

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

Profesora Ayudante Doctor Derecho Financiero y Tributario. Universidad Carlos III de Madrid

GEORG SEITZ

Asesor fiscal

Este trabajo ha sido seleccionado y ha obtenido el **1.º Premio Estudios Financieros 2004** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don José Luis PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Pedro Manuel HERRERA MOLINA, doña Clara JIMÉNEZ JIMÉNEZ, don Diego MARÍN-BARNUEVO FABO y don José Antonio RODRÍGUEZ ONDARZA.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA nueva Ley General Tributaria ha modificado la figura del fraude a la ley tributaria, incorporando algunos de los elementos de esta figura existentes en otros Ordenamientos, y en especial, del alemán, pues el actual artículo 15 de la LGT ha adoptado un perfil muy similar al del 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana, tal y como viene siendo interpretado por la jurisprudencia. Por ello su análisis presenta ahora un especial interés para el caso español.

Las pasiones encontradas que la figura del fraude a la ley tributaria suscita en nuestro país y en los de nuestro entorno constituyen además un inmejorable campo de estudio para abordar los perfiles de esta figura. Y aunque es posible que las posibilidades técnicas de mejora de una norma anti-elusión sean limitadas, lo mismo no es válido para su *aplicación* por los Tribunales y la Administración. Para ello será necesario definir un marco lógico claro y preciso que pueda ser utilizado por los aplicadores del Derecho, constituyendo una garantía de seguridad jurídica para todos sus destinatarios. Ése es el propósito de este trabajo.

Sumario:

Abreviaturas.

I. Introducción.

II. El problema del fraude a la ley tributaria.

1. Fraude y deber de contribuir.
2. Fraude y economía de opción: el supuesto *derecho* de los ciudadanos a reducir su carga tributaria.
3. Un apunte sobre el problema de fondo: la relación del Derecho tributario con el Derecho privado.

III. La solución adoptada en Alemania y en España: las normas generales anti-fraude.

1. Igualdad sustancial de ambas normas: sus elementos esenciales.
2. Significado y posición de las normas anti-fraude en el Ordenamiento jurídico.
 - 2.1. El fraude a la ley tributaria como un caso especial de fraude de ley.
 - 2.2. La corrección del fraude: ¿interpretación o integración de la norma tributaria?
 - 2.2.1. El problema de la analogía en Derecho tributario.
 - 2.2.2. Fraude de ley y analogía: una vinculación inexistente.
 - 2.3. El papel de la calificación y la interpretación en el fraude de ley: ¿es necesaria la norma anti-fraude?
3. Objeto de las normas anti-fraude.

IV. El ámbito de aplicación de las normas anti-fraude.

V. Los elementos del fraude a la ley tributaria.

1. El empleo de una forma jurídica inadecuada, extraña, inusual, artificiosa.
2. La obtención de una ventaja tributaria.
3. La ausencia de otros motivos válidos y el *business purpose test*.
4. Las operaciones complejas (*Kettenübertragungen*) como supuesto típico de fraude.
5. La diversidad de fines de los tributos y el fraude de ley.
6. El propósito de evitar el tributo: ¿elemento adicional del fraude?

VI. Consecuencias jurídicas de la aplicación de la norma anti-fraude.

1. La tributación de acuerdo con el objetivo *realmente* perseguido por las partes.
2. La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley tributaria.

VII. La declaración de fraude por la Administración tributaria.

VIII. Fraude de ley y simulación.

IX. Comentario final.

Bibliografía.

NOTA: Los apartados II.1, V.4 y VI.2 han sido redactados por Georg SEITZ. El apartado IV ha sido realizado de forma conjunta y la autoría del resto del artículo corresponde a Violeta RUIZ ALMENDRAL.

Violeta RUIZ agradece al *Deutsche Akademischer Austauschdienst* y a la Fundación «la Caixa» por la beca de investigación recibida, que le ha permitido realizar, durante el curso 2003/2004, una estancia de investigación en la *Westfälische Wilhelms Universität zu Münster* (Münster, Alemania), lo que ha sido de gran utilidad para la elaboración de este trabajo.

ABREVIATURAS

BFH	<i>Bundesfinanzhof</i> (Tribunal Supremo Federal Alemán)
BStBl.	Bundessteuerblatt (Revista, Alemania)
BVerfG	Sentencia del <i>Bundesverfassungsgericht</i> (Tribunal Constitucional alemán)
CrT	Carta Tributaria (Revista)
CT	Crónica Tributaria (Revista)
CTF	Canadian Tax Foundation
CTJ	Canadian Tax Journal (Revista)
DB	Der Betrieb (Revista, Alemania)
EStG	<i>Einkommensteuer Gesetz</i> (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Alemania)
QF	Quincena Fiscal (Revista)
RCEF	Revista Estudios Financieros
REDF	Revista Española de Derecho Financiero (Civitas)
StAnpG	<i>Steueranpassungsgesetz</i> (Norma de adaptación tributaria, Alemania)
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional español
StuW	Steuer und Wirtschaft (Revista, Alemania)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	Tribunal Económico-Administrativo Regional
TSJ	Tribunal Superior de Justicia

*Taxes are what we pay for civilised society*¹

I. INTRODUCCIÓN

La Ley General Tributaria de 2003 (en adelante, LGT) ha establecido una nueva norma anti-fraude, incorporando algunos de los elementos de esta figura existentes en otros Ordenamientos. Con esta reforma se pretende revitalizar el empleo de una figura hasta ahora escasamente utilizada por la Administración tributaria y los Tribunales españoles. Lejos de ser un problema exclusivo de nuestro país, el fraude a la ley tributaria constituye una de las principales preocupaciones en los Estados de nuestro entorno. De ahí el ingente número y tipología de medidas adoptadas para combatirlo, que nos ofrece un utilísimo campo de estudio para indagar posibles soluciones y comprender mejor las nuestras. Por ello, aunque el objeto prioritario de nuestra atención es la norma española anti-fraude, nos serviremos de la experiencia de otros Estados en esta materia. Entre ellos, el caso alemán merece especial atención porque el actual artículo 15 de la LGT ha adoptado un perfil muy similar al del 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana (*Abgabenordnung*, en adelante, AO), tal y como viene siendo interpretado por la jurisprudencia, y en especial, por el Tribunal Financiero Federal (*Bundesfinanzhof*, en adelante, BFH).

Asimismo, las pasiones encontradas que el fraude a la ley tributaria suscita en nuestro país y en los de nuestro entorno, enriquecen el citado campo de estudio, sobre todo habida cuenta del parecido que los términos de este debate presentan en los distintos Estados. En este sentido, a menudo se hace referencia a una ideología subyacente que impregnaría tanto la jurisprudencia como el propio debate que acompaña el establecimiento, reforma e interpretación de las normas anti-fraude, o se achaca a la jurisprudencia el llegar a conclusiones acerca de si ha habido o no fraude a partir de ideas preconcebidas basadas en una línea tradicional (*Gefühlsrecht*), en lugar de seguirse argumentaciones lógico-jurídicas que luego puedan ser comprobadas y racionalmente contestadas².

¹ Juez Holmes, en el caso *Compania de Tobacos vs. Collector of Internal Revenue* (1927) 275 U.S. 87 (en 100).

² PASCHEN: 2001, 15; NEVERMANN: 1994, 298 y ss. En nuestro país, véase: PALAO: 1998, 10.

Partiendo de que dicho sustrato ideológico existe –en cuyo fondo radica la clásica tensión entre autonomía privada e intervención del Estado, en este caso a través de los tributos–, es posible, y necesario, identificar y analizar los elementos precisos para poder aplicar adecuadamente la figura del fraude. Por eso, aunque seguramente las posibilidades técnicas de mejora de una norma anti-elusión son limitadas, lo mismo no es válido para su *aplicación* por los Tribunales y la Administración. Para ello habrá que definir un marco lógico claro y preciso que pueda ser utilizado por los aplicadores del Derecho, constituyendo una garantía de seguridad jurídica para todos sus destinatarios. Ése es el propósito de este trabajo.

II. EL PROBLEMA DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

1. Fraude y deber de contribuir.

Suele afirmarse que es precisamente uno de los elementos definitorios de los impuestos –que su pago no implica la obtención de ninguna contraprestación directa– lo que los hace especialmente vulnerables al fraude. Por ello, si el modelo de Estado Social implica, en la vertiente financiera, un Estado impositivo (*Fiskalstaat*), no es exagerado afirmar que el fraude a la ley tributaria es uno de los problemas fundamentales que éste debe confrontar ³.

El fraude a la ley tributaria provoca una sustancial distorsión del que se considera principio central de la imposición; la capacidad económica en su vertiente horizontal o de igualdad, expresión de la igualdad material ⁴, hasta el punto de que cuando esta clase de fenómenos se enquistan en el sistema, se genera un debilitamiento *estructural* de dicho principio ⁵. Así lo expresaba el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, afirmando que «*esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria: ...lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*» (FJ 3.º). La desigualdad generada por el fraude de ley comienza en realidad desde el momento en que se planifica la operación, pues por un lado los contribuyentes con rentas más elevadas se encuentran en mejor posición para planificar estrategias de fraude, y por otro, determinadas clases de renta se prestan más a éstas por estar menos controladas ⁶.

³ TIPKE; KRUSE: 2003, 135; BIRK; ECKHOFF: 2000, 55 y ss.

⁴ En Alemania la capacidad económica no está expresamente contenida en la Constitución, sino que se deriva del principio de igualdad (art. 3.1 GG). *Vid.* entre otras, las siguientes Sentencias: BVerfG de 25-10-1966 – 2 BvR 506/63, BVerfGE 20, 323 [331]; BVerfG, de 05-02-2002 – 2 BvR 305/93, BVerfGE 105, 17; 10-11-1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246.

⁵ BARQUERO ESTEVAN: 2002, 81 y ss.

⁶ IFS: 1997, 4.

En suma, la normativa anti-fraude tiene como finalidad primaria garantizar la capacidad económica en su vertiente de igualdad (*Lastengerechtigkeit*) en la imposición, de ahí que pueda encuadrarse en el conjunto de normas tributarias cuya finalidad es hacer efectivo el principio de capacidad económica, y que la lucha contra esta clase de prácticas constituya una auténtica exigencia constitucional ⁷.

2. Fraude y economía de opción: el supuesto *derecho* de los ciudadanos a reducir su carga tributaria.

De acuerdo con la estructura clásica de las normas tributarias, en el diseño de los hechos impositivos se toman como referencia o indicio actos o negocios procedentes de otras ramas del Derecho, fundamentalmente del privado, en la medida en que reflejan la capacidad económica que se pretende gravar, u otra finalidad del tributo ⁸. A efectos del fraude, surgen aquí al menos dos grupos de problemas: en primer lugar, esta estructura normativa permite en principio a los ciudadanos elegir la forma adecuada para llevar a cabo sus negocios, en el entendido de que en función de la misma la tributación podrá variar, o incluso no llegar a nacer. Esta libertad de elegir las formas aplicada al ámbito tributario coincide con la denominada «economía de opción», que veremos a continuación. Un segundo grupo de problemas, directamente relacionado y que será objeto del epígrafe siguiente, es en qué términos se plantea la citada relación entre Derecho tributario y Derecho privado, lo que tronca con el clásico problema de la autonomía del Derecho financiero, que representa un relevante papel en el análisis del fraude a la ley tributaria.

La economía de opción (*legitimate tax mitigation, Steuervermeidung*) 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*» ⁹, supuesto este último que como veremos «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» ¹⁰. Por eso no podemos suscribir la tesis de FALCÓN, que afirma que las normas generales anti-fraude permiten gravar «economías de opción abusivas, buscadas de propósito abusando de las posibilidades de configuración jurídicas que la libertad de pactos

⁷ DANZER: 1981, 25 y ss.; KIRCHHOF: 1983, 175; TIPKE: 1993, 1.330 y ss.; BIRK: 1994, 106, 107; PASCHEN: 2001, 55; entre otras, *vid.* BVerfG de 02-10-1968 – 1 BvF 3/65, BVerfGE 24, 174. Del TC, *vid.* las SS. 76/1990, 46/2000 y 194/2000.

⁸ *Vid.* al respecto: FISCHER: 1991, párr. 19, p. 11, que señala que no se trata tanto de un problema de preferencias como de *precedencia* del Derecho privado al tributario; TIPKE: 1993, 1.329, 1.330.

⁹ LARRAZ: 1952, 61. En palabras de los autores del Informe realizado por el Institute of Fiscal Studies (IFS, en adelante) sobre fraude de ley tributaria (*Tax Avoidance*) para el Reino Unido, la diferencia entre la economía de opción y el fraude de ley estriba, primariamente, en que en el segundo caso los hechos o negocios llevados a cabo son contrarios al plan del legislador; IFS: 1997, ix. En Alemania *vid.* esta distinción en: DANZER: 1981, 36; TIPKE: 1993, 1.325.

¹⁰ PALAO TABOADA: 2003, 79.

proporciona»¹¹. Esta afirmación concentra buena parte de la confusión existente sobre la materia: en primer lugar, porque si es economía de opción nunca podrá ser abusiva, y en segundo, el abuso de las posibilidades de configuración jurídica tampoco podrá estar cubierto por la libertad de pactos.

No es ocioso recordar que la frase «cada cual tiene derecho a arreglar sus asuntos de manera que se disminuya su carga tributaria» significa estrictamente eso: que se tiene derecho a elegir entre vender o mantener en el patrimonio unas determinadas acciones únicamente para que la posible ganancia se beneficie de un tipo más reducido, o derecho a preferir invertir en Deuda pública, frente a otras posibilidades de inversión, únicamente por motivos tributarios. Extramuros de la economía de opción, y por lo tanto sin protección jurídica alguna, es la conducta consistente en alterar la forma jurídica correspondiente a una determinada operación económica para que tribute menos. Quien así actúa en realidad *está sujeto al impuesto*, de la misma manera que quien realiza la misma operación económica pero sin alterar las formas jurídicas pues, como ha resaltado D. BIRK, en los casos de fraude a la ley tributaria la conducta sujeta a tributación no se realiza únicamente desde el punto de vista de la forma jurídica, pero sí desde la perspectiva del sustrato económico o manifestación de capacidad económica que da lugar a la imposición¹².

A mayor abundamiento, 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 jurídicos¹³. Es más, como ha afirmado U. PASCHEN, la frase: «cada cual tiene derecho a ordenar sus asuntos económicos de la manera que le resulte más beneficiosa desde la perspectiva de la carga tributaria» en realidad sólo sería válida sin ningún tipo de trabas para el caso de las normas tributarias con fines extrafiscales, pues en éstos se prevé implícitamente el derecho a seguir la norma de incentivo/desincentivo, con el premio/castigo de una deuda tributaria inferior o mayor. Por el contrario, para el caso de las normas tributarias con fines fundamentalmente fiscales, la frase anterior constituye en realidad la excepción pues los contribuyentes no pueden elegir la carga tributaria haciendo abstracción de la capacidad económica que se ha demostrado con el negocio, actividad, etc. que se ha llevado a cabo¹⁴. Más adelante volveremos sobre la influencia que tiene la existencia de diferentes fines en los tributos sobre la aplicación de la norma anti-fraude. Baste ahora señalar que la economía de opción no es más que la utilización de opciones fiscales, allí donde éstas existan, que normalmente será donde haya normas o fines extrafiscales.

Sin embargo, con frecuencia este «matiz» se pierde de vista, y la proclamación abierta de la economía de opción se termina interpretando como un auténtico *derecho* de los contribuyentes a reducir su carga tributaria. Y lejos de ser un debate meramente teórico, sus consecuencias prácticas son de la mayor relevancia, hasta el punto de que, dependiendo del lado en que Administración tributaria y tribunales se sitúen en relación con el citado matiz, la propia lucha contra el fraude será más o menos eficaz. Varios ejemplos ilustran esta afirmación:

¹¹ FALCÓN Y TELLA: 2003, 7.

¹² BIRK: 1994, 106 y: 2003, párr. 316, p. 101. *Vid.* también en este sentido: KIRCHHOF: 1978/80, 257, 258.

¹³ WALZ: 1980, 227; DANZER: 1981, 105; PASCHEN: 2001, 41, 42.

¹⁴ PASCHEN: 2001, 103.

En respuesta a un polémico caso de fraude de ley tributaria, donde el Tribunal Supremo canadiense había afirmado la necesidad de llevar a cabo una interpretación teleológica de las normas tributarias ¹⁵, *Revenue Canada* (organismo en buena medida equivalente a nuestra Agencia Tributaria), publicó una declaración de derechos del contribuyente donde se recogía el de ordenar sus asuntos económicos de la manera que se estimara correcta con el objeto de disminuir la deuda tributaria («*right to arrange your affairs in order to pay the minimum tax required by law*»). Esta proclamación, unida a una marcada tendencia literalista en la interpretación de las normas tributarias por parte de la propia Administración tributaria, tuvo como consecuencia el notable incremento del fraude de ley tributaria, hasta el punto de que en el período comprendido entre 1985 y 1987 se produjo una sustancial disminución de los ingresos en concepto de Impuesto sobre Sociedades. En respuesta, en 1987 el Gobierno canadiense anunció el establecimiento de una regla general anti-fraude, que entró en vigor en 1988 en medio de un interesante debate doctrinal entre defensores y detractores de esta manera de luchar contra el fraude ¹⁶. Haciendo abstracción de los detalles normativos, referidos al propio Ordenamiento jurídico, los argumentos empleados a favor y en contra del establecimiento de una norma general para el fraude en concreto y, en general, sobre la necesidad de interpretar dichas normas de manera restrictiva o extensiva son muy similares en los distintos Estados ¹⁷.

Una situación similar tuvo lugar en Bélgica, donde las proclamaciones jurisprudenciales a favor de la economía de opción como un quasiderecho de los contribuyentes por elegir la vía con menor tributación (*la voie la moins imposée*) crearon un clima favorable a la proliferación de numerosas prácticas en fraude de ley, que finalmente originaron la necesidad de aprobar una norma general anti-fraude, lo que tuvo lugar en 1993 ¹⁸.

Por último, el ejemplo clásico de confusión entre economía de opción y derecho a ahorrar tributos, instrumentada a través de un exacerbado literalismo en la interpretación de las normas tributarias, es el conocido caso de la jurisprudencia inglesa *Duke of Westminster*, donde se enfatiza el derecho de los ciudadanos a ordenar sus asuntos de la manera que le suponga la menor carga tributaria posible ¹⁹. Esta jurisprudencia, muy criticada por constituir un ejemplo de aproximación literalista a las normas tributarias excesivo a favor de los contribuyentes (*pro-taxpayer literalism*) ²⁰,

¹⁵ Se trata del caso *Stuart Investments Ltd vs. The Queen* [1984] C.T.C. 294 donde se reconoce la importancia de la interpretación teleológica de las normas tributarias para combatir el fraude, pese a que la argumentación del caso ha sido muy criticada por suponer, con una curiosa interpretación, la negación de la aplicación de la doctrina del *business purpose* desarrollada en EE.UU. Véanse más detalles al respecto en: ARNOLD: 1995, 542 y ss.

¹⁶ ARNOLD: 1995, 543, 549 y ss.

¹⁷ Como botón de muestra, *mutatis mutandi*, véanse las críticas expresadas por ARNOLD: 1995, 549, 553 y 554 (notas a pie número 31, 41 y 46), al trabajo de MASTERS: 1991, donde se defiende una opinión contraria al establecimiento de una norma general anti-fraude, son muy similares a las vertidas en España por PALAO: a las posturas mantenidas por FALCÓN y FERREIRO, de las que damos cuenta en estas páginas.

¹⁸ Se trata de la Ley de 22 de julio de 1993, en la que concurren notas similares a la española y alemana, entre otras; más detalles en: HINNEKENS: 1999, 339 y ss.

¹⁹ *Commissioners of Inland Revenue vs. Duke of Westminster* [1936] App. Cas. 1.

²⁰ NEVERMANN: 1994, 298 y ss. Una caricatura, por lo extremo de sus ideas, de la defensa de la interpretación estricta o literal de las normas ha constituido la mejor baza para permitir el fraude de ley se encuentra en el trabajo de Lord Houghton, que constituye una defensa a ultranza de la minoración de la carga tributaria como un auténtico *derecho* de los ciudadanos, coincidiendo con posiciones ultraconservadoras que aún hoy encuentran cierto acomodo entre la clase política;

tuvo además decisiva influencia en otros Estados. Así por ejemplo, fue esta tendencia la que acabó por quitar virtualidad a la norma general anti-fraude que había sido introducida en Australia en el año 1936, lo que condujo a su reforma en 1981 ²¹, y a la modificación de la *Acts Interpretation Act* para introducir un artículo de interpretación teleológica (*purposive interpretation*) que contrarrestase el citado literalismo, estableciéndose desde entonces que en la interpretación de las normas deberá primarse este criterio frente a los demás ²², como muestra de que el caldo de cultivo natural del fraude de ley tributaria es la interpretación literal, y a menudo acrítica o avalorativa, de las normas tributarias. O bien, una interpretación restrictiva. En este contexto se enmarcan las palabras de C. PALAO TABOADA, que con cierto pesimismo apuntaba que «...la ideología dominante en el momento presente en nuestro país, y, en general, en los que pertenecen a nuestro ámbito cultural y político, no es propicia a la utilización de esta figura [la norma española para la prevención del fraude a la ley]. Asistimos, en efecto, a un auge del liberalismo y del individualismo y a un correlativo retroceso de las ideologías potenciadoras de lo comunitario y estatal. El mercado, glorificado como máximo rector de la actividad económica y social, exige seguridad jurídica; ésta se erige, en consecuencia, en principio supremo del ordenamiento: sólo valdrán las limitaciones de la autonomía de la voluntad expresa y taxativamente previstas en las leyes...» ²³.

3. Un apunte sobre el problema de fondo: la relación del Derecho tributario con el Derecho privado.

En el fraude a la ley tributaria aflora el conflicto, ya clásico, acerca de la relación entre el Derecho privado y el tributario, que en este caso se concreta en la pregunta acerca del grado de independencia del segundo con respecto del primero ²⁴. En este sentido, U. PASCHEN apuntaba la existencia de dos maneras de contemplar el fenómeno del fraude a la ley tributaria, cada una con diferentes consecuencias sobre el empleo de la norma anti-fraude. La primera pondría el acento en el *abuso* de la configuración de formas jurídicas (*GestaltungsmiBbrauch*), la segunda, en la *evitación* de la norma tributaria (*Steuerumgehung*). En la primera perspectiva se parte de los conceptos existentes en el Derecho privado, de manera que se considera fraude a la ley tributaria no cualquier evitación del impuesto sino tan sólo aquella calificada por concurrir en ella un abuso o empleo inadecuado de formas. El punto de partida es, en todo caso, el reconocido derecho a elegir libremente las fórmulas jurídicas por las partes. En la segunda perspectiva, se pone el acento en la finalidad y los

(HOUGHTON: 1979, 93 y ss.). El autor realiza afirmaciones como: «la tributación no tiene más que ver con los valores que... una licencia para perros. Los tributos son un acto del Parlamento, no un acto de Dios», p. 100 [el mismo trabajo ha sido también publicado con el sugerente título «The Case Against the Aggressive Taxman» (en castellano: «Razones contra el Inspector de Hacienda agresivo»). *Taxes*, The Journal of the Inland Revenue Staff Federation, enero 1978].

