del juez sino que basta con que se declare unilateralmente por la Administración en expediente especial. Sin embargo, el profesor Falcón ha defendido que el fraude a la ley tributaria es un instituto diferente al del fraude a la ley en general. En su opinión, “el fraude a la ley tributaria no supone la existencia de una vulneración del ordenamiento, sino únicamente la realización de un hecho no previsto por la ley, al que, sin embargo, el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen por analogía” (42).

A este planteamiento opone Palao que “el supuesto del fraude a la ley no consiste en un simple “no realizar” el hecho imponible, sino en eludirlo mediante una calificación artificiosa (...) la norma de cobertura no es, en primer término, la ley tributaria a la que trata de acogerse el contribuyente – la cual en el caso más favorable a éste, cuando el negocio fraudulento no está sujeto a imposición, es inexistente-, sino la norma civil o mercantil en la que pretende basarse dicha calificación artificiosa” (43).

La *simulación* supone la plena consciencia de que la realidad que se hace aparecer al exterior – simulada – no corresponde con los negocios efectivamente queridos y verdaderamente realizados – disimulados – y supone también querer esa discordancia entre la apariencia y la realidad, esto es supone engaño y ocultación (44).

En cuanto a los *negocios indirectos y fiduciarios*, su relación con el fraude a la ley tributaria es obvia pues cuenta con ellos por cuanto se usan éstos como medios para alcanzar el resultado económico pretendido. El negocio indirecto tiene unos perfiles difusos que en ocasiones provoca confusión con la

---

(42) Cfr. J. Martín Queralt, et al., *Curso ...*, cit., pág. 217. Sus tesis están expuestas en “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economía de opción”, *Revista Técnica Tributaria* núm. 31, 1995, págs. 55 y ss, y en *QF* núms. 17 y 18, 1995.

(43) Cfr. C. Palao Taboada, “¿Existe fraude a la ley tributaria?”, cit., pág. 12.

(44) La regulación tributaria se refiere tanto a la simulación absoluta como a la relativa, aunque lo más habitual es la simulación relativa referida a la naturaleza de un negocio, es decir, se simula uno negocio para ocultar otro, cfr. J.I. Ruiz Toledano, *El fraude de ley ...*, cit., pág. 150.

figura del *negocio simulado* <sup>(45)</sup>, si bien se caracteriza aquél por el propósito de lograr un efecto jurídico por una vía distinta de la normal o típica, mientras que éste oculta una verdad. Frente a estas figuras, en el negocio fiduciario el efecto querido por las partes es desproporcionado respecto a la finalidad que se pretende. En cualquier caso debe existir un abuso de formas jurídicas para que exista fraude. De lo contrario el supuesto habría de calificarse de economía de opción <sup>(46)</sup>, aunque como ha afirmado el profesor Albiñana “todos los negocios jurídico-privados son “indirectos” para el Derecho Tributario” que podrá entrar en la determinación de su específica naturaleza desde el ángulo de la capacidad contributiva <sup>(47)</sup>.

---

<sup>(45)</sup> Se ha advertido la tendencia a calificar los negocios como simulados con el fin de eludir el expediente especial de fraude de ley (Palao Taboada) y lo que es más grave es que la figura de la simulación se ha utilizado también “para imponer sanciones en supuestos que, de haber sido efectivamente declarados los hechos como constitutivos de fraude, no las llevarían”, R. Falcón y Tella, Editorial *QF* núm. 17, 1999, pág. 5. También reconoce J.I. Ruiz Toledano que “en un caso en que existen múltiples actos o negocios relacionados, en vez de un único acto o negocio simulado o en fraude de ley, parece que la prueba de la existencia de simulación, absoluta o relativa, en una de las piezas de dicho complejo elusivo puede excluir el fraude de ley, ya que todo el mecanismo se encontraría viciado por dicha simulación y bastaría con acudir a la norma del art. 25”, cfr. *El fraude de ley ...*, cit., págs. 161 y 162.

