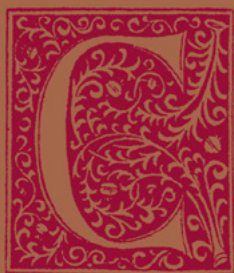


Carlos
Palao Taboada

Pablo
Salvador Coderch

*Fraude a la ley y
simulación en Derecho Civil
y Derecho Tributario*



FUNDACIÓN COLOQUIO JURÍDICO EUROPEO

MADRID

PRESIDENTE:

Ernesto Garzón Valdés

SECRETARIO:

Antonio Pau

PATRONOS:

M.^a Emilia Adán

María José Añón

Benito Arruñada

Manuel Atienza

Francisco José Bastida

Paloma Biglino

Victoria Ortega

Francisco Caamaño

Alfonso Candau

Françesc de Carreras

M.^a Emilia Casas

Pedro Cruz

Miguel Ángel Fdez. Ordóñez

Basilio J. Aguirre Fernández

Jesús González Pérez †

Vicente Guilarte

Liborio Hierro

Juan F. López Aguilar

Joaquín Martín Cubas

Fernando P. Méndez

Antonio Manuel Morales

Santiago Muñoz Machado

Fernando Pantaleón

Celestino Pardo

Juan José Pretel

M.^a Elvira Roca Barea

Margarita Soler

Carmen Tomás –Valiente

Fernando Vallespín

GERENTE:

M.^a Isabel de la Iglesia Monje

*Fraude a la ley y
simulación en Derecho Civil
y Derecho Tributario*

Carlos
Palao Taboada
Pablo
Salvador Coderch

*Fraude a la ley y
simulación en Derecho Civil
y Derecho Tributario*



FUNDACIÓN COLOQUIO JURÍDICO EUROPEO

MADRID

© 2022 FUNDACIÓN COLOQUIO JURÍDICO EUROPEO

© Carlos Palao Taboada, Pablo Salvador Coderch

I.S.B.N.: 978-84-09-41682-0

Depósito legal: M-26036-2022

Diseño e impresión: Artia Comunicación Gráfica

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros medios, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

ÍNDICE

FRAUDE A LA LEY Y SIMULACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO	9
<i>Carlos PALAO TABOADA</i>	
1. Introducción.....	9
2. El fraude a la ley, la calificación de los hechos impositivos y la doctrina de la interpretación económica de las leyes tributarias	13
3. El fraude a la ley como discrepancia entre la forma y la sustancia de los actos y la oposición formalista a la figura	17
4. La sustancia y la causa del negocio	22
5. El fraude a la ley, la interpretación y la analogía.....	25
6. El fraude a la ley y el abuso del derecho	38
7. El fraude a la ley y la simulación	43
8. Nota final sobre la “economía de opción”	52

VARIACIONES SOBRE
AUTONOMÍA PRIVADA,
LEGALIDAD, SIMULACIÓN Y
FRAUDE DE LEY 55
Pablo SALVADOR CODERCH

1. Autonomía privada en derecho privado: dimensión individual..... 55
2. Dimensión social y normativa de la autonomía privada: del artificio a la tipicidad social y, eventualmente, normativa..... 57
3. Inexistencia, en derecho privado, de un deber general e incondicionado de publicar los actos y negocios jurídicos realizados ... 64
4. Legalidad en derecho público..... 65
5. Concepción dominante del fraude de ley en derecho privado y de su diferencia con la simulación..... 67
6. Fraude de ley y rodeo de las leyes tributarias: explicación económica 77

FRAUDE A LA LEY Y SIMULACIÓN EN DERECHO TRIBUTARIO

Carlos PALAO TABOADA

SUMARIO: –1. Introducción. –2. El fraude a la ley, la calificación de los hechos imposables y la doctrina de la interpretación económica de las leyes tributarias. –3. El fraude a la ley como discrepancia entre la forma y la sustancia de los actos y la oposición formalista a la figura. –4. La sustancia y la causa del negocio. –5. El fraude a la ley, la interpretación y la analogía. –6. El fraude a la ley y el abuso del derecho. –7. El fraude a la ley y la simulación. 8. Nota final sobre la “economía de opción”.

1. Introducción

El fraude a la ley, con esta antigua denominación o con un nombre distinto, tiene en el ámbito tributario uno de sus más fértiles campos de aplicación. La razón es obvia: las leyes fiscales imponen la exigencia del tributo en virtud de la realización de muy diversas actividades por los ciudadanos y éstos procuran evitar este efecto desagradable. Si no quieren desistir de la actividad gravada, cosa que en muchos casos no es posible, les quedan dos posibilidades: no pagar el tributo, vulnerando

así directamente la ley y arrostrando las correspondientes consecuencias penales, y rodear la ley, siguiendo un sendero más tortuoso que, sin violarla frontalmente, les permita conseguir el resultado apetecido sin pagar el tributo que lleva aparejado el camino recto o pagando uno de menor importe. La imagen de “rodeo de la ley” (*legem circumvenire*) se usa desde la antigüedad para describir la figura del fraude a la ley. Esta imagen está presente en las expresiones con las que se designa a esta figura en algunos idiomas, como en alemán *Gesetzesumgehung* o, en el ámbito tributario y referido directamente al impuesto, *Steuerumgehung*. En este mismo ámbito está generalizada la idea próxima de “eludir” en las expresiones *elusione fiscale* o *tax avoidance*. En la doctrina tributarista española el término generalmente empleado es “elusión fiscal”. Adelanto que en mi opinión estas expresiones designan a una figura idéntica al fraude a la ley tributaria. Por ello, no es de extrañar que el Derecho tributario se haya anticipado en muchos casos a otras ramas del Derecho en la regulación del fraude a la ley. Así ocurrió en nuestro país, donde la Ley General Tributaria (LGT) 230/1963, de 28 de diciembre, reguló el fraude a la ley tributaria en su artículo 24, precediendo en casi diez años a la Ley 3/1973, de 17 de marzo, de Bases para la modificación del Título preliminar del Código civil y en más de este tiempo a la aprobación, por el Decreto 1.836/1974, de 31 de mayo, del

correspondiente Texto articulado, que incluye el artículo 6.4 regulador del fraude a la ley.

Si bien el fraude a la ley es una figura general del Derecho, su elaboración dogmática es obra de la doctrina iusprivatista. En España, la construcción más acabada de dicha figura es la debida al profesor Federico de Castro, que se ha convertido en doctrina dominante, sin perjuicio de algunas críticas como las formuladas por Rodríguez Adrados^[1]. La concepción del ilustre maestro está en la base del artículo 6.4 Cc., como resulta patente si cotejamos la definición del fraude a la ley que formula De Castro^[2] como “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”. Es el juego, sobradamente conocido, de las dos normas, la defraudada y la “de cobertura”. La clave del fraude a la ley se encuentra en la constatación de que la ley de cobertura no ampara efectivamente la maniobra, de lo contrario se estaría ante un conflicto de normas. Quizá en vista del juego de dos normas con el que se

[1] Rodríguez Adrados, A., “El fraude a la ley. (Ensayo de una dirección pluralista)”, en *Estudios sobre el Título preliminar del Código civil, Parte general* (vol. I), EDERSA, Madrid, 1977, pp. 400 ss.

[2] Castro y Bravo, F. de, *Derecho civil de España. Parte general*, t. I, 3ª ed., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1955, p. 607.

construye ese concepto, la teoría de De Castro ha sido calificada de “internacionalista”^[3], calificativo que sugiere una restricción de su ámbito de aplicación. Pero no hay en dicha teoría ningún elemento de internacionalidad; es más, la doctrina del Derecho internacional privado elabora el concepto de fraude a la ley en esta rama del Derecho sobre la base de un concepto general de esta figura sustancialmente coincidente con el propuesto por De Castro^[4]. En mis diversos trabajos sobre el fraude a la ley en Derecho tributario y la elusión fiscal^[5] me he basado en la doctrina de este maestro. El pensamiento de De Castro sobre el fraude a la ley en general se completa con su doctrina sobre el negocio en fraude a la ley, expuesta en su tratado sobre el negocio jurídico^[6]. Esta doctrina es sumamente importante, porque las

[3] Cfr. Rodríguez Adrados, A., op. cit. (nota 1), p. 363; Sols Lucía, A., *El fraude a la ley*, Librería Bosch, Barcelona, 1989, p. 91. Ambos autores señalan la condición de internacionalista del profesor De Castro.

[4] Cfr. Römer, G., *Gesetzesumgehung im deutschen Internationalen Privatrecht*, Walter de Gruyter, Berlin, 1955. La primera parte de esta obra está dedicada al fraude a la ley “como concepto de la teoría general del Derecho”.

[5] La mayoría de ellos están recogidos en el siguiente volumen: Palao Taboada, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 2ª ed., Civitas, 2021.

[6] Castro y Bravo, F. de, *El negocio jurídico*, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, Madrid, 1971. Existe una reimpresión facsimilar de esta obra publicada por la editorial Civitas en 1991.

actuaciones elusivas de la ley fiscal son casi sin excepción negocios jurídicos.

2. El fraude a la ley, la calificación de los hechos imposables y la doctrina de la interpretación económica de las leyes tributarias

La cuestión de la existencia de fraude a la ley se plantea con ocasión de la aplicación de la ley, en nuestro caso la norma fiscal, a una operación o actividad: se trata de determinar si esta encaja en el presupuesto abstracto de una u otra de las normas que hipotéticamente entran en consideración al analizar jurídicamente el caso. Ante la sospecha del fraude estas normas son la defraudada y la de cobertura. Lo que hace el aplicador de la ley (Administración o Tribunales) es ensayar el ajuste entre el hecho de la realidad y la hipótesis normativa, es decir, lo que generalmente se denomina la subsunción del primero en la segunda.

El Derecho tributario ha prestado tradicionalmente una especial atención a esta actividad, que designa como “calificación del hecho imponible”, especialmente en relación con el impuesto que grava las transmisiones patrimoniales, como es bien conocido en esta casa. Es, sin embargo, una cuestión que se presenta con ocasión de la aplicación de cualquier norma, sobre todo si en el ámbito jurídico correspon-

diente rige el principio de legalidad en su aspecto de tipicidad, como sucede en el penal y en el tributario. La LGT dedica un precepto, el artículo 13, a esta actividad de calificación, precepto que ha variado considerablemente en el tiempo y que ha desempeñado, y desempeña aún, un papel relevante en relación con la elusión fiscal.

La naturaleza de esta actividad de calificación y su posición en el proceso intelectual de aplicación de la ley no siempre se han visto con claridad por la doctrina. Una tesis muy extendida entendía que era una actividad distinta de la interpretación de la ley y previa a la subsunción. En realidad, la calificación de los hechos (en este caso impositivos) no es separable de la interpretación de la ley y de la subsunción (como proceso lógico, no como resultado). Es muy conocida la metáfora con la que Engisch describe el proceso de subsunción: un ir y venir de la mirada entre la premisa mayor (del silogismo jurídico) y el hecho de la realidad^[7].