²¹ La norma objeto de reforma es la *Income Tax Assesment Act* 1936; más detalles en: PASSANT: 1996, 453 y ss.; VANISTENDAEL: 1997, 141-142.

²² *Acts Interpretation Act* 1901, artículo 15AA(1). El artículo establece: «*In the interpretation of a provision of an Act, a construction that would promote the purpose or object underlying the Act (whether that purpose or object is expressly stated in the Act or not) shall be preferred to a construction that would not promote that purpose or object*».

²³ PALAO: 1998, 10.

²⁴ WALZ: 1980, 226; PASCHEN: 2001, 22.

valores de la normas tributarias, que ocupan así el lugar central del examen, cuyo objeto es determinar si dicha finalidad ha sido vulnerada. El punto de partida es aquí el Derecho tributario en su conjunto, de manera que una determinada fórmula jurídica es inadecuada únicamente cuando ocasiona un fraude de ley. En general, puede pensarse que mientras que la primera perspectiva ocasionará un empleo restrictivo de la norma anti-fraude, que se producirá, por ejemplo, cuando la forma empleada sea inadecuada en relación con un «tercero razonable» (*verständiger Dritter*), la segunda propiciará el efecto contrario²⁵. En párrafos posteriores tendremos ocasión de comprobar que estas palabras son básicamente acertadas.

Asimismo, el telón de fondo de todo estudio sobre el fraude de ley tributaria debe ser la imposibilidad lógica de defender una contraposición estricta entre Derecho tributario y privado, pues ambos forman parte del mismo sistema. Para ilustrar esta idea, mencionaba R. WALZ el ejemplo de Prusia, donde el reconocimiento jurídico de la libre competencia tuvo como finalidad coadyuvar, mediante el incremento y la dinamización de la actividad económica, a la financiación y compensación de los gastos originados por las guerras napoleónicas. En la medida en que el reconocimiento de la libre competencia nace con esa finalidad, no es concebible una separación estricta entre fines públicos y privados, de manera que una evitación de la carga tributaria a través de alguna maniobra de fraude hubiera sido también contraria a la propia finalidad del marco jurídico que instauró la libre competencia. Por ello: «la libertad negocial que posibilita el Derecho privado no puede garantizarse de forma gratuita (...) dicha libertad sólo puede ser garantizada por el Estado (...) a través de contribuciones dinerarias de sus ciudadanos», de donde sigue que «la obligación tributaria es el correlato natural del sistema (...) capacidad de actuación jurídica (*Rechtstfähigkeit*) y obligación tributaria son dos caras de la misma moneda»²⁶. Fundamentalmente, y aunque partiendo de postulados diferentes, éste es el hilo conductor del trabajo de L. MURPHY y T. NAGEL, donde entre otras aportaciones se desmonta la tesis de que puede mantenerse una contraposición estricta entre Estado e individuo en materia tributaria, o entre una cantidad antes o después de impuestos como si el derecho de propiedad no fuera a su vez consecuencia del propio sistema que se sustenta a través de impuestos lo que, en última instancia, construye lo que los autores denominan el «mito de la propiedad» (*myth of ownership*)²⁷. Así lo expresa también el Tribunal Constitucional alemán, con una frase cuya simpleza es sólo aparente, pues recoge la idea esencial de que no puede hablarse de la autonomía privada como un «coto de caza» con finalidades no ya independientes, sino opuestas, a las del Derecho tributario, afirmando que «en el orden liberal de la Constitución el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, a través de los tributos, en el éxito de la actividad económica privada»²⁸.

²⁵ PASCHEN: 2001, 20 a 22.

²⁶ WALZ: 1980, 36 («Rechtstfähigkeit und Steuerpflicht sind Ober- und Unterseite derselben Medaille»), y pp. 31 a 37.

²⁷ MURPHY; NAGEL: 2002, esta idea se desarrolla a lo largo del trabajo, pero puede verse concisamente en sus conclusiones, pp. 174 y ss.

²⁸ BVerfG, BStBl. II 1995, 655 y ss. (apartado C. II. 1. b, pág. 660) Caso del Impuesto sobre el Patrimonio («*Vermögensteuer*»). Vid. esta idea también en el Tribunal Supremo australiano: «*las normas tributarias forman parte del sistema jurídico en el cual el comercio se incentiva y protege*»; *FCT v. Spotless* 95 A.T.C. 4775, vid. sobre este caso: PASSANT: 1997, 132. Para P. KIRCHHOF (1983, 173, 181), el problema del fraude de ley es, fundamentalmente, el problema de encontrar una norma de conflicto (*Konkurrenzregel*) entre el Derecho tributario y las formas jurídicas reguladas por otras ramas del Ordenamiento. Aunque esta tesis, seguramente muy influida por la importancia que concede este autor al derecho de pro-

No es contradictorio, sino complementario de lo anterior afirmar que, en el plano de los conceptos jurídicos, una vinculación estricta del Derecho tributario al Derecho privado constituye un terreno abonado para que se pierda de vista la *ratio* de las normas tributarias y se propicien así las maniobras en fraude de ley tributaria²⁹. Por ello la manera adecuada de abordar los casos de fraude de ley tributaria no será averiguar la naturaleza jurídica del negocio o forma jurídica en concreto *tal y como se configura en el Derecho privado*, sino interpretar la norma tributaria para determinar la finalidad que en la misma cumple la forma jurídica en concreto. Ello no empece, que puede ser de utilidad examinar también la finalidad de dicha forma desde el Derecho privado, al objeto de determinar qué elementos de este contrato, acto o negocio son tenidos en cuenta por la norma tributaria por entender que suponen una manifestación de capacidad económica. Y es que, en definitiva, aunque es ocioso reiterarlo, lo que interesa al Derecho tributario no son las formas contractuales, jurídicas, que ofrece el derecho privado, sino *sus consecuencias*, o lo que los ciudadanos pueden conseguir a través de estas formas, y que en la medida en que pueda considerarse una manifestación de capacidad económica o sea coincidente con otros fines tributarios, es objeto de imposición³⁰. No otra finalidad cumple la autonomía del legislador fiscal a la hora de atribuir significado a los conceptos jurídicos con independencia de que éstos hayan sido elaborados en otras ramas del ordenamiento (STC 45/1989). En definitiva, el problema de fraude de ley en materia tributaria se producirá en mayor medida si el Derecho tributario recibe las formas jurídicas del Derecho privado tal y como están contempladas en esta disciplina³¹. De ahí que se haya dicho, en referencia al artículo 42 AO, pero claramente trasladable al caso español, que este precepto «se encuentra en una relación de tensión dialéctica entre la libertad de formas o autonomía privada y el principio de capacidad económica, lo que a su vez es una manifestación de la tensión dialéctica entre el principio formal de Estado de Derecho y el material»³².

III. LA SOLUCIÓN ADOPTADA EN ALEMANIA Y EN ESPAÑA: LAS NORMAS GENERALES ANTI-FRAUDE

1. Igualdad sustancial de ambas normas: sus elementos esenciales.

En ambos Ordenamientos hay una norma general anti-fraude que convive con otras reglas específicas establecidas con la misma finalidad. La adopción de una regla general ha sido generalmente considerada la mejor manera de confrontar las conductas en fraude. Tempranamente, la

piedad (que en su tesis sería la citada norma de conflicto), es seguramente demasiado reducida, como ha sostenido al respecto FISCHER: 1991, párr. 19, p. 11. A esto hay que añadir que KIRCHHOF encuentra esta norma de conflicto únicamente en el derecho fundamental a la propiedad (art. 14 Constitución Alemana), postura esta no sólo minoritaria, sino que ha recibido numerosas críticas en Alemania.

²⁹ WALZ: 1980, 226; DANZER, P. 105; FISCHER: 1991, párr. 19, p. 10.

³⁰ KIRCHHOF: 1983, 177.

³¹ WALZ: 1980, 226.

³² PASCHEN: 2001, 19.

Comisión Carter identificó hasta cinco problemas que originarían las normas especiales anti-fraude que hoy en día tienen plena vigencia: (1) la imposibilidad de prever todas las actuaciones en fraude posibles³³, (2) el peligro de que la legislación detallada llegue a crear nuevas oportunidades de fraude, (3) o de la posible penalización de operaciones perfectamente legítimas, (4) que estas normas puedan constituir auténticas «hojas de ruta» de los verdaderos defraudadores, y (5) que introducen mucha mayor complejidad en la legislación tributaria³⁴. Lo cierto es, sin embargo, que prácticamente ningún ordenamiento tributario prescinde en la práctica de establecer tales normas específicas, lo que seguramente radique, como señalaba P. FISCHER, en el insuficiente desarrollo dogmático de las cláusulas generales anti-fraude³⁵.

Entrando ahora en la exposición concreta de las normas, encontramos importantes similitudes. La alemana (art. 42.1 AO), ubicada en el capítulo de «deuda tributaria», establece que «*La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos*»³⁶. La norma española (art. 15.1 LGT), está ubicada en la Sección III, del Título I, titulado «*Interpretación, calificación e integración de las normas tributarias*», y establece que «*se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: (a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; (b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios*»³⁷. De acuerdo con esta dicción,

³³ TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 17. Como mucho, como apunta HOFFMANN (1996, 310), el legislador podrá dificultar u obstaculizar algunas de las más comunes.

³⁴ Carter Commission: 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 (pp. 32 a 34). Véanse 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: 1994, 82; FISCHER: 1995, 90 y 1996, 645; PASCHEN: 2001, 2.

³⁵ FISCHER: 1996, 645. Aunque el autor se refiere a la doctrina alemana, creemos que esta opinión es perfectamente aplicable al caso español, donde también abundan las normas especiales anti-fraude.

³⁶ Tomamos la traducción al castellano de C. PALAO TABOADA (*Ordenanza Tributaria Alemana*. Madrid: IEF, 1980. Original: «*Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht*»). 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 vertida desde entonces es perfectamente válida (FISCHER: 1991).

³⁷ El origen del precepto se encuentra en el artículo 24 de la anterior Ley de 1963, reformado posteriormente por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que como es sabido desde su introducción permaneció muchos años prácticamente sin aplicación; *vid.* PALAO TABOADA: 1998, 5.

es claro que la nueva norma española es una norma anti-fraude, aunque el legislador haya preferido emplear la inexpresiva denominación de «conflicto», que nos parece inadecuada en tanto que puede inducir a confusión acerca de su verdadera naturaleza ³⁸.

Pese a su diferente dicción literal, ambas normas contienen fundamentalmente los mismos elementos, que en el caso alemán han sido sobre todo consecuencia de la interpretación llevada a cabo por la jurisprudencia y doctrina mayoritarias, siendo ya clásica la siguiente definición del BFH: «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» ³⁹. Estas tres condiciones, que en ambos Ordenamientos deben producirse de forma cumulativa, encierran los elementos esenciales de las normas anti-fraude, o las interpretaciones jurisprudenciales que encontramos en otros ordenamientos, lo que nos será de gran utilidad en su análisis.

2. Significado y posición de las normas anti-fraude en el Ordenamiento jurídico.

El establecimiento de normas anti-fraude suscita grandes pasiones, que alcanzan a la determinación de su significado y función en el Ordenamiento jurídico. Entre otros aspectos, se discute si son o no necesarias, por ejemplo porque bastaría una interpretación correcta de las normas tributarias para alcanzar el mismo resultado. En esta línea, es controvertido si su finalidad es coadyuvar a la correcta interpretación de las normas tributarias, o si se trata de normas cuya finalidad es reprochar determinadas conductas, por lo que su naturaleza estaría más cercana a las sancionadoras. Otra causa de discusión frecuente es si el fraude a la ley tributaria constituye o no un caso especial del fraude a la ley general y si el mecanismo jurídico empleado por la norma general anti-fraude es de naturaleza integrativa (analogía y reducción teleológica), o interpretativa, lo cual tiene importancia, entre otros aspectos porque sólo en el segundo caso podría plantearse la imposición de sanciones en los casos de fraude. Toda la discusión se ve empañada por cuestiones que nada tienen que ver con la técnica de lucha contra el fraude en concreto, y sí con concepciones ideológicas acerca del propio significado del sistema tributario en relación con la autonomía privada, a que ya se ha hecho referencia. De ahí que en ocasiones las demandas de seguridad jurídica en esta materia sirvan para encubrir un deseo de que el Derecho tributario, en tanto que *odioso*, sea interpretado restrictivamente y siempre a favor del contribuyente, como si de una norma penal se tratara. A continuación trataremos de arrojar algo de luz sobre estas cuestiones que se plantean en términos muy similares en Alemania y en España, además de en otros Ordenamientos.

³⁸ Compartimos las críticas que a la misma ha expresado, calificándola de «inexpresiva y técnicamente inadecuada»; PALAO TABOADA: 2003, 73.

³⁹ Entre otras: BFH 27-07-1999, BStBl 1999, 769, 770, aunque esta idea se repite en prácticamente todas las Sentencias citadas en este trabajo.

2.1. El fraude a la ley tributaria como un caso especial de fraude de ley.

El fraude a la ley tributaria es un caso especial del fraude a la ley en Derecho común. Esta opinión, casi unánime en Alemania ⁴⁰, es aún discutida en España, donde gran parte de la doctrina sostiene la imposibilidad de reconducir el fraude de ley tributario al contenido en el artículo 6 del Código Civil. Entre otros argumentos para negar esta similitud, se afirma que en el fraude a la ley tributaria no habría, como en el civil, una actuación *contraria* al Ordenamiento, ya que en definitiva no se realizaría el hecho imponible, si bien éste se grava mediante el recurso excepcional a la analogía ⁴¹. Así, afirma R. FALCÓN Y TELLA que la «consideración puramente fáctica del hecho imponible» determina que sólo haya dos opciones: o se realiza o no, y en el segundo caso estamos ante una economía de opción ⁴². Esta postura recuerda al literalismo «pro-contribuyente» defendido en el mencionado caso *Duke of Westminster*, y tiene como consecuencia convertir el fraude de ley en una figura imposible o, todo lo más, en una mera opción de la Administración tributaria que en esta tesis adquiere además tintes ciertamente arbitrarios, pues se llega a calificar la norma anti-fraude de «poderoso instrumento en manos de la Administración, para exigir excepcionalmente el tributo por analogía» ⁴³. En la misma línea, J. FERREIRO defendía la supresión de esta norma porque «mantenerl[a] es caminar en una dirección que conduce, en parcelas clave de la vida social, al secuestro de la democracia por la burocracia» ⁴⁴, al mismo tiempo que también convertía la figura del fraude en imposible al afirmar que mientras los negocios jurídicos realizados sean válidos y lícitos «ningún reproche puede merecer el que a través de ellos, y respecto a otras posibilidades de actuación se consiga un ahorro fiscal» ⁴⁵. Precisamente, es ése uno de los elementos claves del fraude a la ley tributaria: que los negocios son lícitos y queridos ⁴⁶.

En nuestra opinión no hay diferencias sustanciales entre ambas clases de fraude, el general y el tributario, si bien en este último concurren algunas especialidades derivadas de la propia estructura de la norma tributaria. Fundamentalmente, que el hecho imponible se construye a partir de una

⁴⁰ Entre otros: HENSEL: 1923, 233; DANZER: 1981, 5; FISCHER: 1991, párr. 71, p. 29 y 1996, 644; TIPKE: 1993, 1.325.

⁴¹ FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8 y ss.; MATEU DE ROS: 1996, 23.

⁴² FALCÓN Y TELLA: 1995a, 11. 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 correspondiente al artículo 15.

⁴³ FALCÓN Y TELLA: 1995b, 6.

⁴⁴ FERREIRO LAPATZA: 2003, 11. Las «embestidas» del autor contra la Administración tributaria («...núcleos duros de funcionarios más atentos a aumentar su poder que a la defensa del interés general...» p. 12; «...la prepotencia de ciertos núcleos burocráticos autónomos que creen que el pueblo está a su servicio y no ellos al servicio del pueblo...» p. 13) nos recuerdan al citado trabajo de Lord HOUGHTON OF SOWERBY («The Case Against the Aggressive Taxman»).

⁴⁵ FERREIRO: 2001, 11. También en el citado Informe del Consejo de Estado (2003) encontramos reminiscencias de estas tesis, cuando se advierte que la norma anti-fraude «podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción, lo que no resulta adecuado. Esto es especialmente relevante en el ámbito societario internacional, pues no puede desconocerse que con frecuencia se produce una "huida" hacia la fiscalidad de otros países del entorno comunitario (Holanda, Luxemburgo), en muchos supuestos perfectamente legítima y evidentemente justificada por la búsqueda de una menor tributación. [la norma] podría dar lugar a que todos estos supuestos fuesen calificados como supuestos de abuso, lo cual no se corresponde con el objetivo que teóricamente persigue esta figura, que es la eliminación de lo que llama la memoria "fraude sofisticado"». No sabemos, ni se aclara en ningún documento aquí citado, qué se pretende señalar con «fraude sofisticado».

⁴⁶ Suscribimos por ellos las críticas que a estas posturas ha formulado PALAO (2003, entre otros trabajos aquí citados).

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 está sujeta a tributo alguno). Así, la conducta de quien actúa en fraude de ley consiste en realizar *formalmente* el hecho imponible (*Tatbestand*) de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado (*Sachverhalt*) no se corresponde con la razón del gravamen (*Entlastungsgrund*) de acuerdo con la *ratio* de la norma ⁴⁷.

En suma, lo determinante para que podamos hablar de fraude a la ley tributaria es que haya una identidad sustancial entre el hecho con sustrato económico que las partes pretenden realizar y la razón por la cual la norma que se evita lo somete a tributación. De aquí se sigue que para examinar un supuesto de fraude, lo primero que hay que hacer es determinar cuál es el fin, o los fines económicos perseguidos por las partes, al margen, claro está, del fin de obtener una ventaja tributaria. Con meridiana claridad lo señalaba así D. BIRK, para quien concurren en el fraude tres elementos: (1) la forma jurídica adoptada por el supuesto actuante en fraude no modifica en absoluto el hecho con sustrato económico que atrae la imposición; (2) el hecho imponible del impuesto debe hacer referencia a la citada realidad económica para la cual la forma civil o mercantil sólo es tomada por la norma como un indicio; y (3) la forma es inadecuada en el sentido de que es abusiva, si bien esto no connota que sea necesario probar además que ha existido una intención subjetiva de evitar el impuesto, lo que derivará de la concurrencia del resto de elementos ⁴⁸. Por último, la norma de cobertura será normalmente otra norma tributaria, no la norma de Derecho privado que contempla la forma jurídica empleada por las partes.

Verificada la conducta en fraude de ley, la norma anti-fraude evitará que se produzca el resultado querido por las partes, consistente en eludir la aplicación de la norma tributaria correspondiente. Bajo esta aparente sencillez se esconde un importante debate acerca de cómo funciona exactamente la norma anti-fraude. Las cuestiones que se plantean, todas íntimamente relacionadas entre sí, se examinan a continuación.

2.2. La corrección del fraude: ¿interpretación o integración de la norma tributaria?

Se discute si la corrección de las situaciones de fraude se lleva a cabo a través de una interpretación de la norma tributaria, o si requiere el empleo de los mecanismos de integración jurídica (analogía y reducción teleológica). No es una cuestión baladí, entre otras razones porque la analogía está permitida en Derecho tributario con grandes restricciones, problema al que es pertinente dedicar atención con carácter previo.

⁴⁷ KIRCHHOF: 1983, 174, 175; HENSEL: 1923, 244 y ss.

⁴⁸ BIRK: 1994, 107 y 108.

2.2.1. El problema de la analogía en Derecho tributario.

Mediante la analogía puede ampliarse el ámbito de aplicación de la norma, extendiéndolo a supuestos no incluidos en su dicción literal, pero sí en su finalidad. En su modalidad de reducción teleológica, la analogía opera justo al contrario: de acuerdo con el significado y finalidad de la norma en cuestión (*Wortsinn*), reduce el ámbito de aplicación que resulta de su significado literal (*Wortlaut*), para evitar un resultado que de otro modo sería contrario a la aludidad finalidad⁴⁹. De todo ello se colige que, en línea de principio, el aplicador del derecho puede (debe) emplear la analogía y la reducción teleológica para recoger lo que el sentido de la norma ha querido recoger pero la literalidad no recoge. Sin embargo, en materia tributaria, esta aplicación es problemática. Seguramente porque, como señala P. FISCHER, la relación entre dos polos opuestos; por un lado, la sujeción a la literalidad de la norma (*Gesetzeswortlaut*), y por otro, la obligación de obedecer a su finalidad y objetivo (*Sinn*), pese a ser ya clásica en el ámbito jurídico, en el Derecho tributario aún no se ha cerrado⁵⁰. Así, los argumentos clásicos que afirman la prohibición de la analogía en Derecho tributario a partir del principio de reserva de ley siguen siendo mayoritarios en la doctrina y jurisprudencia españolas y alemanas⁵¹.

Otra corriente de opinión niega la posibilidad de aplicación analógica de las normas tributarias afirmando la imposibilidad técnica de llevar a cabo esta operación, de la que derivaría la incapacidad de las normas tributarias para ser sometidas a estos procedimientos (*analogieunfähig*). Estas posturas se apoyan, y en muchos casos se identifican, con las tesis que tradicionalmente han mantenido la imposibilidad de interpretar teleológicamente las normas tributarias, con el argumento de que su finalidad central es la obtención de ingresos para la financiación de los gastos públicos, y puesto que no hay ningún hecho (*Sachverhalt*) que por su propia naturaleza deba ser sometido a imposición, no cabría efectuar un razonamiento analógico⁵². A *sensu contrario*, las normas extrafiscales sí serían susceptibles de tal razonamiento⁵³. En España, esta tesis es mantenida, entre otros, por R. FALCÓN Y TELLA, para quien «en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude de ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imponibles realizados»⁵⁴.

Frente a estas posturas, se ha apuntado que la única solución para poder interpretar las normas tributarias con fines *fiscales* es realizar una interpretación conforme a la Constitución, y en concreto, con apoyo en el principio de igualdad en la capacidad económica. En este sentido, para D.

⁴⁹ CANARIS: 1983, 71 y ss., 88 y 89.

⁵⁰ FISCHER: 1996, p. 650, nota núm. 87.

⁵¹ *Vid.* una recapitulación en TIPKE; LANG: 2002, § 4, párrs. 185 y ss.