<sup>(46)</sup> La economía de opción consiste en que por vías distintas, pero típicamente adecuadas, se logra el mismo resultado o finalidad de carácter económico, y sin embargo, son aquéllas objeto de tratamientos tributarios diferentes en su peso o en su cuantía. En estos supuestos es lógico, correcto u ortodoxo que el particular elija el camino que comporte menor coste tributario, ya que la Ley le ofrece la opción. Cfr. C. Albiñana García-Quintana, *Derecho Financiero y Tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Madrid, 1979, pág. 393.

<sup>(47)</sup> C. Albiñana García-Quintana, “Derecho privado y Derecho tributario”, *XX años de actividad del Centro de Estudios Tributarios y Económicos*, Artes Gráficas y Ediciones, Madrid, 1981, págs. 607 y 608. Este planteamiento subyace en R. Falcón, al considerar la importancia de los indicios, cfr. R. Falcón y Tella, “Interpretación económica y seguridad jurídica”, *CT* núm. 68, 1993.



## EL ABUSO DE LA TÉCNICA DE LA FICCIÓN

Hecha ya la revisión a la situación normativa de respuesta al fraude de ley, otro dato que quisiera traer a este foro y destacar es que, en mi opinión, España sigue con planteamientos rígidos, contando con una legislación tributaria cargada abusivamente de "ficciones" que desvirtúan los negocios jurídicos reales, en pro de la descarga probatoria de la Administración. Como bien recogieron las conclusiones de las III Jornadas de la Asociación Española de Derecho Financiero de 1968 celebradas en Río de Janeiro <sup>(48)</sup> no debe establecerse ficciones más que en aquellos casos en que no sea posible la utilización de otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador. Entre las funciones de la ficción están: la tipificación de elementos sustanciales del supuesto de hecho, la represión del fraude a la ley tributaria, la aplicación de principios de equidad, la simplificación de la gestión tributaria o la concesión de beneficios fiscales. Las ficciones que afecten a los elementos de la relación jurídica tributaria deben siempre respetar los principios superiores de la imposición y señaladamente los de reserva de ley y de capacidad contributiva. La última conclusión recomendó precisamente la supresión de las ficciones existentes que no se ajustaran a tales principios <sup>(49)</sup>. En el ordenamiento español, ha sido paradigmático el supuesto de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas declarada recientemente inconstitucional, que trataba fiscalmente como donaciones las diferencias de comprobaciones de valor comprobadas por la Administración si éstas superaban en más de 2 millones y en más de un 20% los valores declarados por el contribuyente. Pero existen muchos otros como el artículo 108 de la Ley del Mercado de Valores que obliga a pagar por transmisiones patrimoniales onerosas a las ventas de acciones de sociedades

---

<sup>(48)</sup> Fue el gran tributarista brasileño Gilberto de Ulhoa Canto el que propuso el tema de aquellas jornadas, encargando la ponencia general al ilustre profesor José Luis Pérez de Ayala que inició en España el estudio de las ficciones en el Derecho Tributario, desde los conceptos de ficción y presunción elaborados por A.A. Becker en su *Teoria geral do directo tributario*, edit. Saraiva, Sao Paulo, 1963.

<sup>(49)</sup> *Vid. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, 1968, Madrid, 1970, págs. 579-581.

en las que más del 50% de su activo está constituido por inmuebles, si la adquisición supone alcanzar más del 50% del capital social, que puede tratar como fraudulentas operaciones jurídicas lícitas cuyo objeto no es evitar el pago del impuesto de transmisiones.

## EL PROBLEMA DE LA TÉCNICA DESDE LA TEORÍA DE LA INTERPRETACIÓN

Yendo a las causas últimas de esta “*vexatitia quaestio*”, habría que insistir en el recelo y prevención con que se han acogido las *normas tributarias*, cuando no con animosidad, recelos que se han traducido en fórmulas interpretativas tendentes a salvaguardar los intereses de los contribuyentes o en ocasiones, justo como reacción a estos planteamientos, en los que pretenden potenciar la posición del Estado impositor.