Es claro que la calificación de un supuesto como fraudulento (en fraude a la ley) es esencialmente un problema de interpretación de las normas afectadas y calificación de las opera-

^[7] Engisch, K., *Logische Studien zur Gesetzesanwendung*, 3ª ed., Carl Winter-Universitäts Verlag, Heidelberg, 1963, p. 15.

ciones realizadas por el sujeto. Unas facultades de calificación de estas operaciones por la autoridad aplicadora de la ley que le permitiera subsumir en la norma defraudada todo acto o negocio sustancialmente equivalente dentro de límites muy amplios al descrito por esta norma haría inútil cualquier intento de elusión; más aún, privaría de sentido al concepto de fraude a la ley. Esto es lo que sostenía la doctrina alemana de la “interpretación económica” de las normas tributarias, plasmada en la Ordenanza Tributaria de 1919. Según esta doctrina y su paralela italiana de la “interpretación funcional”, el intérprete de la norma tributaria debía tener en cuenta no los conceptos jurídicos utilizados por el legislador para definir el presupuesto de hecho del tributo sino su significado económico, de manera que quedarían sujetos al tributo no sólo los hechos descritos por la ley, sino cualesquiera otros económicamente equivalentes a estos, y por tanto reveladores de análoga capacidad contributiva. Esta doctrina se explica políticamente por las necesidades apremiantes de la Hacienda de la República de Weimar derivadas de la Primera Guerra Mundial. La doctrina de la interpretación económica es considerada hoy incompatible con el principio de legalidad tributaria; se acepta una versión moderada de ella, que la identifica con el elemento teleológico de la interpretación.

Un eco de la doctrina de la interpretación económica se encontraba en el artículo 25 de la LGT-63. El apartado 1 de este artículo disponía que “[e]l impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible”. En el primer caso, de acuerdo con el apartado 2, el hecho imponible se calificaría conforme a su naturaleza jurídica, mientras que, según el apartado 3, “[c]uando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”. Esta norma contradecía el criterio estrictamente jurídico establecido por el artículo 23 de la misma LGT para la interpretación de las normas tributarias, desconociendo la íntima relación existente entre la interpretación y la calificación. Hasta su modificación por la Ley 25/1995, de 20 de julio, que abandonó la falsa distinción entre hechos imponibles de naturaleza jurídica y económica, la norma del artículo 25 de la LGT-63 fue utilizada por la Administración como atajo para combatir el fraude a la ley tributaria regulado por el artículo 24 de la LGT.

Este atajo tenía dos ventajas para la Administración: primera, no requería la incoación del expediente especial exigido para la de-

claración del fraude a la ley (art. 24.2, inciso segundo); segunda, permitía la imposición de sanciones, excluidas en el caso de fraude según opinión doctrinal dominante que vino a ratificar el apartado 3 del nuevo texto del artículo 24 de la LGT-63 establecido por la Ley 25/1995. Se inicia así una larga historia de inaplicación por la Administración, en general con el beneplácito de los Tribunales, de las normas específicamente destinadas a luchar contra la elusión fiscal que llega hasta nuestros días, porque los mencionados incentivos para eludir la aplicación de estas normas (que podría calificarse de “fraude a la ley al fraude a la ley”) continúan sustancialmente vigentes en la actualidad, si bien con matices en lo que respecta a la imposición de sanciones. Cerrada la vía de la calificación —si bien no de manera completa— la Administración recurrió ya desde el primer momento a la simulación como arma principal de lucha contra la elusión fiscal alternativa a la norma general antielusión, papel que sigue desempeñando en la actualidad.

3. El fraude a la ley como discrepancia entre la forma y la sustancia de los actos y la oposición formalista a la figura

El fraude a la ley tal como lo concebimos pone de manifiesto una discrepancia entre la forma de los negocios u operaciones y su verdadera naturaleza o significado desde el punto

de vista del que los califica, que en nuestro caso es el del aplicador de las normas tributarias. En este sentido, la forma es el tipo de negocio utilizado y la sustancia es la función que dicho tipo desempeña, o la finalidad que persigue, en el caso concreto. Pongamos un ejemplo sencillo: si para transmitir un inmueble eludiendo el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se lo aporta a una sociedad y se transmiten sus participaciones (supuesto que, como es sabido, ha sido previsto por el legislador en el famoso artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores; actualmente artículo 314 de su Texto refundido, aprobado por RDLeg 4/2015, de 23 de octubre) la forma es el cauce jurídico utilizado, es decir, la constitución de la sociedad, la aportación del inmueble y la transmisión de las participaciones, mientras que la sustancia es la transmisión del inmueble. En este sentido, la forma es lo que la norma general antielusión del § 42 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977 (*Abgabenordnung*, AO) denomina “posibilidades de configuración jurídica” (*Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*).

La aplicación de la figura del fraude a la ley implica la penetración de las formas para llegar a la sustancia de la operación. En el Derecho estadounidense la lucha contra la elusión fiscal se basa en una doctrina jurisprudencial de amplio alcance que se resume en el brocardo

substance over form. La doctrina alemana de la interpretación económica es una forma extrema de posición “sustancialista”, si se acepta esta expresión. Al contrario, una posición formalista sobre la aplicación del Derecho, en cuanto impide ver una realidad jurídica más allá de las formas, hace inconcebible el fraude a la ley. En el límite vienen a coincidir el sustancialismo y el formalismo radicales en la negación del fraude a la ley, que necesita tomar en consideración tanto la forma como la sustancia.

En el Derecho tributario la lucha contra el fraude a la ley o elusión fiscal ha tropezado siempre con la oposición de intereses y grupos de poder económico, que han encontrado apoyo en los sectores doctrinales partidarios de posturas formalistas. En nuestro país estas posturas son perceptibles, por ejemplo, en el Informe de la Comisión para la reforma de la LGT publicado en 2001 como trabajo preparatorio de la vigente Ley 58/2003, de 27 de diciembre, en cuyo seno se manifestaron opiniones partidarias de la supresión de la cláusula general contraria al fraude a la ley. En dicho Informe 2001 se afirma que “el fraude de Ley constituye, por su naturaleza, una economía de opción”; en otros términos, quien realiza una operación fraudulenta, está eligiendo, en ejercicio de su autonomía, una vía jurídica perfectamente legítima. Estas ideas contaminan incluso el dictamen del Consejo de Estado so-

bre el Anteproyecto de LGT núm. 1403/2003 de 22 de mayo de 2003, que formula una dura crítica a su artículo 15, sustancialmente coincidente con el de igual número del texto vigente, en la que, entre otras observaciones, lo acusa de “un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados”, como si las normas generales antielusión pudiesen construirse sin utilizar esta clase de conceptos, y en la línea de la doctrina mencionada señala que “en sus términos actuales podría dar lugar a calificar como abuso cualquier economía de opción”. La inseguridad jurídica que causa el inevitable empleo de conceptos indeterminados en las normas contra el fraude a la ley o la elusión fiscal es una crítica reiterada contra estas normas.

Por otro lado, la postura que hemos denominado sustancialista introduce en la aplicación del Derecho consideraciones que entrañan limitaciones a la autonomía de la voluntad, derivadas de la necesidad de proteger intereses generales. En el caso de fraude a la ley tributaria el interés general lesionado, aparte naturalmente del más difuso de la eficacia general de las leyes, es el de la Hacienda Pública, interés que se protege reaccionando frente a la actuación fraudulenta. La existencia de estas limitaciones es una idea central en el pensamiento del profesor De Castro, que señala la dependencia mutua que en relación con la concepción de la autonomía privada existe entre lo político

social y lo jurídico^[8]. A este respecto pone de manifiesto^[9] la existencia de dos tendencias fundamentales y opuestas: por un lado “una serie de corrientes de la doctrina jurídica y de la ideología política, alentadas o fomentadas por poderosos grupos de intereses, que repugnan cualquier limitación de la autonomía”; por otro lado, la postura que sostiene que “la autonomía de la voluntad tiene límites intrínsecos, conforme a su misma naturaleza jurídica”. De Castro toma de Pellicani una imagen muy potente para caracterizar a la primera de estas posturas: “La concepción liberal de la autonomía de la voluntad hizo pensar, y todavía hay quien así lo piensa, que ella supone entregar a los particulares ‘una reserva de caza’, una ‘zona protegida’, en la que el Estado no tiene otra cosa que hacer que dejar hacer”^[10].

[8] Castro y Bravo, F. de, *El negocio jurídico*, cit. (nota 6), p. 13.

[9] Castro y Bravo, F. de, “Notas sobre las limitaciones intrínsecas de la autonomía de la voluntad”, *Anuario de Derecho civil*, 1982, pp. 987 ss., recogido en *Estudios jurídicos del profesor Federico de Castro*, Centro de Estudios Registrales, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 1997, t. II, pp. 1.251 ss., edición que utilizamos aquí. La cita del texto corresponde a las páginas 1.252 y sigs.

[10] *Ibidem*, p. 1.308.

4. La sustancia y la causa del negocio

La sustancia de las operaciones a la que el intérprete debe atender no es, frente a lo que sostenía la doctrina de la interpretación económica, de esta naturaleza, sino una sustancia jurídica, que es posible definir como el negocio verdaderamente realizado, siempre desde la perspectiva de la ley cuya aplicación se cuestiona; la tributaria en nuestro caso. En el ejemplo antes propuesto, ese negocio es una transmisión del inmueble, conclusión que no afecta en absoluto a la calificación y validez de los negocios privados (las formas jurídicas) empleados para lograr este resultado desde la perspectiva del Derecho privado. El elemento que permite identificar el negocio realizado — insisto, desde el punto de vista de la aplicación de la ley fiscal— es su propósito de conseguir el resultado apetecido (en el ejemplo la transmisión del inmueble), eludiendo al mismo tiempo la norma impositiva. Este propósito no es otra cosa que la causa del negocio en el sentido de “causa concreta”, que integra los motivos en la medida en que éstos son relevantes para enjuiciar o caracterizar el negocio^[11].

[11] Cfr. Castro y Bravo, F. de, *El negocio jurídico*, cit. (nota 6), p. 228.

A este propósito es al que se refería el artículo 24 de la LGT-63 y al que aluden muchas otras normas generales antielusión del Derecho comparado. A mi juicio, esta referencia no supone la adopción de una concepción subjetiva del fraude a la ley. Sigo en este punto también la posición del profesor De Castro, y con él de una gran parte —que me atrevería a calificar de mayoritaria— de la doctrina comparada, según la cual no es necesaria para el fraude la intención de infringir la ley. Esta posición es, según la doctrina dominante, la adoptada por el artículo 6.4 Cc. El propósito al que aluden las normas fiscales antielusión está objetivado en la utilización anormal del negocio, en el “abuso de las posibilidades de configuración jurídica” que es la fórmula que utiliza el § 42 de la AO.

El negocio en fraude a la ley en general, y por tanto también el negocio en fraude a la ley fiscal, adolece de una anomalía en la causa; se emplea para un fin indirecto, distinto de la causa típica para la que el Derecho le otorga su reconocimiento, e ilícito, que es la vulneración de la ley tributaria. Morello señala la existencia de una tradición doctrinal en Italia según la cual la elusión es un fenómeno equivalente a la ilicitud de la causa^[12]. Por ello los autores contrarios al fraude a la ley tributaria son también anticau-

[12] Morello, U., *Frode alla legge*, Giuffrè, Milán, 1969, p. 302.

salistas, en coherencia con su formalismo. No se les oculta que la causa es el elemento del negocio que permite someterlo a escrutinio a fin de determinar si merece el reconocimiento y la tutela del ordenamiento jurídico. En palabras del maestro De Castro^[13], la función de la causa es “la valoración de cada negocio, hecha atendiendo al resultado que con él se busca o se hayan propuesto quien o quienes hagan la o las declaraciones negociales”. Para dichas doctrinas, el fraude a la ley en realidad no existe, porque defienden la plena eficacia a efectos fiscales de los negocios realizados; entonces lo único condenable es la simulación^[14]. Una tesis semejante ha sido sostenida en el ámbito de la doctrina civilista por Carrasco Perera, en cuya opinión en el fraude a la ley hay una simulación del supuesto de hecho de la norma de cobertura^[15].

[13] Ibidem, p. 191.

[14] Cfr., entre otros autores, Ferreiro Lapatza, J. J., “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *Quincena Fiscal*, núm. 8/2001, pp. 9 ss. También en *Revista Técnica Tributaria*, AEDAF, núm. 52, 2001, pp. 23 ss.