⁵² DANZER: 1981, 31 y ss. TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 188. Por su parte PALAO (1997, 230 y ss.) critica esta posición aunque no ofrece un criterio para esta interpretación analógica. Además, PALAO tampoco distingue entre normas fiscales y extrafiscales, lo cual es fundamental porque como veremos el problema de la no susceptibilidad de analogía sólo se ha planteado con respecto de las primeras.

⁵³ VOGEL: 1977, 99.

⁵⁴ FALCÓN Y TELLA: 1995a, 10.

BIRK habría que preguntarse no acerca del fin de la norma, sino de cuál sería la solución más equitativa dentro de la frontera del tenor literal de la norma (*Wortlaut*)⁵⁵. Desde una perspectiva distinta, aunque no incompatible, se afirma que precisamente la finalidad de las normas fiscales se encuentra, no en el objetivo recaudatorio, sino en la manera en que someten a imposición determinados hechos⁵⁶, teniendo en cuenta que las normas tributarias acotan una parte de la realidad económica o riqueza susceptible de ser gravada –materia imponible u objeto del tributo⁵⁷– y que a partir de ahí se construye su hecho imponible. En suma, cada tributo cumple una función dentro del sistema tributario, a partir de la cual pueden deducirse sus fines. Para ilustrar este aserto, podemos tomar un ejemplo de la jurisprudencia del BFH, en relación con los ingresos derivados de la dedicación a un *hobby* (*Liebhabelei*). Estos ingresos no están sujetos al Impuesto sobre la Renta (art. 15 II 1 EStG) porque en ellos no concurre el requisito de realizar la actividad con la intención de obtener una ganancia (*Gewinnerzielungsabsicht*), exigido por la ley para los rendimientos de actividades económicas. Pues bien, pese a que este requisito de intencionalidad no se exige en la ley para otras clases de rentas, el BFH ha exigido su concurrencia en otras clases de renta, como los ingresos por alquiler o *leasing*. El razonamiento del Tribunal se centra, y esto es lo que aquí nos interesa, en la finalidad misma de la tributación de estas rentas en el Impuesto sobre la Renta personal: lo que caracterizaría estas rentas es que para su obtención se requiere que la dedicación y el empleo de patrimonio se realice con la intención de obtener ingresos o ganancias a lo largo del tiempo. En ausencia de esta previsión, estas rentas no podrán calificarse como rentas de actividades económicas, lo cual se deduce de la propia finalidad del impuesto sobre la renta personal, que no es otra que la de obtener ingresos públicos de acuerdo con la capacidad económica de los contribuyentes. En suma, si una actividad no se realiza con la intención de obtener una renta o una ganancia, entonces no es adecuada para la obtención de ingresos tributarios y queda extramuros de la obligación tributaria⁵⁸.

En todo caso, en España el artículo 14 de la nueva LGT mantiene la prohibición de la analogía en el ámbito del hecho imponible y las exenciones, a pesar de que ni las normas tributarias recaen en ninguno de los supuestos clásicos de prohibición de analogía⁵⁹, ni ésta puede derivar del principio de reserva de ley, 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 lógico⁶⁰.

2.2.2. Fraude de ley y analogía: una vinculación inexistente.

Retomando ahora el problema del fraude a la ley tributaria, hay básicamente dos posturas acerca de la analogía *vs.* interpretación en la corrección del fraude, que con ciertos matices, encontramos tanto en la doctrina española como en la alemana⁶¹:

⁵⁵ BIRK: 1990, 305 y 1994, 112.

⁵⁶ DANZER: 1981, 33.

⁵⁷ FERREIRO LAPATZA: 1976, 236.

⁵⁸ BFH 25.6.1984 BStBl. II 1984, 751 (en especial, p. 766). *Vid.* al respecto PASCHEN: 2001, 35 y 36.

⁵⁹ En España, no recaen en el artículo 4.2 de nuestro Código Civil (no son excepcionales, ni penales) PALAO: 1997, 223; tampoco en Alemania; *vid.* BIRK: 1994, 114 con abundantes citas jurisprudenciales en este sentido, principalmente del BFH.

⁶⁰ PÉREZ ROYO: 1991, 380.

⁶¹ Véase un resumen de estas posiciones en: FISCHER: 1991, párr. 76, p. 31, en TIPKE: 1993, 1.326 o en NEVERMANN: 1994, 278.

Para una corriente mayoritaria, la norma anti-fraude (15 LGT, 42 AO) contempla un supuesto de analogía para un grupo especial de casos; aquellos en los que se ha producido un abuso de la configuración de formas jurídicas. Dentro de esta corriente, para quien sostiene que la analogía no está permitida en Derecho tributario, la norma contiene una autorización especial de analogía (*Analogieerlaubnis*) y es por tanto *constitutiva*⁶², mientras que quien opina que la analogía sí está permitida, sostiene que se trata de una norma *declarativa*, de forma que ni siquiera sería imprescindible su existencia⁶³. Esta posición ha sido defendida también por la doctrina española, que en su mayoría sostiene que el fraude de ley permite una aplicación excepcional de analogía⁶⁴. Subyace en estas posiciones la idea de que, pese a haberse producido el citado abuso de formas jurídicas, su origen radica en realidad en la existencia de una laguna, de manera que es en este ámbito (*Lückenbereich*) donde da comienzo el problema del fraude a la ley tributaria.

Otra corriente de opinión, minoritaria, considera que la conducta de quien actúa en fraude consiste, no en aprovechar una laguna, sino en realizar una interpretación incorrecta, inadecuada o artificiosa de las normas tributarias, con la finalidad de minorar la carga tributaria⁶⁵. Por ello, la lucha contra esta clase de prácticas debe llevarse a cabo haciendo valer los fines de la norma mediante su interpretación. En última instancia, se afirma, el problema del fraude de ley tributaria no es más que el problema de la interpretación del Derecho tributario material. De ahí que muchos de estos autores mantengan que dicha norma es prescindible, porque basta una correcta interpretación de las normas tributarias⁶⁶.

Pese a la división cartesiana que acabamos de exponer, lo cierto es que las diferencias entre ambas corrientes no siempre están meridianamente claras⁶⁷. Aunque casi todos hacen hincapié en que en los casos de fraude el contribuyente abusa de la tensión dialéctica existente entre la literalidad de la norma y su finalidad⁶⁸, para muchos esto tiene lugar porque originariamente la norma tiene una laguna, que es aprovechada por el contribuyente. Esto entronca con un problema de mayor alcan-

⁶² Entre otros: HENSEL: 1923, 244 y 245 (afirmando con rotundidad que la analogía es el único instrumento válido contra el fraude de ley); TIPKE: 1993, 1.340; PASCHEN: 2001, 29.

Ésta es la denominada «teoría interna» (*Innentheorie*) que sigue siendo mayoritaria en la doctrina; *vid.* también al respecto: PEZZER: 2001, 63, 64.

⁶³ DANZER: 1981, 10; FISCHER: 1991, párt. 111, p. 41.

⁶⁴ FALCÓN Y TELLA: 1995a, 5; FERREIRO LAPATZA: 2001, 16 y doctrina allí citada. Con matices que veremos, también: PALAO TABOADA: 1995, 73 y 1997, 242.

⁶⁵ Entre otros: LÓPEZ MOLINO: 1998: 163 y ss.; ROSENBUJ: 1994, 94 y ss.; BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.

⁶⁶ Incluso lo consideró así Enno BECKER (1924, 442) responsable de la introducción de una de las normas generales anti-fraude en el ordenamiento alemán, *vid.* al respecto KRUSE 1978/79: 445.

En sentido similar: PAULICK: 1963/64: 391 y ss.; WALZ: 1980, 224 y 226; DANZER: 1981, 83, 95.

⁶⁷ Por ejemplo, no es fácil clasificar la postura sostenida por A. HENSEL (1923), pues en el mismo trabajo parece defender ambas interpretaciones; así, en la p. 225 se hace hincapié en que el sujeto hace una interpretación inadecuada al fin de la norma, mientras que en las pp. 244 y ss. se pone el acento en la existencia de una laguna como elemento principal del fraude de ley tributaria, que sólo se puede cerrar con la analogía. También hemos apreciado cierta confusión en TIPKE pues mientras se afirma (1993, 1.340) que analogía e interpretación son dos cosas distintas, en páginas anteriores (1.328 y ss.) se había mantenido que analogía e interpretación eran distintos escalones del mismo método.

⁶⁸ HENSEL: 1923, 230 (para este autor es claramente un problema de la formulación de la propia ley); KRUSE: 1978/79: 447; TIPKE: 1993, 1.324.

ce, que se encuentra en el fondo de esta discusión, y es que no hay acuerdo, en la teoría general del Derecho, acerca de la existencia de diferencias entre la interpretación extensiva y la analogía. En todo caso, sigue siendo mayoritaria la opinión de que esta frontera existe y radica en el sentido posible (*mögliche Wortsinn*) de las palabras, más allá del cual estaríamos ante un caso de analogía⁶⁹.

De acuerdo con el clásico trabajo de C. W. CANARIS, el presupuesto lógico para poder integrar utilizando la analogía es que exista una laguna⁷⁰. Y una laguna, siguiendo el concepto generalmente aceptado del mismo autor, es una incoherencia de la ley contraria al plan del legislador, un silencio de la norma no querido o «silencio elocuente» (*beredtes Schweigen*), en terminología de K. LARENZ⁷¹. De acuerdo con esta definición, parece claro que no es posible hablar de existencia de una laguna en los casos de fraude⁷².

La situación de ausencia de norma que caracteriza a las lagunas jurídicas, se produce también en el caso del fraude, pero como consecuencia directa de la actuación de quien actúa en fraude. Dentro del plan del legislador el supuesto de hecho debería haber sido sometido a tributación, o a una tributación mayor, o no debería haberse beneficiado de una exención. 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 defraudada⁷³. 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 artificiosamente»⁷⁴. Así, afirma el autor, en lo que parecería una postura intermedia, que «es necesario matizar la tesis generalmente aceptada⁷⁵ (...) 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 y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo (...) el legislador *sí quisiera* gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas»⁷⁶. Pero la postura de PALAO sólo es intermedia en apa-

⁶⁹ CANARIS: 1983, 25; LARENZ: 1975, 309, 310. Y no, por tanto, el sentido literal posible; *vid.* la crítica de BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ (2004, 125, 126) a PALAO (1997, 224).

⁷⁰ CANARIS: 1983, 25.

⁷¹ LARENZ: 1975, 354; CANARIS: 1983, 16, 39. Este concepto de laguna es el manejado también habitualmente por la doctrina española (por ejemplo, PALAO: 1998, 15).

⁷² BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.

Ni siquiera de las denominadas «lagunas impropias», que como sostiene CARRASQUER CLARI (2003, 99), se producirían en los casos de ausencia de norma adecuada, oportuna, satisfactoria o justa. Como señalan, en relación con esta postura, BÁEZ MORENO y LÓPEZ LÓPEZ (2004, 123) «considerar, en general, que la ausencia de una norma adecuada constituye una laguna "impropia" que "el intérprete se encuentra llamado a valorar" implica desconocer los límites entre la integración de las normas, y la contrucción aplicativa *contra legem* (...) hay que distinguir con claridad el concepto de laguna de los errores jurídico-políticos del legislador. De ese modo, existe laguna si el silencio de la norma es contrario al plan de la misma, no siendo suficiente, a estos solos efectos, con que la inexistencia de regulación sea inadecuada, insatisfactoria o injusta».

⁷³ LÓPEZ MOLINO: 1998, 163.

⁷⁴ PALAO: 1998, 15.

⁷⁵ Aquí el autor se rectifica a sí mismo, en lo sostenido en un trabajo anterior de 1966, p. 692 («El fraude a la ley en Derecho tributario». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63).

⁷⁶ PALAO TABOADA: 2003, 80.

riencia, pues también para este autor la reacción de la LGT contra el fraude es una autorización excepcional de la analogía, pero ello se justifica porque «la analogía mediante la cual se cubre una laguna normativa es distinta de la analogía empleada en la sanción del fraude de ley»⁷⁷.

En realidad, no hay tal analogía en el fraude, pues ni hay laguna, ni se crea una nueva norma al corregir la situación de fraude. La confusión existente al respecto tiene varias causas: en primer lugar, como ya advirtió CANARIS, con frecuencia se identifican los conceptos imprecisos o que necesitan de una mayor concreción con las lagunas. Así sucede en este caso, pues muchos ven una laguna que en realidad no existe porque parten de una interpretación estricta de los conceptos tributarios, por lo que afirman que si se va más allá de la dicción literal de la norma, se entraría dentro del campo de la analogía⁷⁸. Pues bien, siguiendo a este autor, el significado de los conceptos indeterminados o imprecisos debe ser extraído a través de la interpretación, so pena de devaluar el propio concepto de laguna, lo que obligaría a concluir que en la Ley no hay «menos lagunas que palabras»⁷⁹.

En segundo lugar, la confusión se produce porque hay algún elemento común entre el razonamiento seguido en la analogía y el procedimiento de corrección del fraude. En la 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, para el que existe una laguna normativa, se aplique analógicamente la norma. En el caso de la norma general anti-fraude 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 *haga como si* el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de otro modo hubiera correspondido. Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas (*analogieähnlichem Verfahren*)⁸⁰, 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. Recapitulando, los elementos que concurren en el fraude que recuerdan a los procesos de integración normativa son los siguientes:

- a) Existe una cierta identidad de razón entre el fin económico perseguido por las partes con la forma empleada (inadecuada) y el fin económico que hubieran obtenido si hubieran empleado la forma que les lleva a tributar o a una tributación mayor.
- b) La situación creada por las partes al actuar en fraude de ley encuentra *cierta similitud* a su vez con la existencia de una laguna, en el sentido de que a un acto que demuestra una capacidad económica determinada no se somete a la tributación que el plan del legislador había

⁷⁷ PALAO: 1998, 15 y 7.

⁷⁸ HENSEL: 1923, 244; KRUSE: 1978/79, 447, o: FISCHER (1991, párr. 60, p. 26), que señala que la interpretación se detiene en el límite de la literalidad de las palabras de la norma (*Wortlautgrenze*), de manera que la interpretación que se extiende al sentido posible de las mismas (*möglichen Wortsinn*) es para este autor un supuesto de integración normativa.

⁷⁹ CANARIS (1983, 26), defiende esta idea, citando el entrecomillado de KANTOROWICZ (Hermann U. (1906): *Der Kampf um die Rechtswissenschaft*. Heidelberg, p. 15).

⁸⁰ NEVERMANN: 1994, 278. Aunque este autor deja en cierto modo en el aire la conclusión acerca de si la norma general es o no una autorización excepcional de analogía.

previsto. Ahora bien, esa similitud es sólo aparente: pues la norma existe, a diferencia de lo que sucede en las lagunas, sólo que *como consecuencia de la actuación en fraude de ley* no se ha podido aplicar.

- c) Por último, en la corrección prevista por el legislador, hay un razonamiento que recuerda al analógico, pues se aplica la norma no querida como si no se hubiera actuado en fraude de ley, y se hubiera utilizado una forma adecuada.

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 por ella 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 clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los fines. Por eso creemos que las normas anti-fraude como la española y la alemana no constituyen una autorización especial para emplear una analogía que de otro modo estaría prohibida.

No obstante, probablemente esta idea siga subyaciendo incluso en el flamante artículo 15 de la LGT, donde creemos que ni se produce una disipación del componente analógico de esta figura en España ⁸¹, ni su redacción constituye «un reconocimiento de carácter declarativo sobre el necesario alejamiento de las cláusulas antiabuso y la integración de las normas tributarias» ⁸². Por el contrario, parece que la norma sigue estando construida técnicamente como una excepción a la prohibición analógica contenida en el artículo 14, en la que el legislador español ha decidido persistir, pese a que existen argumentos para prescindir de ella, según hemos apuntado más arriba.

2.3. *El papel de la calificación y la interpretación en el fraude de ley: ¿es necesaria la norma anti-fraude?*

Partiendo de postulados distintos, algunos autores, y parte de la jurisprudencia, llegan a la conclusión de que no es necesaria la existencia de una norma anti-fraude, bien porque basta una interpretación adecuada de la norma, ayudada de una adecuada (re)calificación del supuesto de hecho, bien porque la analogía estaría plenamente permitida, por lo que no es precisa su autorización en una norma anti-fraude. Cuando se estima que no lo está, entonces se defiende que sólo es necesaria la existencia de tal norma general en tanto que subsista la prohibición de analogía. En esta línea, se ha afirmado también que ambas corrientes no tendrían porqué conducir a resultados diferentes, pues la diferencia de opiniones se limitaría a la diferenciación entre la interpretación (si el sentido posible de las palabras es o no el límite) y la cobertura de lagunas a través de la analogía, siendo así que en la práctica el fraude de ley tributaria puede corregirse con ambas interpretaciones y que el fraude tributario podría también corregirse en ausencia de una norma específica, con la adecuada calificación del supuesto de hecho que permitan sacar a la luz el hecho económico realmente realizado (*wirkli-*

⁸¹ GARCÍA NOVOA: 2003, 18.

⁸² BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122.

chen Sachverhalts), supuesto en el que no sería necesaria la norma anti-fraude ⁸³. En sentido similar, en referencia al caso español, se ha afirmado que la autorización al aplicador de la norma tributaria para calificar los hechos realizados por las partes atendiendo a la «*verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible*» (redacción originaria del art. 25 LGT) haría superfluo el precepto de fraude de ley, «construido técnicamente como una excepción a la prohibición de analogía», ya que aquella autorización abría directamente las puertas al empleo de la analogía en Derecho tributario, por lo que no sería necesaria su autorización especial para los casos de fraude ⁸⁴.

Para apoyar su tesis del carácter superfluo o prescindible de una norma general anti-fraude, P. FISCHER utiliza el ejemplo de un padre que regala a su hijo una cantidad de dinero, con la condición de que lo ponga a su disposición en forma de préstamo, de manera que el padre podrá deducirse los intereses como gasto de actividad económica. Pues bien, en básicamente el mismo supuesto, el BFH en una ocasión utiliza el artículo 42 AO para no permitir la deducción de intereses ⁸⁵, mientras que en otra acude directamente al artículo 12 EStG para sostener, con una interpretación teleológica del precepto, que la verdadera *naturaleza jurídica* de los intereses abonados los convierte en inidóneos para ser deducibles ⁸⁶.

Lejos de ser un caso aislado, en la práctica alemana son muchas las ocasiones en que los tribunales solucionan los problemas de fraude de ley mediante una adecuada calificación de los hechos e interpretación de las normas ⁸⁷. Así sucede también en los dos siguientes ejemplos, tomados de la jurisprudencia del BFH:

EJEMPLO 1:

Donación en cadena

Un padre dona a su hija una cantidad de dinero. Otra cantidad adicional la dona a su mujer, con la condición de que posteriormente sea también donada a la hija.

De acuerdo con el Impuesto sobre Donaciones alemán, por cada donación entre determinados familiares hay una cantidad exenta, que coincide con la donada a la hija. Si hubiera realizado una sola donación, sólo una parte habría estado exenta. Al realizar la donación en dos pasos, se consigue la exención total de la cantidad donada. El BFH entendió que se trataba de una única donación (arts. 1, 7 ErbStG) ⁸⁸.

⁸³ WALZ: 1980, 224; ULMER: 1986, 293; FISCHER: 1991, párr. 76, p. 31 y 1996, 651; TIPKE: 1993, 1.327.

⁸⁴ PALAO TABOADA: 1997, 241, 242.

⁸⁵ BFH 4.6.1991, BStBl. II 1991, 832.

⁸⁶ El BFH afirma que los intereses que paga el padre al hijo no son en realidad tales, sino una contribución a su mantenimiento, exigida por la normativa civil, por lo que no se reconocen como deducibles. BFH 12-2-1992, BStBl II 1992, 468.

⁸⁷ ULMER: 1986, 293; NEVERMANN: 1994, 81. De ahí que ya HENSEL (1923, 284) afirmara la utilidad de la norma anti-fraude meramente como «norma de aviso» a los posibles defraudadores.

⁸⁸ BFH de 13-10-1993, BStBl II 1994, 128.

EJEMPLO 2:

Donación con posterior contrato de préstamo

El socio principal de una sociedad personal (*Personengesellschaft*) dona a su hija una cantidad de dinero bajo la condición de que, en un contrato separado, ésta preste dicha cantidad a la citada sociedad, por un período de 10 años y con el correspondiente pago de intereses.

De acuerdo con la normativa alemana, si el socio mayoritario de una *Personengesellschaft* presta dinero a la sociedad, los intereses no son deducibles. Al ser la hija la que presta el dinero, sí lo son. Además, al donarle el dinero a la hija y no a un tercero cualquiera, se beneficia de la deducción por el Impuesto sobre Donaciones. El BFH consideró que los intereses no eran deducibles como gasto de la actividad (art. 4.4. EStG), pues no se trata en puridad de un préstamo, ya que el dinero no ha salido nunca de la esfera patrimonial del padre ⁸⁹.

Esto no significa, que la existencia de la norma anti-fraude no sea necesaria, sino que efectivamente hay casos donde basta la recalificación de los hechos, junto a una interpretación adecuada de la norma para extraer su finalidad y negar la validez de la operación que se pretende.

Por otro lado, estos casos deben diferenciarse de aquellos otros donde, debiéndose aplicar la norma anti-fraude porque la situación requiere ir más allá de la (re)calificación del hecho realizado por las partes, esto no se lleva a cabo. Así ha sucedido con frecuencia en España, donde es casi legendaria ya la existencia de grandes reticencias por parte de la Administración y de los Tribunales a apreciar el fraude de ley, corrigiendo estas situaciones mediante la calificación de los hechos conforme a su naturaleza ⁹⁰. El problema es que frecuentemente con estos razonamientos se evita acudir al procedimiento especial anti-fraude ⁹¹ a la vez que se posibilita la imposición de sanciones, por lo que hay razones para sostener que suponen un «fraude de ley al fraude de ley» ⁹². Seguramente también influya en esta clase de razonamientos que el fraude a menudo se considera una «medida excepcional», «*que no puede, ni debe, ser aplicada cuando la conducta presuntamente dirigida a conseguir una elusión fiscal puede ser corregida mediante una adecuada interpretación de las nor-*

⁸⁹ BFH de 22-01-2002, BStBl II 2002, 685.

⁹⁰ Primero el artículo 23 y, posteriormente a la reforma de 1995, el artículo 25 LGT que señalaba que: «*Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones*».

⁹¹ Como es sabido, las anteriores normas anti-fraude de la LGT demandaban la apertura de un expediente especial. Tras la aprobación de la LGT en 1963, no habrá expediente especial hasta el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que además de no ser utilizado jamás, fue derogado por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, sin que fuera sustituido por ninguna norma nueva.

⁹² PALAO: 1995, 73 y 1998, 7.

*mas reguladoras de los distintos tributos»*⁹³, incurriéndose así en una cierta confusión entre que se exija un procedimiento especial para la declaración del fraude, y que la propia norma sea excepcional, lo cual no puede deducirse de su dicción ni de ningún otro elemento de la LGT.