Los principios de la *realidad económica*, surgido a raíz de la aprobación de la Ordenanza tributaria alemana en 1919 <sup>(50)</sup> – y superado tras la segunda guerra mundial <sup>(51)</sup> – y de la *interpretación funcional* defendida en Italia por Griziotti, en virtud del cual habría que determinar la función de la ley en

---

<sup>(50)</sup> Con anterioridad a la Ordenanza tributaria imperial de 1919, el *Rechtsfinanzhof* (Tribunal financiero imperial) entendió que no era posible combatir el fraude de ley tributaria por vía interpretativa, lo cual era “una explícita llamada al legislador para que interviniese en la materia” (P. Pistone, *Abuso del diritto de elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995, págs. 68 y 69). En efecto, en la Ordenanza de 1919 se introdujeron referencias a la interpretación económica, al negocio simulado y al abuso de las posibilidades de configuración jurídica.

<sup>(51)</sup> En Alemania, la Ley de Adaptación impositiva, de 16 de octubre de 1934, basándose en este principio de la realidad económica, dispuso que las normas fiscales debían ser interpretadas de acuerdo con las concepciones generales del nacional-socialismo, teniendo en cuenta la opinión general, la finalidad y el significado económico de las leyes tributarias y la evolución de las circunstancias, lo que supuso “la confinación de los principios jurídicos en aras de otros criterios espurios y que distaban de tener perfiles precisos y definidos, pudiéndose por ello dejar abiertas las puertas a la más absoluta arbitrariedad”, C. Checa González, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 31.

relación con el específico acto impositivo, han subrayado el *contenido económico* que subyace en cada una de las categorías que reciben tipificación normativa y se han traducido en la pretensión de que se tenga en cuenta el principio de capacidad económica no sólo en el momento de creación de la norma sino también en el de su interpretación. Así expuestos y sin más matices, ambos principios son rechazables de plano, tal y como Becker ha predicado al rechazar la introducción de elementos ajenos al razonamiento jurídico en la interpretación de las normas tributarias <sup>(52)</sup>. La premisa de la que partimos es pues, que la interpretación de las normas tributarias no ha de tener en cuenta criterios económicos. Pero, aportemos ahora algunos matices.

En primer lugar, la interpretación supone una tarea valorativa y la valoración de los conceptos legales ha de hacerse con criterios que exigen un cierto grado de “conocimientos económico-financieros” <sup>(53)</sup>. En algunos casos “son precisas consideraciones de tipo económico dentro de una interpretación jurídica de las leyes tributarias” plasmadas en “los fines del sistema tributario o en los *objetos económicos* de los diversos tributos” que integran y constituyen uno de los puntos teleológicos a tener en cuenta junto con otros datos, “máxime si están expresamente definidos en el Derecho positivo” <sup>(54)</sup>.

---

<sup>(52)</sup> A él se encomendó la redacción de la Ordenanza Tributaria, eligiendo la opción de la interpretación de acuerdo con su significación económica. En el Derecho vigente también los artículos 42 AO y, sobre todo, el 11 de la Ley argentina 11683 juridifican como criterio interpretativo la significación económica, pasando por tanto a ser un “precepto de imposible desconocimiento”. Kruse aporta un punto de vista interesante al advertir que “la mención del significado económico de las normas tributarias es papel mojado, es una referencia puramente gratuita que carece de relevancia jurídica. No altera en nada la labor del intérprete, porque “si esa significación económica está normativizada, el intérprete debe acudir a la ley” y si no, “nunca podrá sustituir la letra de la ley por la realidad económica”. Cfr. E. González García, *La interpretación de las Normas Tributarias*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi núm. 6, 1997, págs. 63, 64 y 67.

<sup>(53)</sup> J.L. Pérez de Ayala y E. González García, *Derecho Tributario I*, 1993, pág. 32.

<sup>(54)</sup> J.L. Pérez de Ayala y E. González García, *Curso de Derecho Tributario I*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 106.

En segundo término, puede decirse sin ningún género de duda que hoy se ha aceptado el "objeto imponible" como categoría jurídico-tributaria que cumple la función de la capacidad económica o contributiva sin que ello suponga interpretación económica del Derecho.