[15] Carrasco Perera, A., *Tratado del abuso de derecho y del fraude de ley*, Civitas, Madrid, 2016, p. 362: “Es un postulado fundamental de la presente obra que sólo existe fraude de ley (abuso institucional de derecho) cuando la conducta que es realizada por el sujeto *simula* la realización del supuesto de hecho de la cobertura y persigue con ello eludir la norma naturalmente aplicable” (cursiva del original). Más adelante (p. 377) añade lo siguiente: “Cuando la parte o partes *sí pretenden que se realicen los elementos del supuesto de la cobertura*, no hay fraude de ley,

5. El fraude a la ley, la interpretación y la analogía

Una afirmación que se repite con frecuencia es que el fraude a la ley es un problema de interpretación de la ley y del negocio jurídico realizado. El profesor De Castro afirma que “para llegar a la condena de un negocio por fraude a la ley habrá que proceder a una interpretación extensiva y finalista de la regla objeto del rodeo (hasta incluir el negocio dentro de su radio de acción), y también a una interpretación estricta de las otras reglas utilizables como cobertura”^[16]. Conviene precisar el alcance de esta afirmación. En efecto, en la doctrina se ha suscitado la cuestión de si para combatir el fraude a la ley basta con la interpretación en sentido estricto, íntimamente unida, como sabemos, a la calificación de los hechos con vistas a la subsunción, o es necesario ir más allá de los límites de estas actividades, recurriendo a las técnicas propias de la llamada integración del Derecho, es decir, llevando a cabo todas las operaciones necesarias para de-

como tampoco hay simulación, aunque se trate de una voluntad instrumental orientada a la huida de la aplicación de la norma que se aplicaría si no se realiza el supuesto de la cobertura” (cursiva del original). V. t. pp. 386 y 395. Otra idea que esta autor comparte con las tesis negacionistas del fraude a la ley tributaria es que la lucha contra la elusión es una tarea propia del legislador, que no debe soportar el particular. Cfr. op. cit., p. 326.

^[16] *El negocio jurídico*, cit. (nota 6), p. 371.

terminar la norma aplicable al caso planteado, incluida en especial la cobertura de lagunas normativas. La teoría alemana del Derecho utiliza para designar a esta actividad la expresión *Rechtsfortbildung*^[17], que se ha traducido también por “desenvolvimiento (abierto) del Derecho”^[18].

Afirma Morello^[19] que la doctrina relativa a los problemas del fraude a la ley gira siempre en torno a la cuestión de “si es necesario o al menos oportuno un instituto [es decir, una figura] específico, como el fraude a la ley, para poder combatir las elusiones, o por el contrario es posible prescindir de él y toda cuestión se reduce a una correcta interpretación de la norma eludida”; y añade en nota que “la doctrina es escasamente consciente del hecho de que este es el problema central del fraude a la ley”. Refiriéndose a las conocidas definiciones de Paulo y Ulpiano, observa el citado autor que “si la elusión consiste en un comportamiento que no choca contra los *verba*, sino que afecta

[17] Cfr. por todos Larenz, K., *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3ª ed., Springer-Verlag, Berlin, Heidelberg, New York, 1975, capítulo 5, pp. 350 ss.

[18] Traducción de la primera edición obra cit. en la nota anterior con el título *Metodología de la ciencia del Derecho*, Ariel, Barcelona, 1966, por Enrique Gimbernat Ordeig, capítulo IV, pp. 286 ss.

[19] Op. cit. (nota 12), p. 25.

a la *mens legis*, la discrepancia entre la letra de la ley y su significado real puede ser resuelta con una normal interpretación teleológica de la norma eludida”, en cuyo caso “no hay espacio alguno para un concepto autónomo de fraude a la ley”. Desaparece entonces la distinción entre actos en fraude a la ley y actos contrarios a ella, que es una de las cuestiones dogmáticas que primero se planteó la doctrina. De manera parecida, Rodríguez Adrados^[20] afirma que los textos de Paulo y Ulpiano plantean el problema de esta distinción, que califica de “problema crucial” de la teoría del fraude a la ley en cuanto de ella depende su sustantividad.

El problema planteado por los textos romanos puede considerarse superado por la distinción, claramente formulada por De Castro^[21], entre la vieja forma de fraude a la ley, propia de los sistemas jurídicos legalistas como el romano, que consiste en ir contra el sentido de la ley respetando su letra, y su forma moderna, que da por supuesto que el sentido forma parte de la norma que se trata de eludir, por lo que vulnerar ese sentido es ir contra la norma misma. En relación con la forma moderna de fraude, la cuestión de la necesidad de una técnica específica para combatir la elusión se traslada a la

[20] Op. cit. (nota 1), p. 333.

[21] *Derecho civil de España*, t. I, cit. (nota 2), pp. 603 s.

de los límites de la interpretación, en particular frente a la analogía. El propio Morello parece inclinarse por considerar que el fraude a la ley es un problema de interpretación^[22]. La misma opinión sostiene Römer en la doctrina alemana, lo cual es sorprendente en vista de la elaborada construcción de la figura del fraude a la ley que lleva a cabo^[23].

[22] Cfr. Morello, op. cit. (nota 12), pp. 175 ss. Afirma, en efecto, que “es dudoso que pueda decirse que el fraude a la ley constituya un problema jurídico autónomo, en el sentido en que lo entiende la doctrina tradicional y nosotros creemos que en sustancia es materia de elección personal” (p. 182). Y más adelante (p. 224) declara “haber reducido la cuestión del fraude a la ley a un problema de interpretación de la norma eludida y de tensión entre formas legales y sustancia económica de las operaciones emprendidas por las partes”. Sin embargo, reconoce que el fraude a la ley aporta elementos relevantes a la interpretación: en los casos más controvertidos, “limitarse a decir que la elusión puede fácilmente ser combatida con una correcta interpretación de la ley significa, ignorando la gravedad de los problemas que debe resolver el intérprete, renunciar a elaborar un criterio que guíe al juez en la realización de las complicadas operaciones que debe afrontar” (p. 181). En este sentido afirma que una fórmula como la del fraude a la ley “resulta idónea para racionalizar y simplificar convenientemente cierto tipo de operaciones, de otro modo difícilmente encuadrables, que el juez está llamado a realizar para combatir las elusiones” (p. 242).

[23] Op. cit. (nota 4), pp. 51 ss. Römer se plantea la cuestión de si la sanción del fraude a la ley deriva de la figura (*Institut*) del fraude a la ley o directamente de la norma eludida. Planteada en estos términos la cuestión de la autonomía del fraude a la ley, la respuesta no puede ser sino negativa. En opinión del autor citado, “basta completamente el instrumento de la interpretación teleológica para luchar eficazmente contra la elusión”. Según Schröder, J., *Gesetzesauslegung und Gesetzesumgehung. Das Umgehungsgeschäft in der rechtswissenschaftlichen Doktrin von der Spätaufklärung bis zum Nationalsozialismus*, editorial Ferdinand Schöningh, Paderborn, Munich, Viena, Zurich, 1985,

En realidad, la cuestión de la “autonomía” de la figura del fraude a la ley —mejor debería decirse de su necesidad— es un falso problema: es obvio que las consecuencias de la calificación de un supuesto como *in fraudem legis* derivan de la correcta aplicación de las normas eludida y de cobertura, no de un concepto jurídico distinto dotado en sí mismo de eficacia. En este sentido tienen razón las posturas negadoras de la “autonomía” del fraude a la ley. Es dudoso que alguna vez pretendiera tenerla: la figura del fraude a la ley no es más que un instrumento dogmático, arraigado en la tradición jurídica, que orienta y facilita la aplicación de la norma eludida en casos en los que este resultado no podría obtenerse por la vía de la interpretación, teniendo en cuenta

secciones A y B, las relaciones entre interpretación de la ley y fraude a la ley o elusión de ésta en la doctrina y la legislación alemana han tenido una evolución cuyas líneas generales son las siguientes: en la primera mitad del siglo XIX la doctrina dominante, representada entre otros por Savigny, era contraria a una interpretación extensiva y el fraude a la ley se combatía principalmente por medio de un “instituto” especial o de la simulación (p. 31). En la segunda mitad del siglo XIX la doctrina dominante sobre la interpretación de la ley evoluciona hacia una teoría objetiva y en la pandectística desaparecen las reservas anteriores frente a la interpretación extensiva y pasa a ser dominante la concepción que Schröder considera actual, según la cual la elusión es solamente un problema de interpretación de la ley. En consecuencia, se abandona la teoría del negocio simulado y también la del “instituto” jurídico del fraude a la ley, vinculada esta última al requisito de la intención fraudulenta como característica esencial (pp. 46 s.). Observa que el BGB sigue esta tendencia, en cuanto no contiene ni normas restrictivas de la interpretación ni preceptos especiales sobre el fraude a la ley.

los límites de ésta generalmente aceptados, especialmente en algunos sectores del Derecho como el tributario. La norma eludida podría perfectamente aplicarse en tales casos sin necesidad de utilizar el término técnico de *fraus legis*. No obstante, la referencia a una figura teórica claramente definida tiene la ventaja de unificar el lenguaje jurídico^[24], proporcionando con ello seguridad jurídica. Esta tipificación es también consecuencia de la regulación positiva del fraude a la ley, como ocurre en el artículo 6.4 Cc y en las normas generales antielusión en Derecho tributario.

La teoría que reduce el problema del fraude a la ley a un problema de interpretación tropieza, por otra parte, con el hecho de que en muchas ocasiones la aplicación de la norma eludida no es una operación simple, sino que requiere construir el supuesto de hecho al que ha de aplicarse dicha norma a partir de la finalidad práctica perseguida por el sujeto o sujetos. El artículo 15, apartado 3, de la LGT dispone que se aplique “la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios”, es decir, a los que constituyen el cauce jurídico adecuado para conseguir la finalidad práctica perseguida por el sujeto. En el ejemplo antes propuesto, el negocio adecuado

[24] Cfr. la opinión de Morello citada *supra*, nota 22.

para transmitir onerosamente el inmueble es la compraventa y el impuesto que se aplicará será el correspondiente a este contrato.

A esta conclusión no se puede llegar por la vía de la interpretación, salvo que se adopte un concepto de interpretación que desligue casi por completo al intérprete del texto legal, como el propugnado por la doctrina de la interpretación económica. En primer lugar por razones técnicas: es cierto que el hecho imponible de la ley eludida no se ha realizado, al menos de acuerdo con la letra de esta ley. En ello hacen hincapié las posturas formalistas negadoras del fraude a la ley, que sostienen que el sujeto ha utilizado una legítima “economía de opción”. Pero, en realidad, la conducta del defraudador no ha consistido en un simple dejar de realizar el hecho imponible sino en eludirlo obteniendo el mismo resultado económico por medios artificiosos. Cabe sostener que sustancialmente sí se ha realizado el hecho imponible de la norma eludida, pero esta realización “sustancial” no autoriza al aplicador del Derecho a salirse del límite que, según la doctrina generalmente aceptada, impone a la interpretación el sentido más amplio posible de los términos de la ley, por impreciso que este sea. En el ámbito tributario este límite a la interpretación está reforzado por el principio constitucional de legalidad tributaria, uno de cuyos corolarios es la tipicidad de la imposición, según la cual

únicamente pueden exigirse tributos cuando se cumplan los presupuestos de hecho previstos por ley aprobada por el Parlamento.

Ahora bien, si la interpretación no permite la aplicación de la norma tributaria eludida y de este modo privar de eficacia a la maniobra elusiva cabe pensar que dicha norma se aplica por analogía al acto o negocio a través del cual se articula esta maniobra. Podría establecerse un paralelismo entre dos pares de conceptos y decir que la sanción del fraude a la ley es a la calificación del negocio elusivo lo que la interpretación es a la analogía^[25]. La tesis de que el fraude a la ley es un problema de analogía ha sido sostenida en la doctrina alemana sobre el fraude a la ley en general por Teichmann^[26].