Así sucede en la Resolución del TEAC, de 8 de noviembre de 2002, que constituye un ejemplo de actuación en fraude de ley, donde las partes utilizan una forma jurídica –la ampliación de capital– con el objeto de conseguir el resultado económico de una donación⁹⁴:

EJEMPLO 3:

Donación mediante ampliación de capital

HECHOS: la sociedad «X» acuerda una ampliación de capital. El mismo día, los hijos de los accionistas de «X» crean la sociedad «Y». Transcurrido el plazo para que los accionistas de «X» puedan ejercer su derecho de suscripción preferente, la entidad «Y» suscribe íntegramente las nuevas acciones por su valor nominal. Dado que el valor neto contable de «X» es muy superior al de su capital social, dar entrada a nuevos socios mediante el desembolso del valor nominal de las nuevas acciones implica un empobrecimiento para los accionistas iniciales, pues sus participaciones sociales disminuyen su valor por la dilución del neto social entre un mayor número de acciones, y, paralelamente, un enriquecimiento de la sociedad constituida por los hijos («Y»).

- (I) La calificación de la inspección y del TEAR, que el TEAC confirma, es que en realidad se ha producido una transmisión lucrativa, pues hay un valor económico que se transmite sin contraprestación, con el ánimo evidente de favorecer a los descendientes. En puridad, esta forma de razonar equivale a afirmar que se ha utilizado la forma jurídica del contrato de sociedad para llevar a cabo una donación.
- (II) Sin mencionar la figura del fraude, la argumentación del TEAC se apoya en las «reglas del criterio humano» (art. 118 anterior LGT) y en la calificación de los hechos imponderables con arreglo a su naturaleza jurídica (art. 28.2 de la anterior LGT), concluyendo 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».*
- (III) De paso, el TEAC también confirma la imposición de sanciones⁹⁵, lo que hubiera resultado imposible de apreciarse fraude de ley.

⁹³ En este sentido, véanse entre otras las siguientes Resoluciones del TEAC de 22 de mayo de 1991, 10 de septiembre de 1998, 22 de septiembre de 1999 o 28 de mayo de 2001, de donde se toma la cita literal.

⁹⁴ RTEAC n. 00/6638/2000, de 8 de noviembre de 2002.

⁹⁵ *«...estamos ante una verdadera transmisión del derecho a la suscripción preferente que tributa en los términos expuestos sin que la contribuyente haya ingresado la correspondiente cuota, amparándose en la apariencia del entramado negocial que se concibió para desdibujar la realidad jurídica y económica subyacente. En consecuencia, concurre la infracción tipificada en el artículo 79 de la LGT, y por tanto procede confirmar la sanción».*

Por último, además de razonamientos de fraude de ley revestidos de calificación o interpretación, no es infrecuente que los Tribunales acudan a enrevesadas argumentaciones para concluir lo que podría haberse concluido de forma directa con la ayuda de esta figura. La breve mención a estos casos viene obligada porque pone de manifiesto que, al margen de las disyuntivas existentes en el establecimiento de los contornos jurídicos de esta figura, o del papel que deba representar la interpretación, hay una auténtica reticencia a aplicar las normas generales anti-fraude cuyas raíces seguramente se hundan en el propio subdesarrollo dogmático de este mecanismo.

Un buen ejemplo lo constituyen las Sentencias dictadas en el caso de los seguros de «prima única»⁹⁶. Como es sabido, aquellos contratos ofrecidos por algunas entidades financieras encerraban una estructura típica de fraude de ley consistente en utilizar la forma jurídica del seguro para atraer así su régimen tributario, pero sin que se quisieran sus efectos típicos –el desplazamiento del riesgo–, pues las operaciones eran, como se demostró, puras inversiones, por lo que la tributación correspondiente era la de los rendimientos del capital mobiliario, no el más beneficioso de los contratos de seguro. Pues bien, todo esto fue apreciado por la Audiencia Nacional pero acudiendo a la figura del negocio anómalo, para concluir que los citados contratos eran nulos por falta de causa pero se entendía aplicable la doctrina de la conversión de contratos nulos, concluyendo tras este recorrido argumental que su verdadera naturaleza jurídica era la de un depósito irregular retribuido por lo que correspondía su tributación como rendimientos del capital mobiliario, así como el pago de intereses de demora. Al margen de que el razonamiento incurría en algunos errores, por ejemplo porque la cuestión de la naturaleza jurídica era innecesario plantearla a efectos fiscales, el Tribunal terminaba por convertir el fraude de ley en figura imposible⁹⁷, pues identificaba totalmente el fraude de ley tributario con el civil, y dado que en este último el fin querido por las partes está prohibido por el ordenamiento, el Tribunal llega a afirmar que lo que las partes pretenden con la operación (ahorrar tributos) no es un fin prohibido por el ordenamiento, de ahí que no pueda decirse que haya norma defraudada. En definitiva, en palabras de C. PALAO, «para el Tribunal el fraude a la ley resulta excluido por el hecho de que el resultado fiscal se consigue por medio de los contratos realizados por las partes. Pero ese es precisamente... uno de los elementos del concepto legal de fraude a la ley tributaria»⁹⁸. De nuevo esta forma de argumentar convierte el fraude a la ley tributaria en una figura de imposible aplicación.

Pero esta reticencia o escaso empleo de la norma anti-fraude no son exclusivos de España. Si analizamos la situación en Australia comprobaremos que, desde la reforma de la norma general anti-fraude en 1981 hasta 1997, sólo ha habido dos casos en que el Tribunal Supremo australiano (*Australian High Court*) ha empleado esta norma⁹⁹. La situación es similar en Canadá, donde desde 1988 apenas ha habido más de dos casos donde se ha utilizado el precepto, y siempre con grandes cautelas.

⁹⁶ Que son las Sentencias de la Audiencia Nacional de 3 de octubre y 7 de noviembre de 1997; véase una crítica detallada en: PALAO TABOADA: 1998, 18 y ss.

⁹⁷ PALAO: 1998, 23.

⁹⁸ PALAO: 1998, 23.

⁹⁹ *FCT vs. Peabody* 94 ATC 4663, y *FCT vs. Spotless Services Ltd* 96 ATC 5201; *vid.* IFS: 1997, 23.

Claro que no siempre es así y, al igual que en la jurisprudencia alemana, en España encontramos muchos casos donde la norma anti-fraude se aplica y se hace correctamente, lo que de paso demuestra tanto que es suficientemente conocida en España como que seguramente no era imprescindible su reforma normativa. Así, en la siguiente Resolución del TEAC de 2001 ¹⁰⁰:

EJEMPLO 4:

Fraude de ley mediante la reducción y ampliación del capital social

HECHOS: la sociedad «Y» reduce su capital social con devolución de aportaciones a los accionistas. Un día después amplía el capital con renuncia de los accionistas a su derecho de suscripción preferente y suscribiendo la ampliación otra sociedad. La Inspección considera que hay un fraude de ley localizado en los accionistas de «Y», que habrían dejado de tributar por un incremento de patrimonio. Este ahorro tributario se produce al recibir el dinero por su aportación vía reducción de capital, con amparo en el artículo 15.2 LIS, que considera que en tal supuesto no hay incremento o disminución patrimonial en el socio ¹⁰¹, evitando así la aplicación del artículo 15.1 de la propia ley, que exige apreciarlo en la enajenación de acciones ¹⁰².

La argumentación seguida por el Tribunal para sostener la existencia de fraude de ley tributaria es la siguiente:

- (I) *Las operaciones descritas no se hicieron con la finalidad que les es propia*: una reducción de capital con devolución de aportaciones tiene como finalidad minorar los excesivos recursos de la sociedad. La de la ampliación es aportar nuevos recursos para financiar la marcha de la sociedad. De manera que la reducción de capital con devolución de aportaciones persigue exactamente lo contrario que la ampliación de capital con demanda de aportaciones, con lo que carece de sentido devolver aportaciones a los socios y simultáneamente obtener de ellos nuevos recursos.
- (II) *La operación sólo tiene sentido por motivos tributarios*: el resultado económico de la operación es el mismo que si se hubiera realizado directamente una venta de la sociedad Y al nuevo socio, siendo la única diferencia la carga tributaria.
- (III) *Conclusión: se ha actuado en fraude empleando una norma de cobertura tributaria*: tras afirmar la equivalencia sustancial entre el fraude de ley civil y el tributario, concluye el Tribunal que en el caso se estaba intentando amparar en el artículo 15.Dos LIS (norma de cobertura), una operación que debía haber quedado sujeta al artículo 15.Uno LIS (norma defraudada); obteniendo un resultado contrario al ordenamiento, en cuanto constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo ¹⁰³.

¹⁰⁰ RTEAC n. 00/8924/1998, de 20 de julio de 2001.

¹⁰¹ Que establece que «se estimará que no existen incrementos y disminuciones patrimoniales en los supuestos de reducción del capital social».

¹⁰² Que establece que «son incrementos o disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél».

¹⁰³ A la pretensión de la sociedad de que lo realizado ha sido una legítima economía de opción para pagar menos impuestos, se contesta que hay una contradicción entre afirmar que las operaciones efectuadas no han tenido otra finalidad que la que les es propia y que han sido una fórmula para pagar menos impuestos pues el primer aserto no es cierto, y de serlo

Ahora bien, este ejemplo, junto a otros que se verán a lo largo de este trabajo, demuestran la evidente vinculación entre la interpretación teleológica de las normas y las posibilidades de atajar eficazmente el fraude, y así ha sido apuntado en diversas ocasiones y contextos jurídicos. En este sentido, en el informe realizado por el Institute of Fiscal Studies (IFS, en adelante) sobre fraude de ley tributaria para el Reino Unido se identifica el excesivo literalismo en la interpretación de las normas tributarias, junto con el formalismo que aceptaría las formas del Derecho privado tal y como son, como uno de los caldos de cultivo del fraude a la ley tributaria ¹⁰⁴. Esto ha sido también admitido por la jurisprudencia canadiense ¹⁰⁵ o australiana ¹⁰⁶. Asimismo, la interpretación adecuada de las normas ha probado ser muy efectiva en Estados Unidos donde, pese a la inexistencia de una norma general anti-fraude ¹⁰⁷ 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 fraude ¹⁰⁸. En suma, es cierto que cuanto más prolifere una interpretación estricta o restrictiva de las normas tributarias, mayor será el fraude de ley, y claro, mayor la necesidad de acudir a normas anti-fraude para corregir esta clase de prácticas ¹⁰⁹.

Pero esto no implica que la norma anti-fraude sea innecesaria, pues hay argumentos para sostener que ésta representa un salto cualitativo en la aplicación de las normas tributarias, de manera que se puede concluir, por un lado, que la citada interpretación teleológica es un instrumento esencial de la propia norma anti-fraude, aunque no el único, y por otro, que la calificación es estrictamente algo distinto, por lo que la jurisprudencia citada incurre en un error metodológico fundamental, al *calificar* de calificación lo que en puridad son razonamientos de fraude de ley. En efecto, no se trata únicamente de atender a la verdadera naturaleza jurídica de los actos realizados, sino de *además* desmontar una operación, formada por uno o más pasos, en la medida en que concurren en ella los requisitos de esta figura (artificiosidad, ventaja tributaria...) que se verán en profundidad más adelante.

Por otro lado, el establecimiento (y aplicación) de las normas anti-fraude aquí estudiadas cumplen, al menos, las siguientes funciones en el sistema tributario: (1) ponen de manifiesto que el fraude de ley tributaria participa de la misma naturaleza pero a la vez es más complejo que el fraude de

no habría servido a esta finalidad. En la economía de opción, se afirma, el resultado obtenido es el que típicamente corresponde al negocio realizado; mientras que en el fraude, la operación se realiza para conseguir un resultado que no es el típico del negocio, como ocurre aquí pues no tiene sentido que una sociedad devuelva las aportaciones a los accionistas y acto seguido recabe nuevos recursos a través de la operación de ampliación. Cuando eso sucede, no hay interés en la realización de las operaciones de reducción y ampliación de capital y eso demuestra que lo pretendido es otra cosa.

¹⁰⁴ IFS: 1997, 9, 10. Se cita como ejemplo las palabras de Lord CAIRNS en el caso *Partington vs. Attorney General* [1869] LR 4E&I App. HL 100, que afirmaba «si no se puede identificar la actuación del contribuyente con la letra de la ley, éste es libre, por mucho que considerando el espíritu de la norma la conclusión pudiera haber sido otra».

¹⁰⁵ Se pone de manifiesto claramente en el caso resuelto por el Tribunal Supremo de Canadá *Stuart Investments Ltd. vs. The Queen* (1984) CTC 294: «...las palabras de una ley deben ser leídas en su contexto y en su sentido gramatical y usual, de acuerdo con la sistemática de la norma, su objeto y la intención del legislador». Vid. ARNOLD: 1995, 542.

¹⁰⁶ Caso *Cooper Brooks (Wollongong) Pty Ltd vs. FCT* (1981) 147 CLR 297: «el objeto fundamental de la aplicación de las normas es determinar la intención del legislador en relación con el lenguaje empleado examinado en su conjunto».

¹⁰⁷ Aunque hay numerosas normas específicas; vid. GUSTAFSON: 1997, 356 y ss.

¹⁰⁸ Como se resalta en IFS: 1997, 27.

¹⁰⁹ NEVERMANN: 1994, 80; HEUERMANN: 2003, 1.465, 1.466.

ley general. Esta complejidad deriva de la propia estructura de las normas tributarias, que anudan consecuencias jurídicas a formas negociales, que a su vez encierran una determinada manifestación de capacidad económica que es lo que interesa al Derecho tributario; (2) en coherencia con este carácter complejo, establecen el procedimiento para su corrección que, como en el fraude general, consiste en aplicar la norma que se pretende evitar *prescindiendo además de los negocios realizados en fraude*; (3) indican la consecuencia jurídica –por ejemplo, el pago de intereses de demora– lo que a su vez pone de manifiesto otra característica específica del fraude a la ley tributaria, y es que su realización tiene como consecuencia siempre una menor cantidad de dinero ingresado en Hacienda; (4) constituyen una garantía para el contribuyente sirviendo así a la consecución del principio de seguridad jurídica.

3. Objeto de las normas anti-fraude.

El objeto de las normas anti-fraude son hechos, actos o negocios, con significado o sustrato económico, de ahí que, por ejemplo, un matrimonio celebrado por motivos tributarios no podría ser objeto de esta clase de normas ¹¹⁰. En cuanto al resultado tributario de la operación, la norma anti-fraude se aplicará a cualquier minoración impositiva obtenida mediante esta clase de actuaciones ¹¹¹, lo que significa que, además de aplicarse para los casos de beneficio en fraude de normas de exenciones o deducciones, también puede aplicarse a otros elementos de la deuda tributaria como pueden ser los pagos a cuenta ¹¹², e incluso al procedimiento de ejecución, por ejemplo, cuando el contribuyente intente obtener una compensación en fraude ¹¹³.

IV. EL ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS ANTI-FRAUDE

Una pregunta común a todas las normas nacionales anti-elusión es si su aplicación se extiende al ámbito internacional y bajo qué presupuestos. El problema de fondo que surge en este ámbito es cuál sea la relación entre normas generales y especiales, pues aunque es generalmente aceptado que las normas especiales anti-fraude desplazan a las generales ¹¹⁴, pueden surgir conflictos por los distintos objetivos perseguidos por unas y otras, por ejemplo porque, en línea de principio, las normas de Derecho tributario internacional no tienen como objetivo prioritario garantizar el justo reparto de la capacidad económica sino facilitar las transacciones económicas ¹¹⁵.

¹¹⁰ TIPKE; KRUSE: 2003, párrs. 26, 27.

¹¹¹ Aunque la LGT no lo especifica, en el INFORME LGT: 2001, 44 y ss. se apuntaba que el expediente de fraude de Ley no debería utilizarse para evitar la elusión de las obligaciones a cuenta. En contra, PALAO TABOADA: 2003, 76, que correctamente señala que aquéllas son también un elemento de la deuda tributaria.

¹¹² TIPKE: 1993, 1.343; ZORNOZA PÉREZ: 2000, 179, 180. En contra: FALCÓN Y TELLA: 1995b, 5 y 6.

¹¹³ TIPKE: 1993, 1.343; en contra, ZORNOZA PÉREZ (2000, 180), para quien no sería posible aplicar la norma anti-simulación en los procedimientos, debido a la dicción del precepto (por lo que, aunque el autor no se pronuncie con respecto del fraude de ley tributaria, entendemos que llegaría a la misma conclusión).

¹¹⁴ Vid. ZORNOZA PÉREZ: 2000, 176, 177 y doctrina española allí citada.

¹¹⁵ VOGEL: 1985, 369; PASCHEN: 2001, 4.

El tratamiento individualizado de este problema requeriría un trabajo separado, por lo que aquí nos limitaremos a dar cuenta, de forma resumida, de algunos problemas que se han planteado en Alemania, al objeto de dejar constancia de su relevancia y posibles consecuencias. En España, como es sabido, el problema se ha planteado generalmente en relación con la colisión entre la norma general anti-fraude y los tratados de doble imposición ¹¹⁶. En general, la Administración ha aplicado la norma interna sin excesivos problemas ¹¹⁷ aunque, al igual que en el fraude interno, encontramos jurisprudencia en casi todos los sentidos posibles ¹¹⁸.

En Alemania, la utilización de la norma anti-fraude en el ámbito internacional ha planteado el problema de su colisión con las normas específicas contenidas en los artículos 7 y siguientes de la *AuBersteuergesetz* (AStG), ley que establece la denominada «tributación mínima o suficiente» (*Hinzurechnungsbesteuerung*), y cuya *ratio* es gravar las operaciones que se realizan en Estados con tributación inferior a la alemana, principalmente mediante sociedades domiciliadas en el extranjero, aunque con socios alemanes (las denominadas *Basisgesellschaft* ¹¹⁹). La consecuencia es que se sujetan a tributos alemanes las denominadas rentas pasivas (*passive Einkünfte*), lo que generalmente tiene lugar mediante ficciones jurídicas, por ejemplo, tratando como distribución de beneficios determinadas ganancias obtenidas en el ejercicio ¹²⁰. Sin que proceda extendernos en este especial régimen jurídico, lo que merecería también un tratamiento diferenciado, nos interesa comentar este supuesto porque el BFH ha prescindido en la interpretación de las que serían reglas «clásicas» de solución de conflictos entre normas ¹²¹, lo que ha generado a su vez el conflicto entre la jurisprudencia, la Administración y el legislativo que es una buena muestra de los problemas de ubicación de las normas generales anti-fraude en un Ordenamiento, como también el español, que no prescinde de las específicas ¹²².

En supuestos como los que contempla la AStG, el BFH ha declarado la aplicación preferente del artículo 42 AO, pese a ser la norma *general* frente a las *especiales* ¹²³. Pues bien, las consecuencias de una u otra opción son bien distintas, ya que mientras que con la norma anti-fraude sencilla-

¹¹⁶ Al respecto véase MARTÍN JIMÉNEZ: 2002a y b.

¹¹⁷ *Vid.* por ejemplo la RTEAC de 29 de marzo de 1995, o las de 17 de noviembre de 1999, y 22 de junio de 2001, aunque estas dos últimas emplean la norma de calificación.

¹¹⁸ Paradigmático es el conocido caso de los «bonos austríacos»; mientras que la STSJ de Navarra de 11 de junio de 2001 califica el supuesto de fraude, las Resoluciones del TEAC de 26 de mayo y 24 de junio de 1999, y de 6 y 7 de noviembre de 2000, así como las Sentencias de la Audiencia Nacional de 24 de noviembre de 1998 y de 22 de enero de 1999 se limitan a no reconocer la pérdida (que, como parte de la operación, se compensaba con la ganancia obtenida con los bonos). Por último, las Resoluciones del TEAR de Madrid de 3 de diciembre de 1997 y de 24 de febrero de 1999, así como la Sentencia del TSJ de Navarra de 16 de abril de 2001, califican el caso de mera economía de opción.

¹¹⁹ Dependiendo de las circunstancias, estas sociedades serán además sociedades fantasma (*Briefkasten* o *Domizil*), o sociedades interpuestas (*Zwischengesellschaft*).

¹²⁰ KRAFT: 2000, 11, 13.

¹²¹ KRAFT: 1993, 148, 150.

¹²² Otra norma específica alemana que se ocupa de estos problemas es el artículo 50d.3 EStG. Por el momento, el conflicto se circunscribe a la AStG, pues todavía no parece haber una decisión definitiva en la jurisprudencia acerca de la relación entre el 42 AO y el 50d Abs. 3 EStG.

¹²³ Entre otras: BFH de 10-06-1992, BStBl II 1992, 1.029, 1.031; y de 23-10-1991 BStBl II 1992, 1.026, 1.027.

mente se ignora la existencia de la sociedad interpuesta a efectos del impuesto, como consecuencia de los artículos 7 y siguientes de la AStG ésta se da por válida, y simplemente se modifica la calificación de las rentas mediante la ficción aludida arriba ¹²⁴. En suma, la corrección o evitación del posible abuso se produce antes mediante el 42 AO que mediante las normas especiales de la AStG ¹²⁵.

Sin embargo, y éste es otro dato interesante de la interpretación del BFH, la preferencia en la aplicación del 42 AO tiene como condición que los artículos 7 y siguientes AStG no pueden quedar sin sentido, de manera que la aplicación de la primera, por ejemplo para saber si la creación de una *Basisgesellschaft* es un fraude a la ley tributaria, deberá orientarse a la finalidad o *ratio legis* de los citados preceptos ¹²⁶. Por ello, y ésta es la consecuencia más controvertida, cuando la creación de dicha sociedad sea reconocida y admitida por la AStG como válida, aunque sometida a la citada corrección en la calificación de las rentas a efectos impositivos, no podrá ser considerada un fraude a efectos del 42 AO. En suma, ni la obtención de rentas pasivas, ni la traslación o colocación de rentas en una sociedad en el extranjero pueden ser consideradas, *per se*, como fraude de ley tributaria. Para merecer tal calificación deben darse condiciones adicionales, como que la sociedad se califique como «fantasma» (por ejemplo, sociedades sin personal, medios, teléfono, etc.) o que no haya ninguna razón económica ni de otra clase que justifique su interposición en el extranjero, lo que siempre será el caso cuando ésta no desempeñe ninguna tarea propia o con sustancia ni tome parte en el tráfico comercial normal ¹²⁷.

Como botón de muestra, citaremos dos de las Sentencias que mayor discusión han generado en Alemania, para cerrar este capítulo sobre los problemas de colisión. El primer caso trata de la interposición de una sociedad de capital (*Kapitalgesellschaft*) en un país con tributación inferior a la existente en Alemania ¹²⁸:

EJEMPLO 5:

Fraude de ley con sociedad interpuesta en otro Estado

HECHOS: A y B son socios, al 50 por 100, de la sociedad personal alemana «X-KG». Paralelamente, y con el mismo porcentaje, son socios de la sociedad de capital suiza Z. El tipo de gravamen de Suiza para las sociedades es inferior al 25 por 100 (lo que atrae la aplicación de la AStG). Z pretende adquirir y administrar distintas participaciones de la empresa. El director de Z es un abogado suizo, M. Z no tiene despachos ni personal propio. El capital social de Z se formó con el patrimonio empresarial de «X-KG».