Finalmente, se ha dicho también que es importante la presencia del principio de *capacidad contributiva* a largo de todo el proceso interpretativo, y no sólo en la configuración del hecho imponible sino en todo el proceso interpretativo que pueda generarse en su aplicación, desde la determinación de la base y el tipo, hasta el resultado final, que es la cuota a pagar por el sujeto pasivo<sup>(55)</sup>. Se trata de un principio jurídico constitucional<sup>(56)</sup> cuyo respecto se exige tanto al creador como al aplicador del Derecho que ha de considerarlo como criterio interpretativo<sup>(57)</sup>.

También es conveniente recordar la polémica entre Berliri y Vanoni respecto a la autonomía calificatoria del Derecho Tributario. Berliri, poniendo el

---

(55) Cfr. E. González García, *La interpretación de las Normas Tributarias...*, cit. pág. 61. El mismo planteamiento subyace en la monografía de P.M. Herrera Molina, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Marcial Pons-Fundación Oriol-Urquijo, Madrid, 1998.

(56) De un principio abstracto ha pasado a ser un derecho fundamental, como demuestra P.M. Herrera Molina, *Capacidad...*, cit., especialmente en págs. 23 y ss., y 51, y ss.

(57) También se ha afirmado que "los valores materiales de la Constitución, referidos tanto a la fase de ingreso como a la de gasto público, la supremacía constitucional misma, obliga a interpretar el conjunto del ordenamiento jurídico financiero en el sentido que resulta de los principios y reglas constitucionales, ya que la norma fundamental supone el texto y el contexto que preserva la continuidad y regularidad del ordenamiento, de manera tal que encauza en su ámbito la creación interpretativa a la vez que ofrece la garantía de continuidad en el aspecto temporal (...) La interpretación por esto de las normas fiscales a la luz del concepto constitucional de capacidad económica permitirá descubrir el seguimiento que para con el mismo haya tenido la concreta ley examinada (...) Esta interrelación dinámica entre Derecho y Economía, superadora de la falsa contraposición entre forma jurídica y sustancia económica constituye un elemento indispensable a la hora de valorar el grado de realización que en una determinada ley tributaria pueda tener el contenido jurídico necesario de la capacidad económica", cfr. M. A. Martínez Lago, "Una interpretación constitucional de la funcionalidad de la capacidad económica como principio informador del ordenamiento financiero", *Civitas, REDF* núm. 55, 1987, pág. 435. Las cursivas son nuestras.

acento en la universalidad del fenómeno financiero que no permite sectorializaciones, entiende que los conceptos y categorías jurídicos deben tener contenidos homogéneos. Pretendiendo marcar la singularidad, Vanoni afirma la especificidad del Derecho Tributario por el contenido económico de sus normas. Expuestas del modo indicado ambas posturas, son igualmente razonables y dignas de ser suscritas, pero aparentemente resultan incompatibles.

Sólo Giannini conjuga los dos puntos de vista afirmando que “cada vez que el Derecho Tributario utilice conceptos provenientes del resto del ordenamiento (compraventa, mandato, depósito, etc.), puede hacer dos cosas. O bien puede darle un contenido distinto aclarándolo de forma expresa. O bien, si el Derecho Tributario no dice nada, se entiende que eso conceptos son los procedentes de la rama origen correspondiente”<sup>(58)</sup>.

Sáinz De Bujanda, considera sobre la *interpretación funcional*, que la capacidad económica es fundamento del hecho imponible y así es cómo debe tenerse en cuenta a la hora de exigir el tributo, y no convirtiendo el sustrato económico en hecho determinante. Si el hecho imponible está desligado de la realidad económica y de la capacidad económica ha de promoverse declaración de inconstitucionalidad pero no instar su inaplicación por vía interpretativa, pues ello llevaría a la creación libre del Derecho. No obstante, tampoco conviene exagerar los términos de la cuestión. Ante la evidente quiebra de “los valores jurídico-formales que se advierte hoy en el ordenamiento jurídico-positivo a favor del predominio de criterios ordenadores de carácter material (capacidad económica, distribución de la renta, desarrollo económico, eficacia económica y administrativa, represión del fraude, etc.)”, es necesario “completar la acción del principio de legalidad con el de capacidad contributiva”<sup>(59)</sup>. Éste es también el planteamiento que hace Calvo Ortega afirmando que “el Derecho Financiero es el mejor campo para la aplicación del método principalista”<sup>(60)</sup>.