[25] Römer, op. cit. (nota 4), p. 53, rechaza la tesis, que atribuye a Maday, según la cual la elusión comienza donde no llega la interpretación, que no puede extenderse ilimitadamente, e insiste en que la interpretación teleológica es suficiente para luchar contra la elusión.

[26] Teichmann, A., *Die Gesetzesumgehung*, Otto Schwarz, Göttinga, 1962, pp. 78 ss. En opinión de este autor muchos casos de elusión pueden resolverse por medio de la interpretación, pero existen algunos en los que esto no es posible; en tal caso, la solución de que el negocio es plenamente admisible es insatisfactoria (pp. 61 ss.). Sostiene que es errónea la afirmación de que los casos de fraude a la ley pueden tratarse mediante interpretación teleológica y afirma que estos casos pueden encontrar una solución por la vía de la analogía (p. 102). Para ello no es necesaria la creación y regulación de un “instituto jurídico” (*Rechtsinstitut*) o figura jurídica de fraude a la ley (*Gesetzesumgehung*); su campo problemático coincide con el de la interpretación y la analogía, por lo que puede prescindirse de ella en el debate jurídico (p. 105).

El artículo 24 de la LGT-63 en su redacción originaria aceptaba esta tesis y construía el fraude a la ley en su apartado 2 como una excepción a la prohibición de la analogía, derivada del principio de legalidad, que establecía en su apartado 1. Ambos preceptos se separaron por la reforma de la LGT-63 por la Ley 25/1995, si bien la definición del fraude a la ley no se modificó en este aspecto. La citada norma sobre el fraude a la ley tenía un doble aspecto: por un lado, ofrecía una (discutible) teoría sobre la aplicación de la norma eludida y, por otro, aducía el fundamento jurídico de dicha aplicación, que, excluida la vía de la simple interpretación, no hubiera sido posible en presencia del principio de legalidad tributaria. Este fundamento es justamente la existencia del fraude a la ley; es decir, de la vulneración de ésta, aunque sea indirecta.

Teichmann rechaza, junto con otras características distintivas, el “propósito doloso” como criterio diferencial de dicho instituto autónomo (pp. 67 ss.). Rechaza también el abuso de derecho (*Rechtsmissbrauch*) como característica del fraude a la ley, establecida en la normativa tributaria alemana entonces vigente por el § 6 la Ley de adaptación fiscal (*Steueranpassungsgesetz*) y acogida por una parte de la doctrina civilista alemana. También Römer la considera un elemento fundamental del fraude a la ley (cfr. op. cit., nota 4, pp. 39 ss.), a pesar de negar que este sea una figura autónoma. No podemos detenernos aquí en el análisis de la crítica de Teichmann a este elemento del fraude a la ley, en nuestra opinión esencial. En el Derecho tributario alemán dicho elemento pervive actualmente en el § 42 de la AO, como ya hemos apuntado (*supra*, 3 y 4).

Otra teoría sostiene, tanto en la teoría general del Derecho^[27] como en el ámbito tributario^[28], que el fraude a la ley permite al aplicador construir un supuesto ficticio adecuado a la finalidad práctica perseguida por las partes del negocio elusivo. Sin embargo, la idea de ficción parece extraña a la naturaleza del fraude a la ley, en la que no puede prescindirse de la

[27] Römer, op. cit. (nota 2), p. 50 s., expone dos teorías que se han propuesto para explicar la sanción del fraude a la ley. Una es la que llama “principio de equiparación” (*Gleichstellung*) de la elusión con la violación directa de la ley, si bien entiende por tal la aplicación de las consecuencias previstas en la norma eludida; en consecuencia rechaza que la sanción sea en todo caso la nulidad del negocio elusivo. Esta teoría coincide con la mantenida pacíficamente en España. La otra teoría, más reciente, es la que denomina “método de la conversión” (*Methode der Umdeutung*), que se podría también traducir con el término “recalificación” usual en este contexto en Derecho tributario. Según esta teoría, “la actuación elusiva, que —de acuerdo con su finalidad práctica— se sirve siempre de configuraciones inusuales, se ‘convierte’ primero en una configuración adecuada a su fin práctico y seguidamente es enjuiciada jurídicamente en consonancia”. Señala el citado autor que ambos métodos conducen al mismo resultado, pero en el segundo la acción elusiva no se somete directamente, tal cual, a la ley eludida sino sólo tras su conversión en el supuesto jurídico ficticio, “que el defraudador hubiera realizado si en lugar de lugar de las configuraciones abusivas hubiera empleado las usuales para sus fines”.

[28] Cfr. Drüen, K.-D., § 42 AO, en el comentario estándar en hojas intercambiables de Tipke-Kruse, entrega 124 (octubre de 2010), número marginal 11. La teoría de la ficción se distinguiría de la de la analogía en que de acuerdo con esta el hecho (*Sachverhalt*) se subsumiría en un presupuesto de hecho normativo (*Gesetzestatbestand*) ficticio similar al legal, que el sujeto no ha realizado, mientras que según la teoría de la ficción un supuesto ficticio se subsumiría en el presupuesto normativo. En ambos casos, afirma, existe una ficción: en la analogía de la norma, en la ficción del hecho.

sustancia de la operación fraudulenta, que existe de manera efectiva en la realidad jurídica.

Por su parte, la idea de la existencia de una laguna del Derecho aparece ya en la teoría general del fraude a la ley. Römer^[29] afirma que el fraude a la ley es posible porque el método legislativo toma en consideración los supuestos típicos de la vida y es incapaz de expresar en todo su alcance el propósito de la norma; deja así una laguna entre la finalidad y el texto de la ley, dando así la posibilidad a los particulares de adoptar configuraciones que si bien armonizan con la letra de la ley pero frustran su finalidad. La conclusión es que el fraude a la ley puede caracterizarse como la frustración (de la eficacia) de una norma mediante el aprovechamiento de los desajustes entre la definición de su presupuesto de hecho y su finalidad. Esta definición nos retrotrae a la vieja forma del fraude a la ley de las fuentes romanas y necesita ser completada, como no deja de hacer inmediatamente el autor citado, con la característica que convierte en fraudulenta la acción elusiva, que es la utilización forzada o artificiosa de las posibilidades de configuración jurídica.

[29] Op. cit. (nota 4), p. 18. V. t. Drüen, ibidem.

La tesis de que en el fondo del fraude a la ley lo que hay es una laguna normativa es muy conveniente a las teorías contrarias a esa figura porque aparentemente confirma su posición: si la operación elusiva no está prevista en la ley no se ha realizado el hecho imponible y, en consecuencia, no nace la obligación tributaria. La prohibición de la analogía derivada del principio de legalidad impide su aplicación analógica; la conclusión según dichas teorías es, pues, una vez más, que la lucha contra el fraude a la ley es una tarea que incumbe solamente al legislador. Es más, según una tesis sostenida destacadamente por Werner Flume y Heinrich-Wilhelm Kruse, las normas tributarias no serían por naturaleza susceptibles de aplicación analógica porque no responden a una *ratio* o exigencia de regulación de su objeto, a veces identificada con la “naturaleza de las cosas”. Según esta tesis, someter o no a gravamen un determinado hecho es una decisión puramente positivista^[30].

La tesis de que en el fraude a la ley existe una laguna normativa y, por tanto, la aplicación de la ley eludida se produce por analogía,

[30] He formulado una crítica a esta tesis en Palao Taboada, C., “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho tributario)”, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM*, núm. 1, 1997, pp. 219 ss. Este trabajo está recogido en *La aplicación de las normas tributarias...*, cit. (nota 5), cap. IV. Cfr. pp. 78 ss.

al igual que la de que dicha ley se aplica a un hecho ficticio, adolece de excesivo formalismo y no tiene en cuenta la sustancia de la operación elusiva. En el caso del fraude a la ley no existe en realidad una laguna si por tal se entiende, de acuerdo con Canaris^[31], “una imperfección de la ley contraria al plan [del legislador]”; por el contrario, el legislador ha regulado adecuadamente el supuesto y existe la norma aplicable, que es precisamente la eludida. La pretendida laguna se crea artificialmente por el defraudador al utilizar abusivamente las formas jurídicas. Si se niega la existencia de una laguna en el fraude a la ley, no es posible hablar de aplicación analógica de la norma defraudada. Admitiendo esta afirmación, algunos autores como Nevermann y Ruiz Almendral y Seitz hablan de “un procedimiento similar a la analogía” (*ein analogieähnliches Verfahren*)^[32], afirmación en la que yo mismo me refugié en alguna ocasión, pero que hay que reconocer que no aclara demasiado la cuestión. Quizá

[31] Canaris, C.-W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Dunc-ker & Humblot, Berlin, 1964, p. 16. La expresión original en alemán es „eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes“. La palabra “Unvollständigkeit” significa literalmente “incompletitud”, vocablo no admitido en el Diccionario de la RAE, aunque sí lo está “completitud”.

[32] Cfr. Palao Taboada, C., “Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal”, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, 2006, recogido en *La aplicación de las normas tributarias...*, cit. (nota 5), cap. VIII. Cfr. pp. 175 ss.

la respuesta sea sencillamente que la ley defraudada se aplica directamente a la operación elusiva teniendo en cuenta la realidad de la misma revelada por la aplicación de la técnica del fraude a la ley.

Es de señalar que la posición que se adopte acerca del uso de la analogía en la lucha contra el fraude a la ley es importante a efectos de la posibilidad de sancionar penalmente el fraude a la ley en vista del principio constitucional de legalidad penal (art. 25.1 CE).

6. El fraude a la ley y el abuso del derecho

Antes de abordar el examen de las relaciones entre el fraude a la ley y la simulación, voy a referirme brevemente a las que median entre el fraude a la ley y el abuso del derecho. Esta cuestión puede decirse que está resuelta partiendo de la distinción entre abuso de derecho en sentido subjetivo y en sentido objetivo y observando que el fraude a la ley consiste en un abuso de la norma de cobertura. De aquí que la doctrina española dominante (De Castro^[33]) prácticamente equipara ambas figuras. Incluso el abuso del derecho sin más, es decir del derecho subjetivo, podría asimilarse al fraude a la ley si se atiende a la norma que reconoce este

^[33] *Derecho civil de España*, t. I, cit. (nota 2), p. 605.

derecho (Díez-Picazo^[34]). Atienza y Ruiz Manero^[35] incluyen al abuso del derecho, el fraude a la ley y la desviación de poder en el concepto de “ilícitos atípicos”, en mi opinión de dudosa utilidad, salvo quizá para poner de manifiesto la común ilicitud, no siempre admitida para la elusión fiscal. No obstante, dicho concepto ha sido recibido por el Tribunal Supremo, por ejemplo en la sentencia de 23 de marzo de 2012 (rec. núm. 2293/2008), FD 4º, y las citadas por ella, que afirman que “el fraude a la ley es un ‘ilícito atípico’”.

En el Derecho tributario comparado, en Francia el artículo 64 del Libro de los Procedimientos Fiscales contiene una norma sobre el abuso del derecho, que lo define como simulación. El Consejo de Estado en un famoso *arrêt* de 10 de junio de 1981 extendió la aplicación de este precepto al fraude a la ley, lo que ha llevado a la doctrina a distinguir entre *abus de droit-simulation* y *abus de droit-fraude d'intention*. El § 42 de la AO lleva el abuso del derecho a la definición misma de elusión fiscal como “abuso de las posibilidades de configu-

[34] Díez-Picazo y Ponce de León, L., “El abuso del derecho y el fraude de la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones”, *Documentación Jurídica*, núm. 4, 1974, pp. 1.342 ss.