Z concede a «X-KG» un préstamo, por el que se cobran los correspondientes intereses que constituyen un gasto fiscalmente deducible para esta última.

.../...

¹²⁴ BFH de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222; BAUSCHATZ: 2002, 334.

¹²⁵ HOFFMANN: 1996, 6588.

¹²⁶ BFH de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222, de 10-06-1992, BStBl II 1992, 1029; de 23-10-1991, BStBl II 1992, 1026.

¹²⁷ Entre otras: BFH de 29-07-1976, BStBl II 1977, 261; de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222; de 20-03-2002, BStBl II 2003, 50, 53. Vid. también al respecto: NIEDRIG: 2003, 477.

¹²⁸ BFH de 10-06-1992, BStBl II 1992, 1.029.

.../...

- (I) Las consecuencias jurídicas difieren notablemente dependiendo de que se aplique el artículo 42 AO o el 7 y ss. AStG. En el primer caso, Z es ignorada a efectos tributarios, el préstamo se entiende concedido por A y M directamente a «X-KG», y los intereses no son deducibles (ex arts. 15.1.2 EStG). En el segundo, Z se reconoce a efectos tributarios. Como consecuencia de la percepción de rentas pasivas en forma de intereses por el préstamo y el tipo de gravamen suizo, más bajo, la norma dispone que las rentas obtenidas por Z recibirán la calificación de rentas del capital para «X-KG», pues se consideran una distribución de beneficios (ficticia). Los intereses del préstamo se pueden deducir y además reducen el *Gewerbsteuer* (impuesto que grava las actividades económicas).
- (II) El BFH considera finalmente que sí hay un fraude de ley pues, además de las rentas pasivas y el inferior tipo de gravamen (que *per se* no podrían justificar la declaración del fraude), Z no tiene personal propio, salvo el abogado M, no tiene despachos y tampoco parece que tenga finalidad empresarial propia. Además del hecho de que el capital esté formado por el patrimonio de «X-KG». No hay, por último, otras razones que doten de sentido la creación de esta empresa, salvo la del ahorro tributario.
- (III) En consecuencia, el préstamo se ignora a efectos tributarios: éste se entiende concedido directamente a A y B, y los gastos por intereses no pueden ser deducidos por «X-KG».

El segundo es un caso básicamente de *Outsourcing* de rentas en otra sociedad (*Kapitalanlagegesellschaft*) ubicada en los *Dublin-Docks*¹²⁹, que da nombre a la polémica línea jurisprudencial:

EJEMPLO 6:

Sociedad interpuesta en «Dublin Docks»

HECHOS: La sociedad alemana «I» participa en la sociedad de capital irlandesa «K», ubicada en el *International Finance and Service Centre (IFSC)*, en la zona fronteriza «*Custom House Docks Area*» y domiciliada en Dublín. Gracias a un régimen especialmente beneficioso, que ha sido previamente autorizado como medida de fomento por la Comisión Europea, «K» tiene derecho a un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades del 10 por 100, para lo cual ha obtenido además el certificado fiscal obligatorio que expide el Ministerio de Hacienda irlandés. La cuota de participación de «I» es superior al 25 por 100 (lo que atrae la aplicación de la AStG). El capital de «K» está formado por depósitos a largo plazo y seguros a plazo fijo. «K» distribuye a «I» los beneficios correspondientes, y obtiene la protección del tratado de doble imposición entre ambos Estados, como consecuencia del cual dicha distribución está exenta (*Schachtelprivilegs*)¹³⁰.

.../...

¹²⁹ BFH de 19-01-2000, BStBl II 2001, 222.

¹³⁰ Cfr. Capítulo XXII, artículos 2.1 a 3 del convenio de doble imposición entre Alemania e Irlanda.

.../...

Además, «K» ha celebrado un contrato de dirección y administración con otra empresa irlandesa, «M», que desempeña así la actividad de «K». Además, tiene Consejo de dirección formado por dos personas, sin que se disponga de oficinas, líneas de teléfono o personal propio. Por su parte, la alemana «I» se deduce gastos por la creación de «K» y en concepto de pagos por comisiones por las tareas de dirección que «K» ha abonado a «M», y que finalmente es transferido a «I» como coste.

- (I) Hay distintas opciones: si se considera que ha habido fraude de ley tributaria en el sentido del 42 AO, «K» se ignora a efectos tributarios y las rentas obtenidas por los rendimientos de depósitos y seguros se computarán como obtenidos directamente por «I», sin que evidentemente pueda ser aplicable el *Schachtelprivileg* previsto en el Tratado de doble imposición. Por el contrario, de aplicarse los artículos 7 y ss. AStG, como consecuencia de que las rentas de «K» son pasivas, y del inferior tipo de gravamen aplicado, por relación a Alemania, los beneficios obtenidos serán calificados y tributarán, al finalizar el año, como rentas del capital, pero estarán exentas por el convenio de doble imposición.
- (II) El BFH considera que no ha habido un fraude de ley en el sentido del 42 AO. Puesto que en el razonamiento de fraude no basta con que haya rentas pasivas y un tipo de gravamen inferior, el Tribunal analiza el resto de elementos «sospechosos», como la ausencia de oficinas propias, etc. Pero niega a «K» el carácter de mera *Briefkastenfirma* o sociedad fantasma con los siguientes argumentos: (1) obtención del certificado tributario por las autoridades irlandesas; (2) cuenta con su propio consejo de dirección que tiene la última palabra para decidir acerca de las inversiones de capital, que son hechas en propio nombre y soportando el riesgo que ello conlleva; (3) el contrato con «M» no empece lo anterior y es además común en esta clase de sociedades.
- (III) Como no hay más argumentos a favor de un posible fraude de ley tributaria, se aplica la AStG.

La anterior Sentencia del BFH obtuvo una respuesta en dos frentes: la Administración tributaria alemana se negó a aceptar estos pronunciamientos, y en un tiempo récord ¹³¹ se modificó el artículo 42 AO introduciendo un segundo apartado que establece que la norma anti-fraude será aplicable en todos los casos de fraude, salvo que otra ley expresamente diga lo contrario. La norma, que introduce una excepción a *lex specialis derogat lex generalis*, ha recibido numerosas críticas doctrinales, que resumidamente consideran, con una abrumadora mayoría, que es un precepto lógicamente absurdo, además de inútil ¹³². Por su parte, el BFH ha contestado con argumentos de dogmática jurídica, afirmando que el nuevo apartado no tiene ningún efecto práctico pues en los casos en disputa (*Dublin Docks*) nunca se había puesto en duda que el 42 AO pudiera ser aplicado, pues de hecho se tomó en cuenta, sólo que se interpretó que el supuesto de hecho no cumplía los presupuestos de la norma general anti-fraude ¹³³.

¹³¹ La reforma entró en vigor el 23 de diciembre de 2001.

¹³² RÄTTIG; PROTZEN: 2002, 828, 830.

¹³³ BFH de 20-03-2002, BStBl II 2003, 50, 53.

Estos supuestos constituyen un brevísimo botón de muestra de los problemas que puede llegar a plantear el empleo de la normativa nacional anti-fraude en el contexto internacional.

V. LOS ELEMENTOS DEL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

Tanto en España como en Alemania deben cumplirse tres condiciones en el fraude a la ley tributaria: la forma jurídica elegida para conseguir una determinada finalidad económica no es la adecuada, su única finalidad, o la principal, es reducir la carga tributaria, y no hay otra razón sustancial o motivo válido que justifique su empleo. Estos tres elementos se encuentran, *mutatis mutandi*, en la regulación existente en otros Estados. Así, por ejemplo, la norma canadiense¹³⁴ define los negocios realizados en fraude de ley (*avoidance transactions*) como aquellos de los que, individualmente considerados o en su conjunto, deriva un «beneficio fiscal»¹³⁵, y han sido realizados con esta única finalidad, salvo que «*sea razonable pensar que la forma jurídica adoptada (transaction) no implica, directa o indirectamente, una utilización inapropiada (misuse) de las normas contenidas en esta ley o un abuso (abuse) teniendo en cuenta el conjunto de la ley* [Ley del Impuesto sobre la Renta] *más allá de este artículo en concreto*». De esta norma se pueden extraer además algunos de los elementos que aquí consideramos imprescindibles para la correcta aplicación de esta clase de normas¹³⁶: (1) Se aplica a todas las modalidades de ventajas tributarias; (2) se excluyen de la definición de negocios en fraude aquéllos cuya realización se deba a otras finalidades distintas del ahorro tributario; (3) se incluyen como negocios realizados en fraude tanto aquellos que impliquen una utilización incorrecta de las normas tributarias –una propuesta de subsunción del hecho en la hipótesis normativa inaceptable–, como los que impliquen además el abuso de la norma en su conjunto, lo que sucederá en el caso de las operaciones complejas; (4) para determinar si se ha producido una utilización incorrecta o un abuso, el elemento de comparación o vara de medir será el conjunto de la norma tributaria; (5) por último, en la dicción de la norma canadiense se contiene una alusión a la propia utilidad de la norma anti-fraude, cuando se afirma que el negocio realizado en fraude es aquel cuya realización tiene como consecuencia el surgimiento de una ventaja fiscal «*si no fuera por este artículo*». En cuanto a las consecuencias jurídicas, como es habitual en las medidas generales anti-fraude, se permite la recalificación, a efectos tributarios, del negocio realizado en fraude, ignorando así las posibles ventajas tributarias ya obtenidas, o impidiendo las que previsiblemente se habrían obtenido en el futuro.

Otro ejemplo de Derecho comparado lo constituye la doctrina del propósito negocial o *business purpose*, cuyo origen se encuentra en la jurisprudencia de Estados Unidos pero cuya notable influencia en otros Estados (como Reino Unido, Australia e incluso Canadá) se debe a que también ha resultado muy efectiva en la lucha contra el fraude.

¹³⁴ Contendida en el artículo 245 de la Ley del Impuesto sobre la Renta [*Income Tax Act (Statutes Canada 1970, chapter 63)*].

¹³⁵ La propia norma se encarga de precisar que, a estos efectos, beneficio fiscal será toda ventaja impositiva, esto es, todo resultado que suponga una tributación menor, incluido el diferimiento del impuesto.

¹³⁶ Véase un comentario a esta norma en IFS: 1997, 17 y ss.; ARNOLD: 1997, 230 y ss.

En suma, como veremos es posible complicar la redacción de la norma, pero los elementos esenciales siguen siendo los mismos.

Por último, es preciso tener en cuenta que los tres elementos mencionados se encuentran íntimamente relacionados entre sí, de manera que habrá que juzgarlos paralelamente para poder determinar si hay una situación de fraude. Así, tan sólo la concurrencia de una forma jurídica inadecuada al fin perseguido no desembocará en la aplicación de la norma anti-fraude, sino que será además necesario comprobar si hay un nexo causal entre la forma adoptada y la minoración del impuesto, a la vez que será imprescindible examinar que no concurre otra razón sustancial, además del ahorro tributario, que la justifique.

Para facilitar esta tarea interpretativa, en ocasiones se ha propuesto que la referencia al engarce lógico de estos elementos se encuentre en la propia norma anti-fraude. En este sentido, la norma propuesta por el Informe del IFS menciona toda una serie de elementos a tener en cuenta para enjuiciar la forma jurídica o el conjunto de actos o negocios que se presumen realizados en fraude; entre otros: la forma legal del acto o negocio, los derechos y obligaciones que derivan del mismo, su sustrato económico, el tiempo transcurrido entre los distintos actos, cuando sean varios, las posibles variaciones en la situación económica del contribuyente y de quienes tienen alguna relación con ellos, los resultados esperados de la transacción, etc. Elementos similares se encuentran en la norma australiana, que adquiere en consecuencia una notable complejidad¹³⁷. Ni la norma española ni la alemana entran en tal grado de detalle, por lo que es necesario analizar las diferentes opiniones doctrinales así como la jurisprudencia existente en aras de extraer el significado y papel de cada elemento, lo que a efectos de mayor claridad expositiva se llevará a cabo por separado.

1. El empleo de una forma jurídica inadecuada, extraña, inusual, artificiosa.

Con frecuencia, las normas anti-fraude hacen referencia a que la forma sea *inadecuada* al fin económico perseguido por las partes. Así lo hace el artículo 42 AO, mientras que el 15 LGT se refiere a los actos o negocios en fraude como aquéllos «*notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*» [15.1.a)], por oposición a los «*usuales o propios*» [15.1.b)], y así lo expresan también por último las normas anti-fraude contenidas en otros Ordenamientos como el australiano o el canadiense¹³⁸. En suma, se contempla una modalidad de fraude; la que se lleva a cabo mediante el abuso de formas jurídicas. Ello obedece, como ya se ha mencionado, a la propia estructura de los hechos imposables de los tributos, contruidos en relación con la capacidad económica que demuestran determinados hechos con sustrato económico, y que se materializan mediante formas jurídicas contempladas fundamentalmente por el Derecho privado (creación de sociedades, contratos de compraventa, de trabajo). Se pone el acento en la forma porque es el elemento principal a través del cual el fraude puede salir a la luz. En última instancia, el fraude a la ley tributaria no es más que el empleo abusivo de la libertad de formas en Derecho privado o una incorrecta comprensión de la misma.

¹³⁷ IFS: 1997, 38, 39; más detalles sobre la norma australiana en: PASSANT: 1996, 454 y ss.

¹³⁸ Vid. IFS: 1997, 21 y ss., y pp. 56 y 57.

Cuando se hace referencia a una forma inadecuada, la primera pregunta que surge es en relación con en 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 relativo por otro ¹³⁹. Es necesario determinar los criterios o vara de medir sobre el que se apoyan los citados conceptos.

En Alemania se ha producido cierta confusión porque alguna jurisprudencia ha identificado, de manera más o menos directa, el término «inapropiado» (*unangemessen*) con «inusual» (*unüblich/ungewöhnlich*) ¹⁴⁰. Al respecto se ha dicho que ambos términos –inusual e inadecuada– no son ni mucho menos sinónimos y que una fórmula extraña o poco usual sólo podrá ser, con muchas cautelas, un indicio de fraude ¹⁴¹, 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 ¹⁴².

Íntimamente relacionado con el anterior es el criterio del «tercero racional» (*Verständige Dritte*) también con frecuencia empleado por la jurisprudencia alemana ¹⁴³. Así, se afirma que una forma jurídica 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 hay 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 económicas ¹⁴⁴. Asimismo, 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 ¹⁴⁵. 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.

¹³⁹ PASCHEN: 2001, 14.

¹⁴⁰ Así, se afirma que «...cuando el obligado tributario no emplee la forma jurídica prevista por el legislador para la finalidad económica perseguida, empleando un camino inusual para ello...»; en: BFH 19.08.1999, BStBl II 2001, 43, (en especial, p. 44, donde se cita el trabajo de TIPKE: 1993, 1.337, donde se hace referencia a una forma en fraude de ley utilizando un amplio listado de adjetivos (complicada, artificiosa, inadecuada, etc.).

Esta confusión seguramente tiene su origen en la dicción original del artículo 5 de la RAO de 1919, así como su equivalente artículo 10 de la RAO de 1931, que expresamente se referían a negocios o formas inusuales, afirmándose en ocasiones que una forma inadecuada se reconoce en que es artificial, complicada, laboriosa, complicada, etc. *Vid.* al respecto: FISCHER: 1991, párr. 33, p. 14; numerosas citas de esta línea jurisprudencial y una crítica en: KOTTKE: 1983, 1.146, 1.147.

¹⁴¹ KRUSE: 1978/79: 457, 458; MEINE: 1992, 82; FISCHER: 1991, párr. 34, p. 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: DANZER: 1981, 3; más recientemente: PASCHEN: 2001, 15.

¹⁴² PAULICK: 1963/64, 393; KOTTKE: 1983, 1.148. En la jurisprudencia: BFH 27-07-1999, BStBl II 1999, 769.

¹⁴³ En casi todas las que aquí se citan, se hace alusión a este criterio, por ejemplo en la BFH 27-07-1999, BStBl II 1999, 769.

¹⁴⁴ PASCHEN: 2001, 94.

¹⁴⁵ FISCHER: 1991, párr. 40, p. 17.

Más preciso es 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. Siguiendo a C. PALAO, «*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"*»¹⁴⁶. Entre otras, adopta el criterio de la artificialidad, en el sentido apuntado, la norma australiana («*...blatant, artificial or contrived arrangements...*») ¹⁴⁷.

Ahora bien, aceptando la utilidad de los parámetros anteriores, conviene dejar sentado desde este momento que la perspectiva de comparación ha de ser siempre la norma tributaria, 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. La vara de medir es el Derecho tributario, y en concreto, la *ratio* de la norma tributaria que se ha evitado con la conducta en fraude. No se trata, por tanto, de buscar la adecuación desde *fuera* del Derecho tributario sino desde *dentro* de la norma supuestamente eludida y del sistema tributario en su conjunto, teniendo en cuenta sus valores.

Así lo expresa claramente la norma anti-fraude canadiense, ya citada, haciendo referencia a la utilización inadecuada «*de las normas contenidas en esta ley o un abuso (abuse) teniendo en cuenta el conjunto de la ley*». Nada dicen al respecto las normas española y alemana, pero ésta ha sido también la interpretación mayoritaria ¹⁴⁸. Precisamente por ello, cuando una forma pueda considerarse adecuada desde esta perspectiva, habrá finalizado el examen del fraude ¹⁴⁹.

Un ejemplo de forma artificial en el sentido apuntado puede verse en el siguiente caso, tomado de la jurisprudencia alemana ¹⁵⁰:

¹⁴⁶ PALAO: 1998, 8 (la cursiva es del original), también en 2003, 88. A favor de este criterio, *vid.* IFS: 1997. No podemos compartir la crítica de FISCHER: 1991, párr. 42, p. 19, en el sentido de que tampoco este criterio sería útil, pues en ella parece identificarse «artificialidad» con grado de complejidad, cuando son dos cosas diferentes. En el mismo error incurre GAMMIE: 1997, 199.

¹⁴⁷ *Vid.* PASSANT: 1996, 453, 454.

¹⁴⁸ DANZER: 1981, 94; KOTTKE: 1983, 1.149; FISCHER: 1991, párr. 77, p. 32, 1995, 88 y 1996, 648. Hay además abundante jurisprudencia en este sentido, por ejemplo (incluyendo más referencias jurisprudenciales): BFH 23-10-1996, BStB1. II 1998, 90, 91; en el mismo tomo, la Sentencia de 17-6-1998, pp. 667 y ss. BFH 27-7-1999, DB 1999, 2.292 a 2.294. Como señala CLAUSEN: 2003, 1.592, el hacer hincapié en la especial importancia de los valores de las normas tributarias constituye un desarrollo nuevo de la jurisprudencia del BFH. En España lo expresa así el Informe LGT: 2001, 44 y ss.

¹⁴⁹ CLAUSEN: 2003, 1.591.

¹⁵⁰ BFH 26-03-1996, BStB1 II 1996, 443. Hemos simplificado el supuesto a efectos de utilizarlo como ejemplo, eliminando detalles que no varían las conclusiones fundamentales.

EJEMPLO 7:

Fraude de ley mediante donación y contrato de préstamo

HECHOS: un matrimonio adquiere un apartamento, con el objeto de alquilarlo, por 200.000 €. 150.000 € se financian con un crédito hipotecario. Los 50.000 € restantes podrían haberse financiado con medios propios, pero en lugar de eso la madre regala esta cantidad a su hija menor de edad. Poco después, el padre celebra un contrato de préstamo con la hija por el cual ésta le presta la citada cantidad, obligándose el padre a abonar un interés anual del 8,5%. Finalmente, esos 50.000 € son también destinados a la adquisición del apartamento. Al donar a la hija los 50.000 € se ha conseguido transformar un medio propio de financiación en un medio ajeno, con lo que podrán ser deducidos los intereses abonados a la hija de acuerdo con el artículo 9. 1 S. 2 Nr. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (EStG). La operación fue rechazada por las autoridades tributarias por entenderse que concurre fraude de ley tributaria, con los siguientes argumentos:

- (I) *El fin económico perseguido* por el matrimonio es adquirir el apartamento al objeto de alquilarlo, lo que generará una renta sujeta al impuesto (§ 21 Abs. 1 EStG). De acuerdo con el artículo 9 de la norma, son deducibles todos los gastos necesarios a la obtención del ingreso, gastos que deben encontrarse en una relación objetiva con éste, y que deben haber sido incurridos por el contribuyente. En este caso, el matrimonio no podría haber deducido interés alguno por los medios de financiación propios, pues el artículo 9 no permite la deducción de los gastos que el contribuyente se ha ahorrado.
- (II) La donación a la hija y el posterior préstamo de los 50.000 € es una *operación artificiosa e inusual (umständlich und ungewöhnlich)* que no se justifica por ninguna otra razón, salvo por la de obtener la citada deducción. Comprobado que las operaciones se han realizado de verdad, y los intereses han sido pagados, de acuerdo con el artículo 42 AO se prescinde de estas operaciones a efectos tributarios y no se permite la deducción de los intereses.

En este ejemplo, cada una de las dos formas –donación y contrato de préstamo– no son *per se* inadecuadas al fin económico perseguido, de forma que sólo su examen conjunto determina que carecen de sentido fuera de consideraciones tributarias. Distinto es, entre otros, el caso visto en el **ejemplo 4**, donde la forma sí era inadecuada al fin económicamente perseguido, pues la utilización conjunta y casi simultánea de la ampliación y reducción de capital es contradictoria desde el punto de vista mercantil. Ahora bien, en aquel caso, como en éste, lo determinante es que la operación sólo cobra sentido por motivos tributarios. La inadecuación de la forma mercantil al fin económico perseguido por las partes es un indicio, el carácter artificioso no es en ningún caso el elemento determinante, pues si no hubiera habido un ahorro fiscal, no estaríamos ante un caso de fraude de ley, sino todo lo más, de impericia profesional o mera torpeza al realizar operaciones mercantiles sin mucho sentido.

En suma, lo decisivo a efectos del fraude de ley tributaria no es que las consideraciones tributarias hayan sido tomadas en cuenta a la hora de adoptar tal o cual decisión o forma jurídica, sino tan sólo que éstas hayan sido *decisivas* para la conducta, de manera que la operación *cobre auténtico sentido* principalmente por razones tributarias, de ahí que una de las preguntas relevantes es si se hubiera elegido otra forma distinta haciendo abstracción de las consideraciones tributarias ¹⁵¹.