---

<sup>(58)</sup> Tomamos el extracto de la polémica de E. González García, *La interpretación de las Normas Tributarias*, cit., págs. 30-32.

<sup>(59)</sup> *Passim*.

<sup>(60)</sup> R. Calvo Ortega, *Curso de Derecho Financiero I*, Civitas, Madrid, 1998, pág. 41.

Además, la Ley General Tributaria incluye una cláusula de interpretación o más bien de calificación al prevenir que “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, *cualquiera que sea la forma o denominación* que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez” (artículo 28.2), cláusula que permite la calificación y ha posibilitado hasta la recalificación de hechos imponibles <sup>(61)</sup>. Como bien ha escrito el profesor González García, es la simple transposición a esta rama del ordenamiento jurídico del aforismo “los contratos son lo que son y no lo que las partes quieren que sean” <sup>(62)</sup>.

Entiende Vanoni en estos temas, que hay que “interpretar *lógicamente* la norma, poniendo especial énfasis en subrayar el fondo económico que indudablemente subyace en cada una de las categorías objeto de cualificación normativa en el sector tributario, contenido económico cuya existencia, lleva a aplicar el principio de capacidad económica *también* en la fase de aplicación de la norma” <sup>(63)</sup>. El hecho de que por medio de este método interpretativo se tengan en cuenta datos económicos aportados por disciplinas extrajurídicas no es sino el resultado de contemplar “la realidad social del tiempo a que han de ser aplicables” las normas financieras <sup>(64)</sup>.

También es de gran importancia investigar el fin de la norma porque éste es el elemento que con mayor facilidad nos conducirá a la aclaración de su contenido. El intérprete debe atender *fundamentalmente* al *espíritu y finalidad de las normas* (artículo 3 del Código Civil). Aunque es un contrapeso permanente

---

<sup>(61)</sup> Pese a que la Ley 25/1995 parece haber eliminado las posibilidades de recalificación mediante la doctrina del negocio indirecto, “algunos funcionarios consideran que el (nuevo) artículo 28.2 LGT podría utilizarse para defender la teoría del negocio indirecto” (cfr. J.I. RUIZ TOLEDANO, *El fraude de ley ...*, cit., pág. 103).

<sup>(62)</sup> Cfr. “Comentario al artículo 25 de la LGT”, en *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, t. I., Ley General Tributaria, Edersa, Madrid, 1982, pág. 204.

<sup>(63)</sup> Cfr. J. MARTÍN QUERALT, *ibidem.*, pág. 54.

<sup>(64)</sup> Como establece el artículo 3.1 del Código Civil. En ocasiones, sólo a partir del conocimiento de dichos efectos económicos se puede juzgar la justicia de los medios empleados en el desarrollo de la función financiera. Cfr. J.J. Bayona y M<sup>ta</sup>. Soler, *Derecho Financiero*, Librería Compás, Alicante, 1987, pág. 124.

a las operaciones de análisis gramatical, lógico e histórico, el dato teleológico o finalista sirve para interpretar un precepto fiscal concreto. Está constituido, como acertadamente apuntan los profesores Pérez De Ayala y González García por tres elementos fundamentales: 1) Los principios generales del ordenamiento tributario positivo; 2) los fines del tributo concreto a cuya normativa pertenezca el precepto a interpretar y 3) los fines que se deriven del propio precepto de cuya interpretación se trata <sup>(65)</sup>.

---

<sup>(65)</sup> Cfr. J.L. Pérez de Ayala y E. González García, *Curso de Derecho Tributario I*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 93.