[35] Atienza, M, y Ruiz Manero, J., *Ilícitos atípicos*, Trotta, Madrid, 2000, p. 27.

ración jurídica” (*Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts*).

La figura del abuso del derecho ha cobrado un nuevo interés en el ámbito del Derecho comunitario europeo, en el que ha sido utilizada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), entre otros campos en relación con la elusión fiscal. La figura del abuso del derecho entra en contacto con el Derecho fiscal comunitario por dos vías. La primera es cuando la norma tributaria defraudada pertenece al Derecho europeo; la segunda es más compleja: el contribuyente de un Estado miembro al que se pretende aplicar una norma interna antielusión alega que ésta vulnera el Derecho comunitario, por ejemplo por restringir la libertad de establecimiento. Estos dos tipos de casos dieron lugar a dos sentencias fundamentales en los casos *Halifax*^[36] y *Cadbury Schweppes*^[37] respectivamente. En la primera el TJUE, de acuerdo en lo fundamental con las conclusiones del Abogado General Poiares Maduro, adoptó un concepto de abuso que no difiere del concepto de fraude a la ley familiar a la doctrina continental europea. En la sentencia *Cadbury*, al tratarse de los límites a las libertades comunitarias, el TJUE fue más estricto y estableció

[36] Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02.

[37] Sentencia de 12 de septiembre de 2006, asunto C-196/04.

una doctrina según la cual para que una norma estatal antielusión sea conforme con el Derecho europeo debe afectar únicamente a supuestos carentes de realidad económica, que constituyan, según una expresión que se ha hecho célebre, “montajes puramente artificiales”, que es la traducción de la expresión inglesa *wholly artificial arrangements*.

Las dos sentencias citadas dieron lugar a un debate sobre la existencia o no de un concepto unitario de abuso en el Derecho fiscal comunitario, en el que en mi opinión ha prevalecido la posición favorable a la unidad^[38]. Supuesta la existencia de un concepto unitario de abuso, se discute su definición, en particular la relevancia que en él tiene el elemento subjetivo del propósito de obtener una ventaja fiscal y si este elemento está objetivado, como sucede en mi opinión, en la artificialidad (mejor: artificiosidad) de la vía jurídica elegida^[39]; debate que es similar a la vieja controversia, nunca totalmente extinguida, que se ha desarrollado en relación con el fraude a la ley. Por lo demás, en mi opinión, ampliamente compartida en la

[38] Cfr. Palao Taboada, C., “El abuso del derecho en materia tributaria en el Derecho comunitario europeo”, *Revista Española de Derecho Europeo*, núm. 61, 2017, pp. 13 ss. (24 ss.). Este trabajo está recogido en *La aplicación de las normas tributarias...*, cit. (nota 5), cap. XVI.

[39] Cfr. *ibidem*, pp. 28 ss.

doctrina del Derecho comunitario, vale también para este campo la equivalencia entre abuso del derecho y elusión fiscal, por más que el TJUE utilice en esta materia una terminología variada y confusa, debida en parte al carácter plurilingüístico de la Unión; confusión multiplicada por las traducciones de las sentencias a las lenguas de los Estados miembros, en las que a veces se cometen importantes errores^[40]. En el ámbito comunitario los autores utilizan de manera prácticamente indistinta los términos “abuso” y “elusión”, uso que confirma la “Directiva antielusión”, 2016/1164, de 12 de julio de 2016, generalmente denominada “Directiva ATAD” por las siglas de su denominación en inglés (*Anti-Tax Avoidance Directive*), cuya norma general antielusión lleva el título de “norma general contra las prácticas abusivas” (en inglés *General anti-abuse rule*).

La jurisprudencia del TJUE sobre el abuso del derecho ha originado también una interesante discusión sobre la existencia o no de un principio general de prohibición del abuso del derecho en el Derecho comunitario^[41]. La respuesta positiva del Tribunal es criticada por juristas procedentes del ámbito de la *common law*, que se fundan en el rechazo a la doctrina

[40] Cfr. *ibidem*, pp. 33 ss.

[41] Cfr. *ibidem*, pp. 40 ss.

misma del abuso del Derecho muy extendida en ese ámbito. La polémica, que trae a este campo el debate filosófico general sobre el abuso del derecho y sus raíces ideológicas o morales, resulta artificial e impostada. Es muy dudoso que de ella se deriven las consecuencias prácticas que se le han atribuido, como la necesidad o no de que los Estados miembros establezcan normas antiabuso o incluso la obligación de hacerlo. En un aspecto tienen razón las críticas al concepto de abuso del derecho: su empleo es superfluo y motivo de confusión cuando existen conceptos más precisos para designar a las mismas situaciones, como los de fraude a la ley o elusión. Me temo, sin embargo, que este empleo ya ha echado raíces, especialmente en el campo del Derecho tributario internacional.

7. El fraude a la ley y la simulación

La figura con la que el fraude a la ley presenta problemas de deslinde desde tiempos remotos es la simulación. Curiosamente estos problemas no son teóricos: en este plano, la distinción, formulada de manera clásica por Ferrara^[42], es meridianamente clara y consiste en que en la simulación no existe una realidad

[42] Ferrara, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, trad. esp. de la 5ª ed. italiana (1922), Ed. Revista de Derecho Privado, Madrid, 1960, p. 78.

sino una mera apariencia mientras que en el fraude a la ley existe una realidad viciada por el propósito fraudulento. Referida la distinción al negocio jurídico, en el negocio simulado las partes están de acuerdo (pacto simulatorio) en que lo que convienen es únicamente una pantalla, que eventualmente disimula un negocio distinto; por el contrario, en el negocio en fraude a la ley las partes quieren realmente el negocio realizado si bien para la finalidad práctica de obtener un determinado resultado económico eludiendo al mismo tiempo una norma imperativa. Se afirma que en el negocio en fraude a la ley no se oculta nada, todo está a la vista. Este criterio de distinción ha sido plenamente aceptado por el Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005, de 10 de mayo, dictada en un asunto tributario.

Pese a la claridad teórica de la distinción, se reconoce universalmente la extraordinaria dificultad de aplicarla en la práctica. Se produce así una situación que recuerda el ensayo de Kant titulado “Acerca de la afirmación común: eso puede ser cierto en teoría pero no sirve para la práctica”^[43]. La dificultad práctica de la distinción puede deberse, en primer lugar,

[43] „Über den Gemeinspruch: das mag in der Theorie richtig sein, taugt aber nicht für die Praxis“, en Kant, *Werke*, ed. de la Wissenschaftliche Buchgesellschaft, Darmstadt, 1983, t. 9, pp. 127 ss. En este escrito defiende Kant la validez también en la

a la ambigüedad del mencionado criterio de distinción, ya que en cierto modo es posible afirmar que las partes de un negocio en fraude a la ley no quieren realmente ese negocio, sino el adecuado a su propósito práctico oculto bajo la causa típica del negocio realizado. En este sentido afirma Morello^[44] que “establecer si existe un problema de simulación o de fraude a la ley dependerá del modo de usar los términos ‘falsa apariencia’ o ‘negocio realmente querido’”. Otra posible causa de la dificultad práctica de distinguir el negocio simulado del fraudulento es que la simulación muchas veces no podrá probarse por terceros como la Administración directamente (mediante la contradecларación que contiene el negocio disimulado) sino por indicios que a veces pueden conducir tanto a la falsedad del negocio como a su utilización para una finalidad indirecta, en su caso fraudulenta.

La rebeldía en la práctica de la distinción entre la simulación y el fraude a la ley puede, sin embargo, denotar una conexión más estrecha entre ambas figuras que la que admite el mencionado criterio de separación. En este

práctica de principios morales y políticos tachados a veces de inaplicables en la práctica por su excesivo rigor. Este sentido de la distinción entre teoría y práctica no es totalmente ajeno a la distinción entre simulación y fraude a la ley.

[44] Op. cit. (nota 12), p. 216.

sentido el maestro De Castro^[45] relativiza la distinción entre las mencionadas figuras: “En el Derecho común, la figura del fraude se considera indisolublemente unida a la simulación; siendo de uso ordinario la máxima ‘tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus’. Modernamente, por el contrario, se ha creído conveniente oponer la simulación al fraude a la ley”. Y añade: “Puede haber una simulación no fraudulenta y un negocio en fraude no disimulado. Mas como al negocio en fraude le distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue, regularmente incluirá una ocultación o simulación”. Prosigue a continuación De Castro: “Dejando aparte la posibilidad más teórica que práctica del fraude ‘desvergonzado’, los negocios en fraude a la ley ocultan o disimulan una parte del negocio, aquella en que se encuentra lo ilícito del resultado perseguido”.

Ideas muy parecidas expone Coing en un estudio sobre la simulación y el fraude en Bartolo y Baldo^[46]. Afirma este autor que en la moderna ciencia del Derecho las doctrinas del negocio simulado y el negocio fraudulento son

[45] *El negocio jurídico*, cit. (nota 6), p. 375.

[46] Coing, H., „Simulatio und Fraus in der Lehre des Bartolus und Baldus“, en *Festschrift Paul Koschaker*, Weimar, 1939, t. III, pp. 402 ss.

independientes y sin relación interna entre sí, pero que “si se indaga el significado práctico de estas doctrinas se comprueba una sorprendente igualdad de su campo de aplicación. Los casos en los que se emplea una u otra de dichas figuras jurídicas presentan en gran medida rasgos comunes”. Según Coing, Bártolo y Baldo conocían ya el moderno criterio de distinción entre simulación y fraude a la ley: en aquélla no hay un *verus actus*, mientras que en éste sí lo hay pero es *iniustus*; pero “como eminentes prácticos tuvieron que tener la experiencia de que los ámbitos de aplicación de ambas teorías se solapan y que es imposible separar siempre nítidamente los casos que pertenecen a una categoría de los incluidos en la otra”.

La dificultad de la distinción entre simulación y fraude no es un grave problema en Derecho privado: una vez que se ha determinado mediante una de estas técnicas cuál es la realidad jurídica que ha de tenerse en cuenta se le aplicará la norma correspondiente. En palabras de De Castro^[47], “[d]escubierta la simulación y conocido el significado verdadero del negocio, éste será tratado como negocio contrario a la ley y no como simulado; pero esto no ocurre tan sólo respecto al negocio disimulado propiamente dicho, sino también el cualquier caso

[47] *El negocio jurídico*, cit. (nota 6), p. 375.

de negocio en fraude; pues al descubrirse éste, el negocio será considerado ilícito o sometido a las reglas de las que trató de escapar”.

En principio, las cosas no son diferentes en Derecho tributario si se atiende a los efectos directos de la simulación y del fraude a la ley. De hecho en el Derecho tributario comparado se ha utilizado con frecuencia para combatir la elusión la simulación como técnica alternativa a la utilización de cláusulas generales antielusión basadas en ideas relacionadas con el fraude a la ley. Fraude a la ley y simulación han funcionado como vasos comunicantes, de manera que la segunda ha llenado el vacío dejado por el primero. Sin embargo, el Derecho tributario de algunos países establece diferencias importantes entre la regulación del fraude y la de la simulación que hacen que la distinción entre estas figuras adquiera una gran relevancia. Esto es lo que sucede en España, donde, por un lado, la aplicación de la norma general antielusión (art. 15 LGT), basada en la figura llamada inadecuadamente “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, cuya naturaleza es el fraude a la ley, requiere, al igual que el fraude a la ley en la LGT-63, un procedimiento especial. Por otro lado, hasta la modificación de la LGT por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en caso de fraude a la ley o de “conflicto” estaba prohibida la imposición de sanciones administrativas o penales. La Ley

34/2015 derogó esta prohibición y creó un tipo especial de infracción para el caso de conflicto, cuya eficacia es muy dudosa, por lo que la distinción con la simulación sigue siendo importante.