No obstante, también hay quien sostiene que la perspectiva a tomar en cuenta para analizar si ha habido fraude de ley tributaria es analizar la forma jurídica tal y como está contemplada en el Derecho privado ¹⁵². Ésta es una idea subyacente en la jurisprudencia española, donde con frecuencia se entiende que los negocios jurídico privados deben interpretarse según su regulación en el ámbito de esta rama del Derecho. El caso citado sobre los seguros de prima única son un ejemplo en este sentido, si bien hay también Sentencias donde se busca el concepto *tributario* del negocio de Derecho privado ¹⁵³. Esta forma de argumentar entronca con las tesis que defienden que las normas tributarias carecen de una *ratio* que pueda servir de orientación interpretativa. Como ya se ha señalado, no podemos compartir esta posición, que en última instancia supone poner en duda la capacidad del Derecho tributario para definir sus propios conceptos y, por ende, su autonomía, además de convertir el fraude de ley tributaria en una figura imposible, que no podrá ser aplicada cuando las formas privadas hayan sido empleadas de acuerdo con su finalidad, pero en una estructura de fraude. El caso típico son las operaciones múltiples o complejas (*step transactions*) a las que más adelante se dedica atención diferenciada.

2. La obtención de una ventaja tributaria.

La estructura empleada en fraude de ley tributaria debe tener como finalidad la obtención de una ventaja tributaria, que es consecuencia además de dicha estructura ¹⁵⁴.

El concepto de ventaja es especialmente amplio, y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción, etc.). Así, quien actúa en fraude puede pretender reducir la deuda tributaria

¹⁵¹ PASCHEN: 2001, 93.

¹⁵² KIRCHHOF: 1983, 174; en sentido similar, TIPKE: 1993, 1.337.

¹⁵³ En este sentido, algunos de los ejemplos citados por BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ (2004, 128): la Sentencia del TSJ La Rioja de 30 de diciembre de 1995 (se imputan los resultados de una sociedad transparente a quienes tenían derecho a ellos, pese a que en el sentido mercantil no eran socios de la misma a la fecha de cierre del ejercicio), o la Sentencia del TSJ de Cantabria de 11 de mayo de 1999 (se imputan la misma clase de resultados al usufructuario de acciones de una sociedad transparente, que no es por tanto socio a efectos jurídico-mercantiles).

¹⁵⁴ Aunque el artículo 42 AO no haga referencia expresa a dicha ventaja, se entiende incluido en el término «*Umgehung*» (evitación) CLAUSEN: 2003, 1.593. Sí contenía esta referencia su precesor, el artículo 6.1 StAnpG («*mediante el abuso de formas jurídicas los contribuyentes no podrán evitar ni reducir la deuda tributaria*»). Asimismo, expresa esta idea la jurisprudencia mayoritaria del BFH, entre otras *vid.*: BFH de 03-03-1988, BStBl II 1989, 205; de 12-07-1989, BStBl II 1990, 113; o de 19-04-1994, BStBl II 1995, 705.

eludiendo total o parcialmente la realización *formal* del hecho imponible (*Tatbestandsvermeidung*), o atraer la aplicación indebida de una norma tributaria de exención o sencillamente más beneficiosa (*Tatbestandserschleichung* o *Rechtsfolgenerschleichung*)¹⁵⁵.

Por otro lado, la ventaja tributaria puede ser inmediata o futura, por ejemplo, porque la estructura en fraude tenga como resultado la creación de una pérdida que previsiblemente pretenderá ser compensada por el contribuyente en un ejercicio fiscal futuro. Así, es posible también que la estructura de fraude consista en el juego de las reglas de imputación temporal de ingresos¹⁵⁶.

3. La ausencia de otros motivos válidos y el *business purpose test*.

El artículo 15 LGT hace referencia expresa a que la adopción de la forma jurídica sospechosa de fraude obedezca a motivos distintos del ahorro tributario (*que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal*). El parentesco de la doctrina del *business purpose* con los elementos de la norma general anti-fraude española y alemana han sido ya puestos de manifiesto¹⁵⁷, 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 éstas¹⁵⁸.

Interesa recalcar este último aspecto pues, aunque sea redundante afirmarlo, 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. 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. Por poner sólo un ejemplo, ésta fue la argumentación seguida en el caso *Spotless*, en su examen en la Corte Federal australiana, si bien la interpretación fue posteriormente

¹⁵⁵ KRUSE: 1978/1979, 454-455; FISCHER: 1996, 650; TIPKE; KRUSE: 2003, párrs. 5, 47; BFH 9-7-1998, BStBl II 1998, 637, 639.

¹⁵⁶ Es el caso de la BFH de 18-12-1991, BStBl II 1992, 486.

¹⁵⁷ VOGEL: 1985, 370, 371 (referido a la alemana); PALAO: 2002, 81 y 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: 1993, 1.337, y jurisprudencia del BFH por él citada. Asimismo: NEVERMANN: 1994, 312 y ss.

¹⁵⁸ AVERY JONES *et. al.*: 1985, 68 y ss., al menos, en cuanto a los resultados, aunque estas doctrinas parten de postulados diferentes, encontrándose la mayor diferencia en la división entre Estados con Derecho continental y de *Common Law* (pp. 76 y ss.). El acercamiento es especialmente intenso ahora (pasados casi 20 años del trabajo citado), tras el creciente acercamiento teleológico a la normativa tributaria mostrado por los tribunales norteamericanos (Canadá incluida) e ingleses. *Vid.* también al respecto: IFS: 1997, 28.

corregida, en el sentido que defendemos, por el Tribunal Supremo de este país ¹⁵⁹. En esta última Sentencia se recalca que no existe tal dicotomía entre una operación realizada por razones tributarias (*tax driven*) y un motivo económico válido o decisión razonable desde el punto de vista comercial (*rational commercial decisions*) por lo que la vara de medir principal no es tanto la concurrencia de este segundo elemento, como que la operación únicamente tenga sentido o pueda comprenderse desde la perspectiva de la ventaja tributaria, de manera que ésta se incrusta, como un elemento fundamental, en el negocio a realizar. Si eliminamos la ventaja, la operación ya no es en sí interesante, por lo que se concluye que el propósito dominante es el ahorro tributario.

El origen de la doctrina del *business purpose* se encuentra en el caso *Helvering vs. 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 ¹⁶⁰. Varios aspectos nos interesan de esta doctrina: en primer lugar, la recalificación de las operaciones se lleva a cabo, no sólo porque carezcan de un fin comercial autónomo o *business purpose*, como podría parecer a primera vista, sino, y esto es lo relevante, porque son *artificiosas*, inadecuadas al fin económico perseguido salvo por el resultado del ahorro tributario. En palabras del Tribunal «...*toda la actividad, aunque se llevó a cabo con arreglo a las características de una [escisión] era en realidad una forma elaborada y tortuosa de transmisión disfrazada de reorganización societaria, y nada más*». Artificio y ausencia de fin económico válido o razonable son dos caras de la misma moneda.

En segundo lugar, con la doctrina del *business purpose* se intenta adoptar una visión objetiva, que prescindiera de la voluntad del sujeto de obtener un ahorro tributario. Esto se pone de manifiesto en las palabras del Tribunal: «*La regla que impide tomar en cuenta el motivo de elusión fiscal no es pertinente a la situación, porque la operación en sí misma queda fuera de la clara intención de la ley*». Ahora bien, éstas podrían en realidad reformularse afirmando: la regla que impide tomar en cuenta el motivo de elusión fiscal *no es necesaria*, porque la operación queda fuera de la clara intención de la ley, *que no es otra que gravar el hecho efectivamente realizado de acuerdo con su significado económico o capacidad económica demostrada*. En suma, no es muy distinto el resultado obtenido con la aplicación de estas tesis al que obtenemos si concedemos mayor importancia al

¹⁵⁹ Caso *FCT vs. Spotless Services Ltd* [1985] de la Corte Federal (*Federal Court*), cuya cita tomamos de: PASSANT: 1996, 453, autor que recalca esta idea en las páginas 464-465, criticando lo que en su opinión es llevar demasiado lejos el principio de economía de opción (*choice principle*). En efecto, uno de los argumentos centrales del juez J. Cooper es que todo el esquema estaba movido por la intención de maximizar el resultado final, igualándose en su argumentación el coste tributario a cualquier otro coste derivado del propio negocio («...*to obtain the maximum return on the money invested after the payment of all applicable costs, including tax*») con lo que claramente se convierte la figura del fraude en imposible de aplicar. Esta Sentencia fue posteriormente anulada por el Tribunal Supremo australiano [*FCT vs. Spotless* 95 A.T.C. 4775]; *vid.* PASSANT: 1997, 131 y ss.

¹⁶⁰ 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: 1994, 130 y ss. En castellano, véase PALAO: 2002, 72 y ss., de donde tomamos las traducciones incluidas en este texto. Esta doctrina puede verse también en las siguientes Resoluciones posteriores: *Helvering vs. Clifford*, 309 U.S. 331 (1940), 1940-1 C.B. 105 – sobre acuerdos abusivos en materia de *Trusts*; *Znuda vs. Commissioner*, 731 F.2d 1417 (9th Cir. 1984), donde se ignora un *Trust* por entenderlo creado en fraude, sin propósito real; *Segal vs. Commissioner*, 41 F.3d 1144, 1148 (7th Cir. 1994); *Yosha vs. Commissioner*, 861 F.2d 494 (7th Cir. 1988); *ACM Partnership vs. Commissioner*, 157 F.3d 231, 246-47 (3d Cir. 1998). Véase también al respecto: AVERY JONES *et. al.*: 1985, 106 y ss.

componente subjetivo. Porque, en definitiva, si el Tribunal deniega un determinado tratamiento tributario más favorable no es únicamente porque se hayan realizado pasos sin fin económico concreto, sino sobre todo porque estos pasos forman parte de una estrategia de ahorro fiscal no permitida, realizada en fraude a la ley tributaria.

En tercer lugar, interesa resaltar que el *business purpose* es una variante o modalidad de interpretación teleológica de las normas tributarias ¹⁶¹. 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» ¹⁶².

Como es sabido, la influencia de esta doctrina ha transpasado las fronteras estadounidenses, y ha tenido una decidida influencia entre otras, en la jurisprudencia inglesa, lo que incluso se recoge expresamente en algunas resoluciones judiciales. Por ejemplo en el caso *W T Ramsay vs. Inland Revenue Commissioners*, que constituye un relevante punto de inflexión en la lucha contra el fraude a la ley tributaria en el Reino Unido, donde la aplicación del *business purpose* sirve para recalificar toda una serie de operaciones realizadas en fraude de ley ¹⁶³. Por ello, aunque en el Reino Unido no hay una norma general anti-fraude, a partir de la citada doctrina y con apoyo en la interpretación teleológica (*purposive interpretation*) de las normas tributarias se ha construido una doctrina judicial que ha probado ser muy efectiva en la lucha contra esta clase de prácticas ¹⁶⁴.

Por último, en cuarto lugar, esta doctrina encuentra su ámbito natural de aplicación en las operaciones complejas o *step transactions* ¹⁶⁵, pues la ausencia de esta finalidad es la clave principal para poder concluir que la única explicación que pueda dotar de sentido a lo realizado es el ahorro

¹⁶¹ Para NEVERMANN (1994, 131) la técnica empleada por el Tribunal para negar la aplicación del régimen fiscal (más beneficioso) al conjunto de operaciones sin fines comerciales relevantes es la reducción teleológica, por lo tanto, integración normativa.

¹⁶² Caso *Gilbert vs. Commissioner*, 248 F.2d 399, 411 (2d Cir. 1957), también de la Corte de Apelación del Segundo Circuito, como el caso *Helvering*.

¹⁶³ Punto de inflexión al que a menudo se ha denominado «*new realism*», queriéndose expresar con ello el alejamiento del excesivo literalismo que había imperado hasta entonces, y que se reflejaba claramente en el caso *Duke of Westminster*, citado arriba. Se aprecia también claramente esta influencia en el caso *Furniss vs. Dawson* (1984) 55 TC 324. Véase al respecto: NEVERMANN: 1994, 180 y ss.; GAMMIE: 1997, 189 y ss. Más detalles de esta influencia en VANDERWOLK: 2002, 71 y ss.

¹⁶⁴ VANDERWOLK: 2002, 75, 76. Opinión distinta es la sostenida en el Informe del IFS (1997, 14, 15) donde se afirma el limitado alcance de estas doctrinas, ya que los Tribunales a menudo encuentran dificultades para determinar qué operaciones pueden ser incluidas dentro de la estrategia global en fraude, y cuáles no, situación que en este Informe se emplea como un argumento adicional en favor de una norma general anti-elusión. En todo caso, sus propuestas no han sido seguidas, al menos de momento.

¹⁶⁵ No creemos que se trate de dos doctrinas distintas («*business purpose*» y «*step transactions*»), sino que la primera se aplica a la segunda, o son dos maneras de denominar el mismo fenómeno que tiene su origen en la doctrina «*substance over form*», no exclusiva del ámbito tributario; NEVERMANN: 1994, 240 y ss. Críticamente ha señalado FISCHER (2001, 1.213), que la utilización de este criterio para «salvar» maniobras realizadas con la finalidad de evadir tributos terminaría por hacer depender el juicio acerca de la concurrencia de fraude de la imaginación de los contribuyentes para dotar de sentido a sus transacciones. Por ello, sostiene el autor, el ámbito de aplicación natural de este criterio serían únicamente las operaciones complejas, donde se trata de averiguar si el conjunto realizado tiene como única finalidad minorar la carga tributaria o si se ha realizado con un motivo empresarial válido (*good business reasons, vernünftiger wirtschaftlicher Zweck*).

tributario. Esto explica también que en los convenios de doble imposición sea el criterio más empleado, ya que en última instancia estos convenios tienen como finalidad garantizar que las transacciones internacionales se puedan realizar sin costes adicionales derivados de la doble imposición, esto es, en la medida de lo posible, la neutralidad impositiva. De ahí que en ausencia de *business purpose* no haya tampoco protección del Tratado. Asimismo, este criterio ha adquirido gran importancia para calificar una operación en fraude o sólo con propósitos de ahorro de impuestos, hasta el punto de que en su Informe sobre competencia fiscal perjudicial, la OCDE apunta la no exigencia, por la normativa tributaria de un Estado, de que exista tal propósito en las transacciones económicas para identificarlo como un paraíso fiscal (*Tax Haven*)¹⁶⁶.

La crítica que se ha realizado a este elemento es que no es independiente del elemento de la inadecuación de la forma, de manera que difícilmente podrá un determinado negocio o conjunto de negocios ser inadecuado al fin propuesto y a la vez estar justificado por otras razones¹⁶⁷. Esto en realidad no es más que la prueba de que son dos maneras de contemplar el mismo problema, o dos razonamientos que a menudo conducen a la misma conclusión. Por ello, normalmente la jurisprudencia alemana analiza el elemento de «otros motivos» junto con el de la adecuación de la forma jurídica adoptada¹⁶⁸. En suma, el análisis de otros motivos es esencial precisamente para determinar si la forma es o no adecuada, pues ésta será adecuada también *en relación con* la finalidad económica perseguida que no son más que los «otros motivos económicos válidos».

4. Las operaciones complejas (*Kettenübertragungen*) como supuesto típico de fraude.

Uno de los elementos novedosos de la norma española anti-fraude es que se hace referencia expresa a las operaciones complejas. Como ya hemos señalado con anterioridad, éste es el campo natural del fraude a la ley tributaria; no es casualidad que uno de los pocos casos de fraude a la ley tributaria que ha llegado al Tribunal Supremo en Australia sea un caso típico de operaciones complejas¹⁶⁹. Asimismo, buena parte del desarrollo de la doctrina del *business purpose* se produce en el marco de esta clase de operaciones. Nos interesa ahora explorar el tratamiento que a esta clase de operaciones han concedido la jurisprudencia y doctrina alemanas, pues siendo menos conocidas que la norteamericanas, pueden resultar también de gran utilidad en la interpretación de la nueva norma española.

La jurisprudencia alemana ha utilizado a menudo la vara de medir de las operaciones complejas (*Gesamtplan*) para dotar de unidad a distintos actos jurídicos o «pasos intermedios» que cobran sentido únicamente o principalmente en relación con la obtención de una ventaja tributaria¹⁷⁰. La

¹⁶⁶ OECD: 1998, párrs. 52 y 55.

¹⁶⁷ PASCHEN: 2001, 18.

¹⁶⁸ KLEIN; BROCKMEYER AO § 42, párr. 14, incluyendo cierto paralelismo con la doctrina del *business purpose*; NEVERMANN: 1994, 112.

¹⁶⁹ Se trata del caso *FCT vs. Peabody* [94 A. T. C. 4663] que es, básicamente, una reorganización empresarial (*company restructure*) motivada por razones tributarias; véase un comentario en: PASSANT: 1996, 455 y ss.

¹⁷⁰ FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 114; HEUERMANN: 2003, 1.465, 1.466.

argumentación lógica empleada para calificar esta clase de operaciones constituye un paso previo a la subsunción normativa ¹⁷¹, y tiene como principal efecto la ampliación del hecho sujeto a calificación, al objeto de poder determinar posteriormente la estructura de fraude. En última instancia, mediante una interpretación teleológica de las normas tributarias ¹⁷².

Los presupuestos para poder contemplar un conjunto de operaciones desde una unidad de actuación son similares en la jurisprudencia alemana y en la norteamericana, y pueden ser resumidos como sigue:

- (1) Finalidad u objetivo claro y de carácter previo, que informa todo el proceso (*übergeordnetes Endziel, End Result*) y que será cualquier resultado económico perseguido con el negocio ¹⁷³.
- (2) Conjunto de actos o pasos intermedios (*Teilschritte, Teilakte*) vinculados entre sí de tres maneras:
 - 1) **materialmente**, lo que requiere que desde que se adoptan los primeros actos, se entrevea o pueda prever el resto del negocio complejo, lo cual será evidente cuando distintos actos individuales hayan sido objeto del mismo contrato marco o hayan quedado reflejados en el mismo documento;
 - 2) **temporalmente**, factor que dependerá, entre otros elementos, de la cuantía o complejidad de la operación, de manera que en general, a mayor complejidad, será también mayor el período a examinar ¹⁷⁴; y
 - 3) **jurídicamente**, de manera que son controlables por quienes las realizan. Todos los actos deben estar lógicamente engarzados y ordenados a la consecución del citado fin común, de manera que cada uno de ellos, individualmente considerado, no sería útil para la consecución del fin último. Asimismo, cada acto, o muchos de ellos consiguen atraer consecuencias tributarias que no podrían haber sido obtenidas de haber realizado la misma operación de una manera directa o sin pasos intermedios. La vinculación termina, entre otros motivos, cuando cada uno de los actos tenga sentido económico por sí mismo ¹⁷⁵.

¹⁷¹ De ahí que a menudo se haga referencia al proceso como un modelo o patrón de argumentación (*Argumentationsmuster*); CREZELIUS: 2003, 537; FISCHER: 2003, 1.013, o «figura argumentativa» (*Argumentationsfigur*). Vid. también al respecto: BFH de 18-01-2001, BStBl II 2001, 393, 395.

¹⁷² FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 124.

¹⁷³ 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 o 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 vs. United States*, 329 F.3d 664, 671 (9th Cir. 2003), o el caso *Kornfeld vs. United States*, 137 F.3d 1.231 (10th Cir. 1998).

¹⁷⁴ FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 114, 122; STRAHL: 2003, 13.918, 13.922.

¹⁷⁵ 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, 13.918, 13.922.

En términos similares, la jurisprudencia norteamericana utiliza básicamente dos criterios o varas de medir ¹⁷⁶: 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, 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 individuales ¹⁷⁷.

Con base en los anteriores presupuestos, la norma anti-fraude es el instrumento jurídico adecuado, en Ordenamientos como el español y el alemán, para desmontar las citadas operaciones complejas, como por ejemplo la que tiene lugar en el siguiente caso ¹⁷⁸:

EJEMPLO 8:

Fraude de ley tributaria a través de un incremento de capital y posterior reparto de beneficios

HECHOS: A y B son socios al 50 por 100 de una sociedad («GmbH»), cuyo capital social es de 100.000 €. Acuerdan un incremento de capital por valor nominal de 25.000 €, parte que es adquirida por C. La prima de emisión (*Agio*) está valorada en 360.000 €, por lo que C desembolsa en total 385.000 € con fecha 28 de septiembre. Como consecuencia de la operación, la participación de A y B es ahora del 40 por 100 respectivamente. El 30 de septiembre se acuerda una distribución de beneficios por valor de 310.000 €. La argumentación seguida por el BFH es la siguiente:

- (I) El fin principal de A y B era vender una participación en la empresa (*Anwartschaft*) en el sentido apuntado por el artículo 17 EStG, que sujeta la ganancia de capital que se habría producido de haberse vendido directamente.
- (II) Hay una vinculación material y temporal entre el pago de la prima de emisión y la distribución de beneficios, lo que hace pensar que hay un plan conjunto.
- (III) Por ello, la parte de la distribución de beneficios correspondiente a A y a B [(310.000 × 80%) € 248.000] está sujeto al impuesto como transmisión de una participación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 17 EStG.

5. La diversidad de fines de los tributos y el fraude de ley.

La finalidad de las normas tributarias representa un papel central en el análisis del fraude a ley tributaria, pues siempre será necesario contraponer los fines de la norma defraudada (norma tributaria que se evita) y de cobertura (norma tributaria que se aplica, más beneficiosa). Por eso es pertinente prestar atención diferenciada a la relación entre el fin, o los fines, de la norma tributaria y la aplicación de la norma anti-elusión.

¹⁷⁶ FÖRSTER; SCHMIDTMANN: 2003, 114, 118.

¹⁷⁷ *In re Big vs. Holding Corp.*, 267 B.R. 71, 92-93 (Bkrtcy.D.Del. 2001).

¹⁷⁸ BFH de 13-10-1992, BStBl II 1993, 477.

La alusión a los diferentes fines de los impuestos y, primariamente, a la división entre normas tributarias con efectos fiscales y extrafiscales (*Fiskal y Lenkunszwecknormen*, respectivamente) es ya clásica en el Derecho tributario ¹⁷⁹. De acuerdo con esta clasificación, las primeras tienen como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago (*Leistungsfähigkeit*). Aunque muchas de estas normas ocasionarán también otros efectos económicos o sociales, lo relevante es que éstos *no constituyen su principal razón de ser*. Las normas tributarias extrafiscales, por el contrario, tienen como finalidad principal incentivar o desincentivar determinadas conductas de los contribuyentes, que se consideran de interés social ¹⁸⁰, de ahí que no se orienten a la capacidad económica, principio que constituye en realidad su excepción ¹⁸¹. El desconocimiento de la capacidad económica que suponen estas normas será conforme a Derecho siempre que los otros fines sean jurídicamente protegibles ¹⁸².

Aunque la distinción es clara en la teoría, en el análisis concreto de cada tributo los perfiles son difusos ¹⁸³, entre otras razones, porque con frecuencia la misma medida tributaria servirá, al mismo tiempo, a un fin tributario y otro extrafiscal. Un ejemplo es la progresividad de la tarifa en el IRPF: sirve a un fin extrafiscal –la redistribución de la renta en la sociedad– a la vez que a uno estrictamente fiscal: la tributación de acuerdo con la capacidad económica ¹⁸⁴. Por otro lado, no es infrecuente, en sistemas tributarios cada vez más complejos, que la norma tributaria genere efectos extrafiscales *no cubiertos por la finalidad de la norma*, esto es, una especie de efectos secundarios, lo que en muchos casos derivará de que la finalidad de la norma tributaria no es clara ¹⁸⁵, o de que en definitiva, como señalara NEUMARK, ningún impuesto –ni siquiera el más *puramente* fiscal– puede ser totalmente neutral, pues todos ellos sin excepción producen otros efectos, además de la recaudación de ingresos ¹⁸⁶.

Por lo que hace a las normas extrafiscales, una de las consecuencias inmediatas es que no podrá considerarse en fraude de ley la conducta del contribuyente que se adapte a la conducta que se incentiva fiscalmente. Las normas extrafiscales en general, o las disposiciones extrafiscales inclui-

¹⁷⁹ VOGEL: 1977, 97 y 98.

¹⁸⁰ TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 19-24.

¹⁸¹ En la doctrina alemana no parece haber dudas acerca de que en los impuestos extrafiscales la capacidad económica, o no se encuentra presente, o lo está de manera totalmente irrelevante como para que pueda ser considerada un elemento del tributo. Esto no ha planteado ningún problema constitucional, pues también los «otros fines» son protegibles por el Derecho; TIPKE: 2000, 340.

Aunque no sea éste el tema principal del trabajo, creemos que es hora de que el TC deje de utilizar el indescifrable elemento «índice potencial de capacidad económica», pues es evidente que en los impuestos extrafiscales dicho índice no existe, ni en potencia, ni en acto, como elemento integrante de la estructura del impuesto. En suma, enjuiciar un impuesto extrafiscal desde la perspectiva de la capacidad económica será una manera segura de declarar la inconstitucionalidad del impuesto, pues ninguno auténticamente extrafiscal podrá superar el examen; en este sentido, y entre otras, la conocida STC 37/1987.

¹⁸² BIRK: 1983, 236 y ss.; TIPKE; LANG: 2002, § 4, párr. 25. Cosa distinta es que puedan plantear problemas desde la perspectiva del principio de igualdad; a este respecto, véase TIPKE: 2000, 345 y ss.

¹⁸³ VOGEL: 1977, 97 y ss.

¹⁸⁴ PASCHEN: 2001, 45.

¹⁸⁵ GAMMIE: 1997, 203, 204; PASCHEN: 2001, 44.

¹⁸⁶ NEUMARK: 1970, 261.

das en normas fiscales, así como aquellas normas específicas anti-fraude constituyen lo que en la doctrina anglosajona se ha denominado «normas de salvamento» (*safe harbour rules*), pues tienen en común que su cumplimiento por los contribuyentes no puede considerarse en fraude. Bajo estas normas recaerían lo que los autores del Informe del IFS denominan «transacciones protegidas» (*protected transactions*) y es que en definitiva, donde haya normas tributarias extrafiscales, lo que se le está pidiendo al contribuyente es precisamente que haga algo *por razones tributarias*, por lo que obviamente no valdrá aquí como indicio que una conducta ha sido realizada por este motivo, pues es generalmente admitido que cuando la ventaja fiscal esté prevista en otra norma tributaria no podrá declararse el fraude ¹⁸⁷.

Una vez que se ha determinado cuál es, o cuáles son las finalidades de la norma tributaria en cuestión, se trata de preguntarse, con carácter general: (a) si la norma tiene intención de influir en la elección de la forma jurídica por los contribuyentes; y, en el caso concreto; (b) si la influencia que las consideraciones tributarias hayan podido tener en la selección de una u otra forma jurídica por los contribuyentes es o no conforme con la finalidad de la norma. De esta manera, si nos encontramos ante una norma tributaria que pretende ser neutral ante las decisiones de los contribuyentes, cuando tal decisión se haya adoptado por razones tributarias estaremos ante un caso donde dicha actuación es contraria al fin de la norma, lo cual evidentemente no significará que siempre sea un caso de fraude de ley, pues deberán cumplirse todos los requisitos aquí analizados. El mismo razonamiento es aplicable en el caso de las normas tributarias que no son neutrales: el problema de no adecuación de la conducta del contribuyente a los fines de la norma se planteará cuando su conducta no se adapte a lo que aquélla pretende desincentivar/incentivar ¹⁸⁸.

Ahora bien, el problema que esto supone para el análisis y aplicación de las normas anti-fraude es que muchos de estos «otros efectos» de los tributos generan una zona de arenas movedizas que también estaría englobada en el término de *economía de opción*, aunque se trate de opciones no queridas o que no están cubiertas por el fin primario de la norma. Por ello, en muchos casos dudosos, el problema no será tanto si estamos en presencia de una norma tributaria con finalidad fiscal o extrafiscal, como si el efecto (normalmente extrafiscal) que detectamos se encuentra o no cubierto por la finalidad de la norma. Aquí nos encontraríamos con múltiples finalidades que complican el sistema tributario y generan economías de opción no previstas por el fin de la norma, situación que, junto con el excesivo literalismo en la interpretación de las leyes tributarias, es el caldo de cultivo natural del fraude a la ley tributaria ¹⁸⁹. En muchos casos, la única solución posible a esta situación es una reforma normativa que entre otras cosas conlleve la redacción de normas claras cuyos fines sean sencillos de aprehender.

¹⁸⁷ En este sentido, en la jurisprudencia alemana, *vid.* por todas la BFH de 09-11-2000, BStBl II 2001, 101, 102; *vid.* también al respecto: FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8; IFS: 1997, 43, 44; TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 41; CREZELIUS: 2003, 537, 541.

¹⁸⁸ PASCHEN: 2001, 92.

¹⁸⁹ ULMER: 1986, 292; PASCHEN: 2001, 47, 48, 57.

6. El propósito de evitar el tributo: ¿elemento adicional del fraude?

Puede parecer contradictorio preguntarse si la intencionalidad es un elemento de la normativa anti-fraude, pues precisamente es la finalidad de evitar el impuesto la que lleva a los contribuyentes a actuar en fraude de ley. De ahí que, al menos intuitivamente, la respuesta habría de ser siempre positiva: sólo la intención de obtener una ventaja tributaria dota de sentido a las operaciones realizadas en fraude de ley. Ahora bien, el matiz estriba en si se considera que el elemento subjetivo es *constitutivo* de la norma de fraude, de manera que se exige un determinado grado de *culpabilidad* que ha de ser probado, o si se trata de un elemento que se reconduce meramente a los elementos objetivos del fraude, de manera que una serie de operaciones realizadas de tal o cual manera se califican como operaciones realizadas *con el propósito* de evitar o disminuir la carga tributaria, no siendo necesario que, además, se pruebe que quien actúa en fraude era consciente de los efectos de sus operaciones. Adelantando nuestra postura, creemos que la intencionalidad está presente en todos los supuestos de fraude, pero no es un elemento constitutivo de la norma anti-fraude, por lo que se reconduce siempre a la verificación de los elementos objetivos previstos en la norma.

Esta cuestión dista de ser pacífica en la doctrina, de manera que si para algunos la intencionalidad es un elemento irrelevante o sin consecuencias prácticas¹⁹⁰, para otros es consustancial a la norma anti-elusión¹⁹¹. En la jurisprudencia, encontramos también desacuerdo entre las diferentes Salas del BFH¹⁹², aunque en todo caso se admite que la intención subjetiva se reconduce al cumplimiento de los elementos (objetivos) del fraude, que constituyen un indicio de la misma¹⁹³.

En definitiva, 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 objetiva¹⁹⁴. Por ello, aunque el artículo 15 LGT sí hace referencia a la intención, esto carece de consecuencias prácticas, pues ambos criterios, objetivo y subjetivo son intercambiables o reconducibles a lo mismo¹⁹⁵, de forma que tampoco la modificación de la LGT ha supuesto cambio alguno¹⁹⁶.

¹⁹⁰ En la doctrina alemana: KRUSE: 1978/79, 452; DANZER: 1981, 101 y ss.; PASCHEN: 2001, 19, 20; FISCHER: 1991, párr. 191; CLAUSEN: 2003, 1.593. En España: PALAO: 2001, 131.

¹⁹¹ En Alemania: TIPKE; KRUSE: 2003, párrs. 44; SCHWARZ: 2000, AO § 42, Rdn. 10. En la doctrina española: FALCÓN Y TELLA: 1995a, 8 y ss.; MATEU DE ROS: 1996, 24; FERREIRO LAPATZA: 2003, 11 y ss.

¹⁹² A favor de que el elemento subjetivo forme parte del presupuesto de la norma: BFH I. Senat BStBl 1998, 163. En contra: BFH BStBl. II 1983, 272, 277; BFH BStBl. II 1993, 253.

¹⁹³ En el mismo sentido TIPKE (1993, 1.341), para quien el que la norma aluda al *abuso* de formas implica que se exige una intención subjetiva de evitar el impuesto, aunque admite que se prueba la existencia de la intención con los demás elementos.

¹⁹⁴ BIRK: 1994, 108; BIRK: 2003, párr. 318, p. 102. En sentido similar: KRUSE: 1978/79, 443 y ss.; DANZER: 1981, 101; FISCHER: 1991, párr. 107, p. 40.

¹⁹⁵ PALAO: 2001, 131.

¹⁹⁶ PALAO TABOADA: 2003, 77; en contra: SIMÓN ACOSTA: 2003, 3.

VI. CONSECUENCIAS JURÍDICAS DE LA APLICACIÓN DE LA NORMA ANTI-FRAUDE

En todas las normas anti-fraude aquí mencionadas, la consecuencia jurídica principal de la declaración de fraude es que se habilita a la Administración tributaria a ignorar las operaciones realmente realizadas, sometiendo el acto o negocio a la tributación que le hubiera correspondido en ausencia de tales actuaciones, *como si* se hubiera utilizado un negocio adecuado, con lo que se evita que los sujetos puedan beneficiarse del resultado de su conducta. Es también un elemento común a estas normas que la corrección se circunscriba al aspecto tributario, dejando así intacto el negocio realizado desde la perspectiva del resto de ramas del Derecho. A partir de aquí surgen varios interrogantes; en primer lugar, si puede considerarse que a través de la norma anti-fraude se genera un hecho imponible *ficticio*, en segundo, qué otras consecuencias jurídicas debe acarrear esta declaración y, en concreto, si es posible (*lege data*) o deseable (*lege ferenda*) la imposición de sanciones. A estas preguntas se dedican los siguientes apartados.

1. La tributación de acuerdo con el objetivo *realmente* perseguido por las partes.

La disyuntiva teórica que aquí se plantea es determinar si el hecho por el que realmente se hace tributar al contribuyente es un hecho ficticio, establecido *ad hoc* a efectos tributarios, o si la ficción es meramente formal, pues los sujetos han realizado realmente el hecho imponible en todos sus elementos esenciales, salvo el de la forma jurídica empleada. La pregunta enlaza con el problema de interpretación *versus* analogía, y tiene también consecuencias de cara a la posible imposición de sanciones.

Parte de la doctrina alemana, así como en ocasiones la jurisprudencia del BFH, han optado por la primera opción, afirmando que la aplicación de la norma anti-fraude genera un hecho imponible ficticio, adecuado al sustrato económico de la operación ¹⁹⁷. Para una corriente mayoritaria no se produciría tal ficción, siendo lo único ficticio la forma jurídica (adecuada, *angemessen*) que se toma como referencia para que se tribute, pero no el hecho real, que es precisamente el que atrae la aplicación de la norma anti-elusión. En suma, el punto de partida o presupuesto para la aplicación de la norma anti-fraude es que se haya realizado el hecho imponible *materialmente*, de manera que sólo se corrige el armazón jurídico que las partes le han concedido con el objeto de obtener una ventaja tributaria *en fraude de ley*, de ahí que la corrección sea únicamente a efectos tributarios ¹⁹⁸.

Una vez determinado el sustrato material de la operación es factible que varias formas jurídicas sean aplicables. En estos casos la jurisprudencia alemana ha entendido que deberá exigirse el tributo de acuerdo con la que resulte menos onerosa para el contribuyente ¹⁹⁹. En el mismo sentido se

¹⁹⁷ BFH 03-02-1993, BStBl II 1993, 426 y ss.

¹⁹⁸ TIPKE: 1993, 1.344; TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 53; CLAUSEN: 2003, 1.595; también abundante jurisprudencia del BFH en este sentido, por ejemplo: 6-3-1996, BStBl II 1996, 377 y 378.

¹⁹⁹ TIPKE; KRUSE: 2003, párr. 50; FISCHER: 1991, párr. 112, p. 42.

pronuncian los autores del Informe del IFS, para quienes cuando sea posible imaginar más de un negocio *normal* para llevar a cabo el propósito querido por las partes, se considerará la forma adecuada o normal aquella «*que suponga una menor carga tributaria para el contribuyente*»²⁰⁰. En España no hay pronunciamientos expresos al respecto.

Por último, común a los Ordenamientos español y alemán es la exigencia de intereses de demora tributarios, radicando la única diferencia en que, mientras en el primer caso la propia norma así lo indica, la norma alemana anti-fraude nada dice al respecto, si bien así se deduce del examen de los artículos 233 y siguientes AO, que regulan la exacción de dichos intereses, y así se aplica también en la práctica.

2. La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude de ley tributaria.

El fraude a la ley no se contempla en España ni en Alemania como una conducta prohibida, sino que se neutralizan sus efectos recalificando la operación a efectos tributarios²⁰¹, por lo que en principio no procede la imposición de sanciones. Pues bien, de *lege ferenda*, hay un poderoso argumento a favor de la punibilidad del fraude de ley tributaria, que entre otros ha sido esgrimido por los autores del Informe del IFS: en ausencia de punibilidad, se produce un claro incentivo para los contribuyentes a intentar todas las formas posibles al objeto de reducir su carga tributaria²⁰².

Por otro lado, de *lege data*, la principal objeción que se ha realizado a dicha punibilidad es que sería contraria al principio de tipicidad, ya que ni los elementos de la norma anti-fraude cumplirían todos los requisitos de precisión exigible a las normas punitivas, ni es posible sancionar un hecho imponible que, se argumenta, es *ficticio*, pues ha sido reconstruido *a posteriori* por la operatividad de la norma anti-fraude, que emplearía la analogía. Por ello, se afirma, imponer sanciones en los casos de fraude de ley tributaria vulneraría la prohibición de analogía *in peius* en materia sancionadora²⁰³. Con meridiana claridad expone esta posición C. PALAO, afirmando 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»²⁰⁴. En sentido simi-

²⁰⁰ IFS: 1997, 42.

²⁰¹ HENSEL, 227, 278; TIPKE 1972/73, 520, 532; KRUSE: 1978/79, 450; DANZER: 1981, 36, 37; FISCHER: 1991, párr. 70, p. 29.

²⁰² IFS: 1997, 50: «Si el riesgo se limita al coste de la operación en sí y a su defensa, merece la pena probar cualquier esquema [de fraude]».

²⁰³ Entre otros: FERREIRO LAPATZA: 2001, 22-23; FERREIRO LAPATZA: 2003, 12; GARCÍA NOVOA: 2003, 18 y ss. En la doctrina alemana, esta posición es también mayoritaria; *vid.* DANZER: 1981, 37, 39. Una postura contraria, además de una clara exposición de estas posturas puede verse en: BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 122 y ss.

²⁰⁴ PALAO TABOADA: 2001, 136, 137; claro que el mismo autor afirma que la analogía presente en el fraude es «distinta», fundamentalmente debido a que no hay laguna, pues «la norma existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo»; PALAO TABOADA: 2003, 80; aun así, no lo considera suficiente para defender su punibilidad.

lar, afirmaba R. 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»²⁰⁵.

Es evidente así que hay una continuidad en argumentar que la corrección del fraude se produce por analogía y negar la posibilidad de imponer sanciones por este motivo hasta el punto de que todos los argumentos contrarios a la punibilidad se terminan reconduciendo a éste. Por citar sólo un ejemplo, las críticas vertidas a la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000, que sanciona un caso de fraude de ley tributaria, pivotan casi exclusivamente sobre la imposibilidad de sancionar un supuesto ficticio, obtenido por analogía²⁰⁶.

Lo cierto es que, en claro contraste con esta abrumadora mayoría en la doctrina, en la jurisprudencia encontramos numerosos ejemplos donde se sancionan conductas que cumplen todos los requisitos del fraude a la ley tributaria²⁰⁷. Así, en la STS de 9 de febrero de 1991 (FJ 2.º), se afirmaba que «*el eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obligaba a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una sociedad de comercialización con ese único fin*». De manera similar, la SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000 condenó por delito fiscal una actuación que había sido calificada como fraude a la ley tributaria. Por último, la STS de 30 de abril de 2003²⁰⁸. Por otro lado, el borrador del anteproyecto de LGT se proponía la imposición de sanciones en aquellos casos de fraude de ley cualificado por la declaración de esta conducta y la existencia del ánimo defraudatorio. Esta propuesta no prosperó²⁰⁹, seguramente debido a las numerosas críticas recibidas²¹⁰.

Como hemos visto más arriba, no hay tal analogía en la aplicación de la norma anti-fraude, por lo que ningún problema se plantearía desde esta perspectiva para poder imponer sanciones²¹¹.

Junto al argumento de la analogía, se ha afirmado que el grado de concreción de las normas anti-fraude es insuficiente para cumplir las exigencias del principio de tipicidad en materia de sanciones. En este sentido, P. KIRCHHOF mantiene que el precepto no cumple los requisitos de tipicidad pues carecería realmente de contenido material, tratándose únicamente de una norma que apoya o cubre la competencia de la Administración y de los Tribunales para decidir si una determinada forma jurídica es abusiva. Puesto que la decisión se deja en manos sobre todo de la primera, es contraria al Estado de Derecho²¹². El Tribunal Constitucional alemán se ha pronun-

²⁰⁵ FALCÓN Y TELLA: 1999, 7.; GARCÍA NOVOA: 2003, 23.

²⁰⁶ ARIAS VELASCO: 2001, 12 y ss.; FALCÓN Y TELLA: 2003, 7; argumentos que también recoge el Dictamen del Consejo de Estado (2003). Se suele citar además a favor de estas tesis contrarias a la sancionabilidad del fraude las SSTC 75/1984, de 30 de julio (supuesto fraude a la ley penal sancionadora del aborto) y de 19 de julio de 2000 (tasas y precios públicos, disp. ad. cuarta LTPP), pero estos supuestos son escasamente comparables.

²⁰⁷ Vid. numerosos ejemplos en el comentario crítico de BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, 124 y ss.

²⁰⁸ Esta Sentencia es objeto de Comentario por BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004, a cuyo trabajo remitimos al lector.

²⁰⁹ Véase su crítica en PALAO TABOADA: 2003, 91; vid. dicción de la propuesta en: FERREIRO, QF 11/2003, p. 10.

²¹⁰ Por todos: GARCÍA NOVOA: 2003, 17 y ss.

²¹¹ Vid. BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004.

²¹² KIRCHHOF: 1979/80, 259 y 291.

ciado al respecto, afirmando que la norma general anti-fraude no es tan inconcreta o indefinida que deje la capacidad de decisión y en suma, la determinación de la deuda tributaria, a la Administración tributaria ²¹³. 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 tributaria ²¹⁴, lo cual no plantea ningún problema siempre que puedan ser fácilmente concretados posteriormente por Administración y Tribunales, a través de la interpretación ²¹⁵. En suma, únicamente el hecho de que una norma precise de dicha interpretación y concreción no la convierte en nula ²¹⁶. Asimismo, 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 fraude ²¹⁷. 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 hay, por lo tanto, problemas de tipicidad. Tampoco pueden aducirse problemas de claridad o indeterminación ²¹⁸ pues de lo visto 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, no se sostienen. En todo caso, la discusión se centrará en el peso que es preciso otorgar a cada elemento, y la clave radicará 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 ²¹⁹, 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 2.º) ²²⁰.

Por último, no es tampoco infrecuente que en otros Ordenamientos se sancionen al menos algunas clases de fraude. Éste es el caso, entre otros, de Francia y Nueva Zelanda. En el primer caso, se establece un recargo del 80 por 100 a los casos de fraude con simulación (art. 1.729 *Code General des Impots*), en el segundo son castigados administrativa y penalmente algunos casos de fraude de ley tributaria cualificada (*abusive tax position o blatant tax avoidance*), en concreto, los que impliquen el empleo de formas jurídicas artificiosas o donde se produzca cierta ocul-

²¹³ BVerfG de 08-01-1981 – 2 BvL 3/77, 2 BvL 9/77, BVerfGE 56, 1; TIPKE: 1993, 1.332.

²¹⁴ BVerfG, BStBl. II 1978, 548 y ss.; BVerfG de 31-05-1988 – 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214

²¹⁵ BVerfG de 11-01-1994 – 1 BvR 434/87, BVerfGE 90, 1; de 17-11-1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234.

²¹⁶ BVerfG de 07-07-1971 – 1 BvR 775/66, BVerfGE 31, 255; *vid.* también: TIPKE: 1993, 1.332, 1.333.

²¹⁷ FISCHER: 1996, 652.

²¹⁸ Es muy común acusar de indeterminación a las normas generales anti-fraude; PALAO: 2001, 132, que sin embargo lo considera un elemento necesario para poder luchar efectivamente contra el fraude. La misma idea en: de KLEER: 1996, 144.

²¹⁹ ZORNOZA PÉREZ: 2000, 189.

²²⁰ ZORNOZA PÉREZ: 1992, 146.

tación de las pruebas o pasos adoptados para mitigar la obligación tributaria ²²¹. Además de la propuesta del IFS, también se ha sugerido la punibilidad del fraude de ley tributaria para el Ordenamiento canadiense ²²².

En suma, creemos que hay elementos suficientes para al menos plantear la punibilidad del fraude a la ley tributaria supuesto donde, sucintamente, no hay laguna, ni mera elección de la vía más ventajosa, sino un abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino sólo de oportunidad política. Con todo, hasta el momento, la única postura claramente favorable a la imposición de sanciones en el marco jurídico español es la sostenida por A. BÁEZ MORENO y H. LÓPEZ LÓPEZ. Tras un análisis exhaustivo de los problemas de tipicidad que pueden plantearse en esta clase de conductas, señalan que «en la medida en que la conducta realizada en fraude a la ley sea subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada, esto es, encaje en el sentido posible de las palabras de dicho precepto, sí se realiza el hecho imponible contemplado en el espíritu o finalidad de la norma eludida, con las consecuencias que de ello se derivan. En particular, la obligación de declarar y liquidar de manera correcta» de manera que «parece bastante razonable sostener, a la luz del razonamiento que se ha seguido, que la aplicación del expediente del fraude de ley no excluye, *per se*, la posibilidad de derivar responsabilidades penales, al menos si se juzga esta posibilidad desde los límites que el principio de tipicidad impone a la integración de las normas que componen el tipo» ²²³.