Como indicamos más atrás (*supra*, 2), la Administración Tributaria española ha utilizado la vía de la simulación para sancionar supuestos de fraude a la ley eludiendo estas consecuencias. La norma sobre la simulación, contenida en el artículo 16 de la LGT, ha desplazado casi por completo la del artículo 15 como norma general antielusión, sin que ello haya suscitado ningún reparo de la Audiencia Nacional o del Tribunal Supremo. Para conseguir este resultado, la Agencia Tributaria ha utilizado el concepto de “simulación en la causa”^[48], a

[48] Cfr. García Berro, F., *Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2018, pp. 290 ss.; Palao Taboada, C., “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción contra la elusión fiscal. (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2/2020, pp. 52 ss., trabajo recogido en *La aplicación de las normas tributarias...*, cit. (nota 5), cap. XII. En la doctrina civilista encontramos una alusión a la simulación en la causa en Cárcaba Fernández, M., *La simulación en los negocios jurídicos*, Librería Bosch, Barcelona, 1986, pp. 67 ss., que la denomina “simulación en la naturaleza del negocio”. Según la citada autora, en ella existe una divergencia “entre la causa del negocio aparente y la intención práctica perseguida por las partes contratantes” (p. 97). Ferrara, op. cit. (nota 42), pp. 238 ss., menciona la “simulación en la naturaleza del contrato”, pero no la relaciona con la causa. Entre los muchos ejemplos de esta figura que cita está el

veces también llamada “simulación del tipo negocial”. La causa simulada a la que alude la primera expresión sería la causa típica del negocio, que ocultaría la causa concreta de este, es decir, el propósito elusivo. Pero cuando esta es la verdadera finalidad práctica del negocio la “simulación en la causa” no es, en nuestra opinión, otra cosa que el fraude a la ley, al que con este artificio se disfraza de simulación con el fin de aplicarle el régimen tributario de ésta.

El Tribunal Supremo ha rehusado reiteradamente controlar la calificación del supuesto enjuiciado como simulación amparándose en los límites de la casación y en la doctrina dominante que considera que la existencia de simulación es una cuestión de hecho. Esta negativa, que a nuestro juicio es discutible y debería ser reconsiderada, ha sido cuestionada en varias ocasiones por votos particulares. Véase, por ejemplo, el formulado por el magistrado Sr. Huelin Martínez de Velasco a la STS de 24 de febrero de 2016 (rec. núm. 948/2014)

La utilización de la simulación para sancionar la elusión fiscal, en lugar del fraude a la ley o “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que es la norma que el legislador

de la compraventa que “se desfigura” bajo la forma de división (de la cosa común) para eludir el impuesto sobre la transmisión de bienes.

ha dispuesto para este fin, no se justifica por la dificultad —o incluso, si se quiere, imposibilidad— práctica de distinguir entre ambas figuras que existe en muchos casos. Esta dificultad no borra la diferencia conceptual que pese a todo media entre dichas figuras y, por tanto, no excluye que ante un caso concreto sea más plausible la aplicación de una de ellas. En este sentido, las operaciones realizadas deben calificarse como fraude a la ley tributaria y no como simulación cuando son claramente reales pero artificiosas y es visible el propósito elusivo. En este supuesto, la calificación del supuesto como simulación constituye sencillamente una vulneración de la norma general antielusión (art. 15 LGT), en concreto del requisito procedimental que en ella se establece. También sería contraria al Derecho la imposición de una sanción improcedente en caso de “conflicto”.

La laxitud metodológica que predomina actualmente en la práctica administrativa y en la jurisprudencia causa graves daños a la seguridad jurídica^[49]. El remedio de esta situación^[50] exigiría que la Administración Tributaria se ajustase a la ortodoxia en la aplica-

[49] Una plausible actitud de rigor metodológico se manifiesta en las sentencias del TS de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 1429/2018) —Pte. Cudero Blas— y 22 de julio de 2020 (rec. núm. 1432/2018) —Pte. Aguallo Avilés--.

[50] Cfr. mi trabajo cit. en la nota 48, especialmente pp. 64 ss.

ción de las normas tributarias en materia de elusión. Los Tribunales podrían imponer esta ortodoxia a la Administración, rectificando la actitud deferente que hasta ahora han tenido para con ella. Es posible, no obstante, que la vuelta a la ortodoxia haga necesario eliminar los incentivos que tiene actualmente para eludir la norma general antielusión, suprimiendo el procedimiento especial de declaración del “conflicto” y rompiendo toda vinculación entre la calificación de un supuesto como fraude a la ley y la tipificación de las infracciones tributarias, de manera que dicha calificación ni determine por sí misma la imposición de sanciones ni la excluya.

8. Nota final sobre la “economía de opción”

Para terminar mi ponencia me parece oportuno dedicar un breve comentario a un concepto que sale al paso continuamente en la doctrina y la jurisprudencia españolas sobre la elusión tributaria, el concepto de “economía de opción”. El autor de esta expresión, que es José Larraz^[51], pretendía con ella contraponer al fraude a la ley aquellos supuestos en los que el contribuyente obtiene un ahorro tributario

[51] Larraz, J., *Metodología aplicativa del Derecho tributario*, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, pp. 61 ss.

sin vulnerar el espíritu de la ley ni, en sus propias palabras, utilizar “deformaciones anómalas del negocio jurídico”. El término “opción” sugiere que el empleo de una vía alternativa a la de los negocios que el Derecho prevé para lograr un determinado resultado, jurídicamente irreprochable pero menos gravada que ésta, es una elección que ofrece benévolamente el legislador. Evidentemente no es así: la existencia de esa hipotética vía alternativa nunca obedece a una decisión del legislador sino que se debe a un error de técnica tributaria; generalmente las vías menos gravadas requieren una utilización artificiosa de los negocios empleados.

La “economía de opción” es, pues, un negocio normal, entendiendo por tal el que carece de anomalías que lo hagan contrario al Derecho. Pero, en realidad este supuesto no necesita ser designado con un término específico; por eso no existe en el Derecho tributario comparado un término equivalente al de “economía de opción”. Si ha hecho fortuna en España es debido a su utilización por posiciones doctrinales contrarias a la figura del fraude a la ley, que argumentan que con éste se gravan “economías de opción”. Entonces este concepto se carga de contenido: negado el fraude cualquier forma jurídica para obtener un resultado económico es lícita. En este mismo sentido el concepto de economía de opción es utilizado por los contribuyentes como argu-

mento en los litigios con la Administración sobre operaciones elusivas. Lo que alegan estos contribuyentes es que tales operaciones no son fraude a la ley sino “economía de opción”. Inducidos por este planteamiento, los Tribunales han dedicado ímprobos esfuerzos a definir el concepto de “economía de opción” (véase, por ejemplo, la STS de 30 de mayo de 2011, rec. núm. 1061/2007); esfuerzos innecesarios pues “economía de opción” es sencillamente una operación no afectada por una anomalía, normalmente un fraude a la ley. Se trata, por tanto, de un concepto negativo: “economía de opción” es el recíproco del fraude a la ley; por ello, las dificultades que entraña su definición no son otras que las que presenta la definición de fraude a la ley. Demostrada la existencia de éste, la discusión sobre la calificación de la operación como “economía de opción” es superflua. El concepto de “economía de opción”, que lamentablemente ha arraigado en el Derecho tributario español, es, pues, un concepto inútil y perturbador que debería ser expulsado de la doctrina tributarista.

VARIACIONES SOBRE AUTONOMÍA PRIVADA, LEGALIDAD, SIMULACIÓN Y FRAUDE DE LEY

Pablo SALVADOR CODERCH

SUMARIO: –1. Autonomía privada en derecho privado: dimensión individual. –2. Dimensión social y normativa de la autonomía privada: del artificio a la tipicidad social y, eventualmente, normativa. –3. Inexistencia, en derecho privado, de un deber general e incondicionado de publicar los actos y negocios jurídicos realizados. –4. Legalidad en derecho público. –5. Concepción dominante del fraude de ley en derecho privado y de su diferencia con la simulación. –6. Fraude de ley y rodeo de las leyes tributarias: explicación económica.

1. Autonomía privada en derecho privado: dimensión individual

En derecho privado priman las relaciones jurídico-privadas, es decir, las relaciones de la vida entre dos o más personas, físicas o jurídicas, reguladas por una o más reglas de derecho y, singularmente, por la autorregulación de derechos e intereses entre las partes de la relación y en virtud de las cuales estas cons-

tituyen, modifican o disponen de derechos y otras posiciones jurídicas subjetivas.

El ámbito individual de la autonomía privada es muy vasto, pues abarca la posibilidad de acordar la elección de:

- La ley o el ordenamiento aplicable.
- La jurisdicción competente.
- La celebración de un negocio jurídico atípico, es decir, no regulado por la ley, pero adecuado a la finalidad personal, familiar, económica o jurídica que las partes pretenden realizar.
- El tipo negocial que las partes consideran más apropiado para conseguir los efectos jurídicos o económicos que pretenden alcanzar, así como su objeto y contenido básicos (elementos esenciales).
- Los elementos naturales (*naturalia negotii*) desplazando las normas dispositivas, así como los elementos accidentales (*accidentalialia negotii*), poniendo una condición, término o modo.
- Y, por último, la mera posibilidad legal de decidir si celebrar un negocio o no hacerlo así (“*Take it, or leave it*”).

Naturalmente, hay muchas salvedades al ámbito de la autonomía privada individual. Por ejemplo, el derecho de elección de ley aplicable está limitado en el caso de los con-

tratos de consumo por el principio general de aplicación de la ley de residencia habitual del consumidor (art. 6.1 del Reglamento (CE), nº 593/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo de 17 de junio de 2008 sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I). Parecidamente, para la determinación de la jurisdicción competente (véanse el Reglamento (CE) nº 44/2001 del Consejo, de 22 de diciembre de 2000 relativo a la competencia judicial y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil y art. 90.2 Ley General para la Defensa de Consumidores y Usuarios, Texto refundido, RDLeg. 1/2007, de 16 de noviembre).

2. Dimensión social y normativa de la autonomía privada: del artificio a la tipicidad social y, eventualmente, normativa.

Además de su ámbito individual, caso por caso, la autonomía privada tiene una dimensión social y, a la larga, normativa:

- En efecto, la autonomía privada genera externalidades positivas y, a la larga, los agentes sociales y económicos, las empresas y los consumidores contribuyen al desarrollo del derecho privado, pues modifican continuamente los tipos negociales, recrean los históricos, o inven-

tan otros nuevos, que con el correr del tiempo cristalizan en los códigos civiles y de comercio y en las leyes de compañías mercantiles: el ingenio del asesor que incluye una cláusula singular en un negocio es copiado por sus colegas.

- La cláusula deviene de estilo.
- Entra a formar parte de los nuevos formularios contractuales.
- Integra el derecho dispositivo, o acaso, el imperativo.
- Contribuye a conformar un tipo nuevo y específico de acto o negocio jurídicos.
- Así los tipos sociales preceden a los legales y son, a su vez, anticipados en negocios atípicos inventados por el ingenio, es decir, por el artificio de quien tiene la habilidad de concebir una solución original, distinta a las cristalizadas por el derecho histórico, o por las prácticas, usos y costumbres tradicionales.

En estas notas se confrontarán los negocios jurídicos resultado del ejercicio de la autonomía privada con dos supuestos de negocios anómalos: los celebrados en fraude de ley y los simulados.