VII. LA DECLARACIÓN DE FRAUDE POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En línea con la anterior regulación del fraude de ley, el artículo 15 LGT exige un procedimiento especial para su declaración, que se encuentra regulado en el artículo 159, a la espera de desarrollo reglamentario. Ésta ha sido también la opción adoptada en otros Estados, como por ejemplo Australia, Nueva Zelanda, Canadá o Francia, y así también se proponía en el Informe del IFS ²²⁴. En cierto modo, establecer un proceso especial es indicativo de que la norma anti-fraude se considera una medida extraordinaria, para emplear cuando han fallado las demás; por ejemplo, la calificación del negocio con arreglo a una interpretación adecuada de las normas tributarias. Por eso también se suele exigir que el órgano que lo declara sea central, de manera que el criterio sea igual en todo el territorio. Al respecto ha señalado C. PALAO que «no es evidente por sí mismo que un órgano administrativo central proporcione más garantías que uno periférico al contribuyente, cuya tutela incumbe en definitiva a los Tribunales» y sin embargo se ha demostrado que constituye un incentivo para acu-

²²¹ De nuevo, notas comunes con la simulación. Más detalles en: SAWYER: 1996, 492 y ss.; con críticas del autor, que estima excesiva la equiparación del fraude a la ley tributaria cualificado y el fraude tributario; pp. 495 y ss.

²²² Tímidamente, para el caso canadiense: ARNOLD: 1995, 553.

²²³ BÁEZ MORENO; LÓPEZ LÓPEZ: 2004.

²²⁴ IFS: 1997, 45.

dir a otros instrumentos (antes de 1995, norma sobre calificación, después de 1995, simulación) ²²⁵. Lo cierto, sin embargo, es que su existencia no parece haber impedido la aplicación de la norma anti-fraude por la Administración tributaria en otros Estados ²²⁶.

Aunque en España siempre se ha previsto un procedimiento especial para la declaración del fraude, en la práctica éste prácticamente nunca ha existido, lo que hasta la actual LGT obligaba a acudir a la normativa común en Derecho administrativo ²²⁷, opción que ha sido rechazada por algunos autores, por ejemplo R. FALCÓN Y TELLA para quien la especialidad del procedimiento radica no sólo en que esté formalmente separado del general, sino en que está llamado a satisfacer las «mayores garantías que han de concederse al contribuyente», de ahí que no pueda acudir al procedimiento común de la Ley de Régimen Jurídico ²²⁸. No podemos compartir esta postura, que entendemos está íntimamente ligada a la concepción del autor acerca del fraude de ley, como un mecanismo excepcional que emplea la analogía para gravar lo que en puridad serían economías de opción, lo que justificaría la necesidad de mayores garantías ²²⁹.

El nuevo procedimiento especial contenido en el artículo 159 de la LGT exige un informe previo favorable a la declaración del fraude de ley («conflicto en la aplicación de la norma tributaria»), que deberá ser emitido por la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. Cuando este órgano actuante considere que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15.1 de la LGT, lo comunicará al interesado concediéndole un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Una vez recibidas, el citado órgano deberá remitir el expediente completo a la Comisión consultiva ²³⁰. El plazo máximo para emitir el informe, que vinculará al órgano de inspección, será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva, pudiendo ser ampliado mediante acuerdo motivado de la Comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. No obstante, transcurridos esos tres meses sin que se haya emitido el citado informe, la norma permite la reanudación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, estableciendo que «se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva». Por último, en el apartado 7 se establece que: «El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se inter-

²²⁵ PALAO: 1998, 7.

²²⁶ Ver datos al respecto en ARNOLD: 1997, 238 y 240.

²²⁷ Varios años después de la LGT de 1963, se aprueba el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el que se regula el procedimiento de declaración del fraude de ley en materia tributaria que, casi sin estrenar, es derogado por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo. Por ello, ha sido de aplicación el procedimiento común (Ley 30/1992, LRJyPAC); en este sentido, y entre otras, pueden verse la siguiente Resolución: TEAR Valencia, de 31 de octubre 1996.

²²⁸ FALCÓN Y TELLA: 2002, 7.

²²⁹ FALCÓN Y TELLA: 1995, cit.

²³⁰ Precisa asimismo la norma que «El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción de dicho informe por el órgano de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 [LGT]».

pongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria», lo cual seguramente no es coherente con la postura que venía manteniendo la doctrina administrativa²³¹. En todo caso, habrá que esperar a la regulación reglamentaria para poder realizar un examen exhaustivo de este procedimiento.

En Alemania no hay contemplado ningún proceso específico de declaración del fraude, por lo que ésta se producirá por el órgano de la inspección actuante en el proceso normal de gestión. Naturalmente, sobre dicho órgano recae la carga de la prueba²³², sin que pueda considerarse que la existencia de una forma atípica o extraña constituya una presunción de ningún tipo a favor del fraude. Sobre el contribuyente recae, en todo caso, una obligación de colaborar (*Mitwirkungspflicht*), cuando la forma empleada pueda parecer en fraude, y sólo pueda ser «salvada» por la concurrencia de otros motivos que así la justifiquen²³³.

VIII. FRAUDE DE LEY Y SIMULACIÓN

La distinción entre fraude de ley y simulación, aunque relativamente clara en la teoría²³⁴, resulta en la práctica especialmente ardua debido a que en ambos casos se produce un cierto engaño, sólo que si en esta última el engaño es total, pudiéndose referir a distintos aspectos de la operación, en el caso del fraude es más sutil, pues se refiere básicamente a la razón que justifica la adopción de una determinada forma jurídica. La conducta en fraude, en tanto que implica la adopción de una serie de actos o negocios, el montaje de una estructura jurídica determinada, no genera un engaño directo sino una falta de claridad o confusión generalizada, que se concreta en el hecho de que se utiliza un instrumento jurídico o forma cuyos efectos típicos y naturales no se quieren, siendo sólo buscadas las posibles ventajas tributarias²³⁵. Sin duda es este aspecto el que en mayor medida acerca ambas figuras, pues en suma se trata únicamente de ubicar en engaño en la utilización de una forma artificiosa (fraude), o en una burda ocultación de un negocio por otro (simulación). Esto explica, por ejemplo, que en Estados Unidos y en Inglaterra las tesis del «*sham*» (simulación) y del «*business purpose*» hayan estado tan cercanas²³⁶, confusión que también se ha debido a que con frecuencia la jurisprudencia norteamericana ha utilizado un concepto amplio de simulación (*sham*) para recalificar algunos casos carentes de todo sentido económico²³⁷.

²³¹ El TEAC ha señalado que el acto de declaración de fraude de ley no es de trámite, sino que es susceptible de impugnación autónoma, ya que en éste se establece el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo; RTEAC n. 00/8924/1998, de 20-07-2001.

²³² BFH 05-02-1992, BStBl II 1992, 532 y ss.

²³³ BFH 04-08-1987, BStBl II 1987, 756; y de 13-07-1989, BStBl II 1990, 100 y 101.

²³⁴ ZORNOZA PÉREZ: 2000, 182.

²³⁵ PALAO TABOADA: 2001, 133.

²³⁶ NEVERMANN: 1994, 127 y ss.

²³⁷ AVERY JONES *et. al.*: 1985, 70 (y nota a pie n.º 4). Así, la «*sham-transaction doctrine*», también denominada «*economic-substance doctrine*»; *vid.* casos: *United Parcel Service of America, Inc. vs. Commissioner*, 254 F.3d 1.014, 1.015, 1.018 [11th Cir. 2001], donde con ayuda de un *business purpose test*, se concluye la ausencia de todo sentido económico de las operaciones. *Vid.* también casos *Nicole Rose Corp. vs. Commissioner*, 320 F.3d 282, 284 [2nd Cir. 2003]; *Zmuda vs. Commissioner*, 731 F.2d 1417 [9th Cir. 1984].

En España y en Alemania, la figura de la simulación (*Scheingeschäft*) se construye a partir de las nociones propias de la teoría del negocio jurídico, entendiéndose que la simulación en Derecho tributario participa de las notas características de esta figura en el ámbito del Derecho privado²³⁸. En la simulación concurren tres elementos básicos²³⁹: un negocio o declaración de voluntad simulados, aparentes al exterior; un acuerdo simulatorio entre las partes (éste oculto) y una intención o voluntad que hará referencia a la creación de la apariencia de un negocio que en realidad no llegó a nacer (simulación absoluta) y la de encubrir otro distinto (simulación relativa). Hasta 1995, no hay en España una norma específica contra la simulación, por lo que hasta ese momento el aplicador del Derecho debía abordar esta clase de supuestos acudiendo a las normas particulares, como las que establecen presunciones y ficciones²⁴⁰. Por otro lado, y al igual que sucede en fraude de ley, en muchos supuestos en que *materialmente* se había producido una simulación, se ha argumentado en ese sentido sin mencionar la norma prevista en la LGT al respecto, en construcciones realizadas desde el Derecho privado²⁴¹, recurriéndose también a la calificación como único argumento (art. 28 antigua LGT)²⁴².

Subyace en estos planteamientos una cierta inseguridad al razonar desde los esquemas del Derecho tributario, como si sólo desde las figuras o construcciones surgidas en el seno del Derecho privado (negocio indirecto²⁴³, levantamiento del velo²⁴⁴, etc.) pudiera encontrarse un terreno sólido donde construir la simulación y el fraude de ley tributarios. Al margen de esto, y habida cuenta de la cercanía práctica de ambas figuras, en muchos casos la distinción entre simulación y fraude de ley será un problema de prueba²⁴⁵.

IX. COMENTARIO FINAL

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

²³⁸ Para España véase: ZORNOZA PÉREZ: 2000, 169 y ss.; en Alemania: TIPKE; KRUSE: 2003, (§ 41), párr. 65.

²³⁹ ZORNOZA PÉREZ: 2000, 170, 171, y doctrina allí citada.

²⁴⁰ ZORNOZA PÉREZ: 2000, 173, 174.

²⁴¹ ZORNOZA PÉREZ: 2000, 174 y ss.; entre otros ejemplos apuntados por el autor, véase: SSTSJ de Navarra de 31 de diciembre de 1998 y de 25 de febrero de 1999, así como las Resoluciones del TEAC de 9 de julio de 1998 y de 15 de diciembre de 1999 (en estas fechas, la norma aplicable era el art. 25 LGT).

²⁴² En el caso de la simulación, la confusión se acentúa por la similitud entre algunas enmiendas propuestas para este precepto en la reforma de la LGT de 1995 y el artículo 41 de la AO; véase al respecto: PRATS MÁÑEZ: 1995, 24; ZORNOZA PÉREZ: 2000, 176.

²⁴³ Véase por ejemplo la Resolución del TEAC de 29 de marzo de 1995, así como la acertada crítica de RUIZ ZAPATERO (1997), en el sentido de que la Administración razona con base en la figura del negocio indirecto un caso perfectamente subsumible en el fraude a la ley tributaria. Véanse también las críticas, a la misma resolución, de MATEU DE ROS: 1996, 34 y ss. Más ejemplos de dicha confusión o interpretación errónea, así como críticas, en: LÓPEZ MOLINO: 1998, 169 a 174.

²⁴⁴ Sobre la incorrecta utilización de la doctrina del levantamiento del velo para casos de defraudación tributaria y sus nefastas consecuencias véase: ZORNOZA PÉREZ: 2000, 184 y ss, y 2001, 228 y ss., y numerosos ejemplos allí citados.

²⁴⁵ LÓPEZ MOLINO: 1998, 174 y ss.

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. En definitiva, las normas existen, y las «instrucciones» para su aplicación también. Sólo queda que sean aplicadas con mayor frecuencia.

BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV. (1966): *Report of the Royal Commission on Taxation*. Vol. 3. Ottawa: Queen's Printer. Canadá (conocida como «Carter Commission» y citada en nota a pie como: **Carter Commission: 1966**).
- AA.VV. [AVERY JONES, John F., WARD, David A., *et al.*] (1985): «The Business purpose test and abuse of rights». *British Tax Review*, n.º 2, (obra citada a pie como: **AVERY JONES *et. al.*: 1985**).
- AA.VV. (2001): *Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria* (Nombrada por Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000 y citado en nota a pie como: **Informe LGT: 2001**).
- 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.º 7.
- ARNOLD, Brian; WILSON, James (1988*): «The General Anti-Avoidance Rule-Part». *Canadian Tax Journal*. Vol. 36, n.º 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 o c].
- ARNOLD, Brian (1995): «The Canadian Anti-Avoidance Rule». *British Tax Review*, n.º 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.
- ARNDT, Hans-Wolfgang; RINGEL, Elke (1988): «Ausländische Holdinggesellschaften und § 42 AO». *BetriebsBerater (BB)*, n.º 31.
- BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo (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 de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 250.
- BARQUERO ESTEVAN, Juan María (2002): *La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales.

- BECKER, Enno (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, Dieter (1990): «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht». *StuW*, n.º 4.
- BIRK, Dieter (1994): *Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht*. München: Verlag C. H. Beck.
- BIRK, Dieter; ECKHOFF, R. (2000): «Staatsfinanzierung durch Gebühren und Steuern. Vor- und Nachteile aus juristischer Perspektive», en: (SACKSOFSKY; WIELAND, Eds.): *Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat*. Baden-Baden.
- BÖCKLI, Peter (1990): *Steuerrecht im Rechtsstaat – Festschrift für Francis Cagianut. Ernst Höhn und Klaus Vallender*. Bern, Stuttgart: Verlag Paul Haupt Berne.
- CANARIS, Claus-Wilhelm (1983): *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. Berlin: Duncker & Humblot.
- CARRASQUER CLARI, María Luisa (2003): *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.
- CLAUSEN, Uwe (2003): «Struktur und Rechtsfolgen des § 42 AO». *Der Betrieb*. Heft 30, von 25.07.2003
- 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**].
- CREZELIUS, Georg (2003): «Das Argumentationsmuster des sog. Gesamtplans». *Finanz-Rundschau (FR)*, n.º 11, de 08-06-2003.
- ENGISCH, Karl (1975): *Einführung in das juristische Denken*. Berlin: Verlag W. Kohlhammer.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (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 artículo 6 CC». *Quincena Fiscal*, n.º 17.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (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.º 18.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (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.º 10.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2002): «El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica». *Quincena Fiscal*. N.º 21.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón (2003): «El Anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley», n.º 6/7.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José (1976): «El objeto del tributo». *Revista Española de Derecho Financiero (Civitas)*, n.º 10.
- FERREIRO LAPATZA, Juan José (2001): «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal». *Quincena Fiscal*, n.º 8

- FERREIRO LAPATZA, Juan José (2003): «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*, n.º 11.
- FISCHER, Peter (1991): § 42 AO, en: HÜBSCHMANN, Walter; HEPP, Ernst; SPITALER, Armin: *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar*, Tomo II, §§ 5-50 AO, 10.ª edición. Köln [obra de hojas sueltas. Se cita la actualización (lfg.) n.º 132]. **Citado en notas a pie como FISCHER: 1991.**
- FISCHER, Peter (1995): «Substanz und Form –oder: «Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden». *StuW* 1/1995.
- FISCHER, Peter (1996): «Die Umgehung des Steuergesetzes». *DB*, Heft. 29-3-1996.
- FISCHER, Peter (2001): «Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und wirtschaftliche oder sonst beachtliche auBersteuerliche Gründe». *Finanz-Rundschau (FR)*, 23.
- FÖRSTER, Guido; SCHMIDTMANN, Dirk (2003): «Die Gesamtplanrechtsprechung im Steuerrecht mit einem Vergleich der sog. "step transaction doctrine" im amerikanischen, britischen und belgischem Steuerrecht». *Steuern und Wirtschaft (StuW)*, n.º 2.
- GAMMIE, Malcolm (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, César (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*, n.º 8.
- GUSTAFSON, Charles 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.
- HEUERMANN, Bernd (2003): «Vermieten als angemessenes Gestalten». *Beetriebs-Berater (BB)*, pp. 1.465 y ss.
- HINNEKENS, Luc (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, Maurice de (1996): «Towards a European Anti-Abuse Doctrine in Direct Taxation?». *Intertax*, 4.
- KLEIN, Franz (2003): *Abgabenordnung*. München: Verlag C. H. Beck.
- KOTTKE, Klaus (1983): «Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in § 42 der Abgabenordnung». *BB*, Heft 18, 30-6-1983.
- KRAFT, Gerhard (1993): «Schlussfolgerungen aus der BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von § 42 AO von den §§ 7 ff AStG aus der Sicht der internationalen Steuerberatung». *Internationales Steuerrecht (ISr)*, n.º 4.

- KRAFT, Gerhard (2000): «Finanzierungsstrukturen im internationalen Konzern auf dem Prüfstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung». *Internationales Steuerrecht (ISr)*, n.º 1.
- KRUSE, Heinrich (1978/79): «Steuerungsumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung». *StbJb*, 443 y ss.
- LARENZ, Karl (1975): *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer-Verlag.
- LARRAZ, José (1952): «Metodología aplicativa del Derecho tributario». Madrid: Editorial *Revista de Derecho Privado*.
- LÓPEZ MOLINO, Antonio María (1998): «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)». *Crónica Tributaria*, n.º 85.
- 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.º 11 y 12.
- MASTERS, Colin (1994): «Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?». *British Tax Review*, n.º 6.
- MATEU DE ROS, Rafael (1996): «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria». *Gaceta Fiscal*, n.º 147, octubre.
- MEINE, Hans-Gerd (1992): «Steuervermeidung, Steuerungsumgehung, Steuerhinterziehung». *WISTRA*, 20. Heft 3, 20 marzo.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas (2002): *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford University Press.
- NEUMARK, Fritz (1970): *Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik*. Tübingen: J. C. B. MOHR (Paul Siebeck).
- NIEDRIG, Hans-Peter (2003): «Substanzerfordernisse bei ausländischen Gesellschaften». *Internationales Steuerrecht (ISr)*, n.º 14.
- OECD (1998): *Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue*. Recogido en: VAN RAAD, Kees (Ed.): *Materials on International and EC Tax Law*, Vol. 1, 2002-03.
- PALAO TABOADA, Carlos (1995): «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias». *Crónica Tributaria*, n.º 73.
- PALAO TABOADA, Carlos (1998): «¿Existe el fraude a la ley tributaria?». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 182.
- PALAO TABOADA, Carlos (2001): «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria». *Crónica Tributaria*, n.º 98.
- PALAO TABOADA, Carlos (2002): «Los "motivos económicos válidos" en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 62.
- PALAO TABOADA, Carlos (2003): «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, n.º 66.

- PASCHEN, Uwe (2001): *Steuerungsumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*. Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag GmbH.
- PASSANT, John (1996): «Tax Avoidance in Australia: The Return of the Ghost?». *BTR*, n.º 4.
- PASSANT, John (1997): «Spotless: Removing the stain of tax avoidance in Australia». *BTR*, n.º 2.
- PÉREZ ROYO, Fernando (1991): «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria». En: (AA.VV.): *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- PAULICK, Heinz (1963/64): «Steuereinsparung und Steuerungsumgehung». *StbJb*, (pp. 371-414).
- RÄTTIG, Horst; PROTZEN, Peer Daniel (2002): «Keine Behinderung der internationalen Steuerplanung § 42 Abs. 2 AO 1977 n.º F». *Internationales Steuerrecht (ISiR)*, n.º 24.
- ROSENBUJ, Tulio (1994): *El fraude a la ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- RUIZ ZAPATERO, Guillermo Gonzalo (1997): «Cuatro casos sobre negocio indirecto y fraude de ley en el ámbito tributario (I)». *Carta tributaria* (monografías), n.º 280.
- SAWYER, Adrian J. (1996): «Blurring the Distinction Between Avoidance and Evasion –The Abusive Tax Position». *British Tax Review*, n.º 5.
- SCHWARTZ, Bernhard (Ed.) (2000): *Kommentar zur Abgabenordnung*, Tomo 1. Freiburg (Edición de hojas sueltas, actualización junio 2000).
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio (2003): «El abuso de la norma tributaria». *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 568, 6 de marzo.
- STRAHL, Klaus (2003): «Gestaltungssperre Gesamtplanrechtsprechung». *Kölner Steuerdialog (KÖSDI)*, n.º 10.
- TIPKE, Klaus (1993): *Die Steuerrechtsordnung*. Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. Tomo III.
- TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm (2003): *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar zur AO und FGO*, Tomo 1, § 1-154 AO, 16 edición. Köln [edición de hojas sueltas. Las citas en texto son al § 42 AO, actualización (Lfg.) n.º 88, de 1999, aunque en nota aparece 2003. Se cita por párrafos –párr.–].
- ULMER, Eckhart (1986): «Steuervermeidung, Steuerungsumgehung, Steuerhinterziehung». *DSiZ*, n.º 12.
- VANDERWOLK, Jefferson (2002): «Purposive Interpretation of Tax Statutes: Recent UK Decisions on Tax Avoidance Transactions». *Bulletin, International Bureau of Fiscal Documentation*. Febrero.
- VANISTENDAEL, Frans (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, Klaus (1977): «Die Absichtung von Rechtsfolgen im Steuerrecht». *StuW*, n.º 2.
- VOGEL, Klaus (1985): «Steuerungsumgehung nach innerstaatlichem Recht und nach Abkommensrecht». *StuW*, n.º 4.
- WALZ, Rainer W. (1980): *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg: Decker.

WALZER, Klaus (1987): *Steuergerechtigkeit: eine entscheidungstheoretische Interpretation*. Berlin: Duncker & Humblot.

ZORNOZA PÉREZ, Juan (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Civitas.

ZORNOZA PÉREZ, Juan (2000): «La simulación en Derecho Tributario», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, septiembre.

ZORNOZA PÉREZ, Juan (2001): «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en CORCOY BIDASOLO, M. (dir.): *Derecho Penal de la Empresa*. Pamplona: Aranzadi.

FUENTES DE INFORMACIÓN

Las sentencias del BFH se citan normalmente en su recopilación en el *Bundessteuerblatt* (BStBl.), siempre en el tomo II. En ocasiones, se incluye además la cita en la Revista *Der Betrib* (DB). En ambos casos, se indica la fecha seguida de la página [por ejemplo: BStBl. II 1991, 832 o, la misma Sentencia: DB 1991, 2113]. Por último, las Sentencias recientes de este Tribunal pueden obtenerse en la siguiente dirección de internet: <http://www.bundesfinanzhof.de>, y las del BVerfG, en: <http://www.bundesverfassungsgericht.de>

Las Sentencias de Estados Unidos citadas pueden encontrarse en <http://www.law.cornell.edu>, <http://www.findlaw.com>, y las australianas, en: <http://www.aph.gov.au/library/intguide/law/taxlaw.htm>