Las distinciones, veremos, operan en un *continuum* jurídico y económico, individual y social, pues los actos y negocios de autonomía privada no están sujetos al principio de lega-

lidad, basta con que no contravengan normas imperativas (art. 1255 CC) y respondan a una función práctica lícita y querida por las partes (art. 1261.3 1275 y 1276 CC. La obra de referencia continúa siendo la de Federico de Castro y Bravo, *El negocio jurídico*. Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1967. La autonomía privada puede ser definida como “poder complejo reconocido a la persona para el ejercicio de sus facultades, sea dentro del ámbito de libertad que le pertenece como sujeto de derecho, sea para crear reglas de conducta para sí y en relación con los demás, con la consiguiente responsabilidad en cuanto actuación en la vida social”, pág. 12).

La noción de que los contratos, además de no ser contrarios a las leyes imperativas o prohibitivas, a la moral o al orden público, han de perseguir finalidades merecedoras de tutela según el ordenamiento jurídico va más allá de la normativa del Código Civil español sobre los contratos y la autonomía privada. Es una herencia del influjo que ejerció el Código Civile Italiano de 1942, un código originaria y genuinamente fascista, además de ser jurídica y técnicamente muy bien elaborado (el texto del art. 1322 del Codice Civile decía en su párrafo primero: “Le parti possono liberamente determinare el contenuto del contratto nei limite imposto dalla legge e dalle norme corporative”; y el párrafo segundo añadía: Le

parti possono anche concludere contratti che non appartengano ai tipi aventi una disciplina particolare, purché siano diretti a realizzare interessi meritevoli di tutela secondo l'ordinamento giuridico". Caído el fascismo, en 1944, se suprimió el inciso relativo a las normas del ordenamiento corporativo, pero el resto del artículo y su concepción intervencionista de la autonomía privada permanecieron intactos). Aquí se atiende a la concepción normativa de los artículos mencionados del Código Civil español, ninguno de los cuales sujeta la autonomía privada a un juicio de mérito, basta con que la causa sea verdadera y lícita, esto es, que exista y que no sea contraria a las leyes imperativas y prohibitivas, pero el derecho español no incluye ningún catálogo de resultados prácticos (ningún *numerus clausus*) que las partes hayan de perseguir para que sus actos y negocios sean válidos y eficaces.

Por otro lado, autonomía y anomalía no son autoexcluyentes: la autonomía privada es históricamente dinámica; el ingenio individual y los usos sociales llevan a la modificación de los tipos históricos y a la creación de otros nuevos: el recurso a un tipo negocial para alcanzar finalidades alternativas a las de sus funciones usuales, a las que tradicionalmente se consideraban apropiadas o adecuadas (negocios indirectos, combinación de tipos distintos en un negocio mixto, desarrollo por analogía de

un tipo histórico, etc.) son una constante de la autonomía privada y no por ello inducen ninguna presunción de invalidez, mucho menos de nulidad. Pueden, en cambio, exigir la prueba de la existencia y realidad de una causa propia (arts. 1276 y 1277 CC). Ciertamente, los denominados negocios anómalos a menudo son “sospechosos de perseguir fines inconfesables i ilegales” (Castro, *El negocio jurídico*, cit., pág. 330), pero “no están condenados por el derecho y... su empleo puede quedar dentro del ámbito del lícito ejercicio de la autonomía de la voluntad”, ni, en ningún caso, “su empleo ... sirve para impedir el control judicial sobre el fin práctico que se pretenda conseguir” (*Idem, ibidem.*).

Pero conviene resaltar que hay una relación dialéctica entre el ordenamiento jurídico privado, con su regulación histórica de los tipos negociales, ya cristalizados en los códigos civiles y de comercio, y la emergencia de nuevas cláusulas y nuevos negocios, los cuales, con frecuencia, persiguen finalidades distintas de las tradicionalmente propias de cada tipo históricamente reconocido.

Con frecuencia, el cambio es adaptativo, pero puede ser radical, revolucionario, aunque se produzca *bottom-up* (véanse: Charles L. Knapp, *Taking Contracts Private: The Quiet Revolution in Contract Law*, 71 Ford-

ham Law review, 2002, págs. 761 y ss. Roger Brownsword/ Rob van Gestel/Rob Micklitz/Hans Wolfgang (editors), *Contracts and Regulation: a handbook on new methods of law making in private law*, Edward Elgar, Cheltenham, Northampton, 2017; Alberto De Franceschi, *European Contract Law and the Digital Single Market*, Cambridge, Cambridge University Press, 2017; Sarah Worthington/Andrew Roberston/Graham Virgo (Anthology Editors), *Revolution and Evolution in Private Law*, Bloomsbury Publishing, London, 2020; Andrew S. Gold/John C. P. Goldberg/Daniel B. Kelly/Emily Sherwin/Henry E. Smith, *The Oxford Handbook of the New Private Law*, Oxford, Oxford University Press, 2020). Los movimientos codificadores contrapesan históricamente esta tendencia e internalizan regulatoriamente los cambios, o algunos de ellos (ejemplos: Convenio de Viena, UNCITRAL, sobre compraventa internacional de mercaderías; Draft Common Frame of Reference, DCFR, Principles of European Contract Law, PECL, el Restatement (Second) of Contracts, o el Uniform Commercial Code. Mas en ocasiones, el desarrollo es polémico, como ha ocurrido en el caso del *European Civil Code*. El ejemplo nacional relativamente reciente más significativo es quizás el del Código Civil Holandés, *Burgerlijk Wetboek*, de 1992). Y a veces, los cambios son traumáticos, exógenos al derecho privado y, en buena medida, *top-down*, como

ha ocurrido con la pandemia de Covid-19 (véase Ewoud Hondius/Marta Santos Silva/Andrea Nicolussi/Pablo Salvador Coderch/Christiane Wendehorst/Friedrich Zoll (editors), *Coronavirus and the Law in Europe*, Intersentia, 2021). Y en unas terceras, siguen al cambio tecnológico (cfr. Larry A. DiMatteo/Michel Canarsa/Cristina Poncibò, *The Cambridge Handbook of Smart Contracts, Blockchain Technology, and Digital Platforms*, Cambridge University Press, Cambridge, 2019).

Finalmente, en esta sede hay que resaltar la ambigüedad de las expresiones habitualmente empleadas para designar a los negocios anómalos: “Artificio”, en el RAE (www.rae.es), tiene varias acepciones; la primera es “arte... ingenio o habilidad con que está hecho algo; la segunda es “predominio de la elaboración artística sobre la naturalidad”; la tercera es “artefacto”; y la cuarta -solo la cuarta- es “disimulo, cautela, doblez”. Parecidamente, “inusual” significa “no usual, infrecuente”, también (www.wordreference.com) “inusitado, insólito, desacostumbrado, extraordinario, excepcional”; “inapropiado”, RAE, es “falta de las cualidades convenientes según las circunstancias” e “inadecuado” (RAE) es “no adecuado”, es decir, “no ajustado y conforme a las condiciones o a las necesidades de alguien o de algo”.

3. Inexistencia, en derecho privado, de un deber general e incondicionado de publicar los actos y negocios jurídicos realizados

La libertad positiva de actuar o la libertad negativa de no actuar consisten muy fundamentalmente en no tener el deber de dar explicaciones: hay, desde luego, muchos deberes de publicar o registrar actos y negocios, pero tales deberes son normalmente exógenos al derecho privado de las obligaciones y contratos (no, en cambio, en el de la propiedad y los derechos reales, los cuales, por definición afectan a terceros y no solo las partes). En derecho de contratos, los deberes endógenos de declarar y de hacerlo con verdad derivan primariamente de la condición de gestor -de derechos o intereses de terceros- del agente (como mandatario, o como administrador, por ejemplo). Y fuera del derecho privado mismo, los deberes exógenos de hacer lo propio derivan mayormente del derecho tributario (deberes de autodeclaración) o de la exigencia de proteger derechos de terceros (ampliamente en: Pablo Salvador Coderch/Jesús María Silva Sánchez, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica* Madrid, Civitas, 1999).

Y, desde luego, lo anterior es patente en el caso de ejercicio de derechos fundamentales y

señaladamente, en el de la privacidad (art. 18. CE), pero es oportuno señalar que, más allá de lo anterior, el derecho privado no impone a los particulares un deber general e incondicionado de dar explicaciones a los consociados, a la comunidad, sobre los asuntos propios de cada cual. Ciertamente: los empresarios tienen un deber general de llevar contabilidad (art. 25 Cco), pero los particulares sin más atributos no han de hacerlo así.

Así, podemos concluir que el derecho civil no impone un deber general e incondicionado de declarar y registrar los actos y negocios realizados, pero que el derecho mercantil así lo hace.

4. Legalidad en derecho público

A diferencia de los particulares en sus relaciones jurídicas, los cargos, autoridades y funcionarios públicos, las Administraciones Públicas, en suma, están sujetos, en su actuar, al principio de legalidad y, por consiguiente, a una fuerte exigencia de tipicidad (aunque hay ámbitos de discrecionalidad, cfr. Arts. 93 y 106.1 CE):

- Art. 3 de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de organización y funcionamiento de la Administración General del estado: La Administración General del Estado se

organiza y actúa, con pleno respeto al principio de legalidad, ...”.

- Y, en materia tributaria, el art. 4.1, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que “La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley” (y no de otro modo, véase también art. 133 CE).
- El principio de legalidad es, pues preeminente, definitorio del Estado de Derecho. Cabe recordar en esta sede el Caso del céntimo de marco: un trabajador alemán soltero, obligado por las disposiciones natalistas del Tercer Reich a pagar una contribución de soltería, pactó con su empresario un sueldo de 499,99 marcos en lugar de otro de 500 para así reducir su carga tributaria del 5% al 4% del salario. Un infame *Reichsfinanzhof* resolvió que procedía pagar la cuota más elevada por fraude de ley (RFHE, 38m 44: RStBl. 1935, 899).
- Mientras que el principio de tipicidad está claramente positivado en los arts. 7, Fuentes del ordenamiento tributario, y, sobre todo, 8, Reserva de Ley, de la Ley General Tributaria.

Lo anterior permite establecer diferencias claras entre el derecho privado y el público: los particulares pueden establecer nuevos contra-

tos, por combinación de tipos (donación mixta de compraventa), invención (factoring, franquicia...), coligación, absorción de un tipo por otro, analogía, superposición, etc. Las autoridades públicas, en cambio, regulan las relaciones de derecho público, *top-down*, mayormente con técnicas de *command & control*: su herramienta principal -no única por supuesto- es el acto administrativo, no el contrato. Ciertamente, el derecho público cuenta en sistemas democráticos, con consenso político, pero ello no es intrínseco a su naturaleza y opera con criterios de autotutela y con revisión judicial *ex post*. Los particulares en cambio han de atraer, persuadir o convencer y su instrumento característico es el contrato, un instrumento único para llevar los recursos económicos de manos de quienes los valoran menos (porque los rentabilizan menos) a las de quienes los valoran más (porque los rentabilizan más).

5. Concepción dominante del fraude de ley en derecho privado y de su diferencia con la simulación.

“Los actos realizados al amparo del texto de una norma”, reza el art. 6.4 CC, “que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”. Se entiende que los autores del ne-

gocio en fraude pretenden realmente conseguir el apoyo o protección de la norma a la cual recurren, declaran su voluntad real de que así sea, pero no consiguen evitar la aplicación de la norma imperativa o prohibitiva que tratan de eludir. En la doctrina española reciente, véase el *Tratado del abuso del derecho y del fraude de ley* de Ángel Carrasco (Cizur Menor, Navarra, Aranzadi, 2016, quien concibe el fraude de ley como una modalidad del abuso del derecho, págs. 351 y ss. y para quien, además, el fraude incluye necesariamente simulación, págs. 370 y ss., en contra de la doctrina mayoritaria).

En cambio, en la simulación (*Scheinsgeschäft, Sham Transaction*), el negocio celebrado no es querido en sus efectos, la única voluntad negocial es la de crear una apariencia de negocio, sin más (simulación absoluta), o con ocultación de otro negocio realmente querido (simulación relativa).

La declaración de voluntad negocial no es querida, ni como tal, ni en sus efectos propios, es pura apariencia, aunque puede ocultar un negocio disimulado al cual se le aplicarán sus propias reglas. Paradigmáticamente el parágrafo 117.1 y 2 del Código Civil Alemán (*Bürgerlichesgesetzbuch, BGB*) define el negocio simulado con simulación absoluta y relativa: “Wird eine Willenserklärung, die einem anderen gegenüber abzugeben ist, mit dessen Ein-

verständnis nur zum Schein abgegeben, so ist sie nichtig”. “Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so finden die für das verdeckte Scheingeschäft geltende Vorschriften Anwendung” (véase, en la doctrina reciente: Christian Armbrüster, *Münchener Kommentar zum BGB*. 8. Auflage, Beck. München, 2016, parágrafo 117).

La simulación negocial es un supuesto de prevalencia de la intención de las partes sobre el sentido literal de las cláusulas de un negocio (art. 1281 CC, véanse, además, arts. 1219 y 1230 CC). La simulación requiere acuerdo simulatorio, no basta la ausencia de intención: si fuera de otro modo, no habría diferencias entre la simulación y la reserva mental o entre aquella y la declaración no hecha en serio. Pero no es preciso que concurra la intención de engañar a terceros (ampliamente: Pablo Salvador Coderch/Jesús María Silva Sánchez, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica* Madrid, Civitas, 1999, págs. 49 y ss. También en: Pablo Salvador Coderch/Carlos Gómez Ligüerre/Sonia Ramos González, *Simulación civil y tributaria: sobre la distinción entre fraude de ley en sentido propio e impropio*. Actualidad Civil Jurisprudencia nº 6/2012, 16 de marzo de 2012).

Un segundo enfoque de la simulación se centra en la noción de que en el negocio simulado su causa es falsa, no es querida: “Los contratos sin causa ... no producen efecto alguno” (art. 1275 CC); “[l]a expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita” (art. 1276 CC). La concepción causalista de la simulación ha sido discutida por quienes consideran que un negocio con causa falsa lo es porque la causa declarada no es querida por las partes, no está cubierta por el consentimiento contractual (art. 1262 CC: el consentimiento de las partes debe recaer “sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato”).

El concepto de fraude de ley es antiguo, ya estaba el derecho romano (Paulo, D. 1,3,29): “contra legem facit qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvis verbis sententiam eius circumvenit”. “eine Umgehung des Sinnes, die die Worte nicht verletzt” (Heinrich Honsell, *In fraudem legis agere*, Festschrift für Max Kaser zum 70. Geburtstag, München, 1976).

En la doctrina española mayoritaria, desde la obra de Federico de Castro (*Derecho Civil de España, I, Parte General*, 1949, pág. 544, edición de 1984 y reimpresión de 1991, Civitas, Madrid)), se entiende, con la mayor parte de la

doctrina de la civilística continental europea, que la figura del fraude carece de autonomía dogmática, pues se disuelve en la doctrina de la interpretación de las leyes, pues estas deben entenderse de acuerdo con su sentido y finalidad (interpretación teleológica) y no solo conforme a su tenor literal. Es, con todo, importante, resaltar que la finalidad de la ley debe resultar de su texto, no es externa a él, ni, por tanto, el intérprete puede proyectar sobre la ley sus propias ideas acerca de las finalidades de aquella y que interpretación teleológica no es extensión analógica (cfr. arts. 3 y 4 CC). Mas, señalado lo anterior, se coincide en que fuera de la doctrina de la interpretación “[n]o hay espacio para una doctrina especial del fraude de ley” (Fernando Gómez Pomar, *Fraude de Ley, teoría de la interpretación y regulación de precios mínimos*. InDret, Working Paper nº 230, julio de 2004)

Hasta aquí la doctrina civilista contemporánea. Sin embargo, durante el *Ius Commune*, entre los siglos XII y XV, que el fraude de ley tendió a acomodarse con la simulación: “Tot modis committur fraus, quot modis fit simulatio” (véase Reinhard Zimmermann *The Law of Obligations. Roman Foundations of the Civilian Tradition*, Juta Kluwer, South Africa-Denver, Boston, 1990, pp. 648-649: “In actual practice it is often difficult to see whether a transaction has merely been simulated or is in

fraudem legis, and it is hardly surprising that both doctrines have become intertwined and entangled in the history of the *ius commune* ... Nevertheless [the commentators] ... emphasized the crucial distinction between the two: in the case of simulation, a legal transaction is made only in pretence ... This transaction does not constitute a *verus actus*. *Agere in fraudem*, on the other hand, involves an *actus verus*, albeit one that is *injustus*". En la doctrina española actual la exigencia de un "momento subjetivo en el fraude" es defendida especialmente por Carrasco, *Tratado del abuso de derecho y del fraude de ley*, citado, pág. 362: "solo existe fraude de ley ... cuando la conducta que es realizada por el sujeto simula la realización del supuesto de hecho de la cobertura y persigue con ello eludir la norma naturalmente aplicable" y, luego, págs. 376 y ss.). Mas hay aquí un salto desde la constatación de que en la práctica simulación y fraude a menudo van de la mano, a la tesis conforme a la cual el fraude siempre implica simulación, tesis que no se acepta en estas notas, ni en la civilística europea dominante.

En efecto, a partir de la segunda mitad del siglo XIX, la simulación cobró sentido autónomo del fraude de ley y este de aquella (suele citarse a Heinrich Thöl, *Einführung in das Deutsche Privatrecht*, Göttingen, 1851, véase la obra clásica de Werner Flume, *Das*

Rechtsgeschäft (Zweite Auflage, Springer, Berlin, 1975, págs. 350: “die Problematik der Gesetzesumgehung [ist] eine solche der Gesetzesauslegung ... wenn man bei der Auslegung entsprechend der heute allgemein anerkannten Grundsätzen der Auslegung nicht zwischen der verba legis und der sententia legis unterscheidet”) a quien sigue la mayor parte de la doctrina (Reinhard Bork, *Allgemeiner teil des Bürgerlichen Gesetzbuches*, 2. Auflage, Mohr Siebeck, Tübingen, 2006, pág. 423: “Rechtlich geht es nämlich allein um die Frage, ob eine Norm (Das Verbotsgesetz) nach ihrem Sinn und Zweck im Wege der Auslegung oder - wo die Auslegung an ihre (Wortlaut-)Grenzen stösst - in Wege der Analogie auf einem ihrem Wortlaut nicht erfassten Tatbestand anzuwenden ist. Entscheidend ist dabei allein, ob die im Wortlaut beschriebene und die von der Parteien gewählte Gestaltung nach der Normzweck gleich zu behandeln sind”).

Sin embargo, la referencia a la doctrina de la interpretación conforme al sentido y finalidad de la ley prohibitive tropieza con la referencia a la analogía en todos aquellos casos en los cuales entra en juego una norma sancionadora, la cual no admite extensión analógica (art. 4.2 CC: “leyes penales”). Además, desde 1974, el Código Civil ha tipificado el fraude de ley en su art. 6.4. y siempre se puede argüir que ello muestra que, para combatir el fraude de

ley, el legislador no ha considerado suficiente la doctrina general de la interpretación de las leyes. Parecidamente, en el derecho del BGB al negocio en fraude de una ley imperativa se le aplica el parágrafo 134, según el cual “Ein Rechtsgeschäft, das gegen ein gesetzliches Verbot verstösst, ist nichtig, wenn siich nicht aus dem Gesetz ein anderes ergibt”. En la doctrina alemana la diferencia entre simulación y negocio en fraude es pacífica: en este último los efectos del negocio son realmente queridos, solo que no consiguen evitar la aplicación de la legislación que se pretende evitar.

Así, en derecho civil -en el español como en el alemán-, la intención de engañar no forma parte del tipo del negocio en fraude en sentido propio y este es, a diferencia del negocio simulado, realmente querido por las partes: el fraude se basa en el intento de rodear la aplicación de una ley imperativa o prohibitiva. En teoría al menos, el agente no niega que ha buscado la estructura negocial que le resulta menos costosa, más favorable a sus intereses.

Sin embargo, siempre ha habido un sector doctrinal que ha defendido la concepción clásica del derecho común, pues, se escribe “[e]s obligado reconocer la práctica, imposibilidad ... de llevar a cabo un fraude de ley involuntario” (María Dolores Mezquita García Granero, *Fraude de Ley en la Jurispruden-*

cia, Thomson-Aranzadi, 2003, 103; Carrasco, *Tratado*, cit. Pág. 376). Mas lo importante es que la intención de engañar no está en el tipo del fraude de ley: los autores del negocio buscan evitar la aplicación de la ley imperativa o prohibitiva, no es necesario probar nada más. Al respecto, cabe recordar la distinción entre fraude de ley propio -el puro y simple rodeo de la ley prohibitiva mediante una norma que no ampara la voluntad de evitar la aplicación de la ley fiscal- del fraude impropio -aquel que, además, incluye simulación, pues hay un negocio puramente aparente, no querido, y otro disimulado, querido, y en fraude- (Salvador/Gómez/Ramos, *Simulación civil y tributaria*, obra citada, págs. 2 y ss.)

En la vida real, se plantean cuestiones como las siguientes: ¿permite un préstamo comodato de larga duración orillar las reglas imperativas o prohibitivas de la donación? La respuesta requiere interpretar el caso concreto, el contrato específico: si la duración del contrato denominado como préstamo supera la vida útil del objeto cedido, entonces hay donación; si no, hay préstamo. ¿Cuándo una venta de favor, por un precio (muy ligeramente, algo, bastante, muy) inferior al de mercado deviene un negocio mixto de compraventa con donación? La respuesta requiere considerar el acto concreto a la vista de las relaciones históricas y previsiblemente futuras de las partes: un descuento no implica

necesariamente liberalidad. ¿O qué ocurre en el caso de la venta de las participaciones de una sociedad cuyo único activo es un inmueble? También depende de circunstancias, por ejemplo, tales como que la sociedad hubiera tenido actividad económica durante muchos años, pues si no se hubieran de tener en cuenta, la venta del último activo restante de la sociedad tendría un tratamiento fiscal distinto al de las precedentes. O, como en el caso resuelto por la Sentencia del Tribunal Supremo, 3^a, 272/2020, de 2 de julio, en el cual se discutía sobre la coincidencia de las actividades realizadas por la sociedad y tres personas físicas, dadas de alta en el mismo epígrafe del IAE que la sociedad), las cuales facturaban a la sociedad y tributaban en IRPF. No hay simulación, pues no hubo ocultación, ni engaño alguno, sino solo conflicto de aplicación (una amplísima casuística puede consultarse en el *Tratado*, cit, de Carrasco, *passim*).

La consideración del precio de mercado en las transacciones contractuales lleva, en esta sede, a tener en cuenta la explicación económica de la (general) propensión a evitar el pago de un impuesto si se considera que hay alternativas para ello.

6. Fraude de ley y rodeo de las leyes tributarias: explicación económica

Como se puede leer en los manuales de microeconomía (por ejemplo, Hal Varían, *Intermediate Microeconomics. A Modern Approach*, 6th edition, Norton & Co. New York/London, 2003, págs 294 y ss.), los impuestos comportan siempre una pérdida neta para consumidores y productores, un peso muerto (*deadweight loss*): todo impuesto, además de reducir el bienestar de ambos en la medida que establece (disminución compensada por la ganancia correlativa obtenida por el gobierno), reduce adicionalmente los excedentes del consumidor y del productor y, consiguientemente, crea un incentivo a rodearlo o evitarlo (en extenso, véase Pablo Salvador, Albert Azagra y Antonio Fernández Crende, *Autonomía Privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos*. InDret, Working Paper nº 229, julio de 2004, págs. 15 y ss.).

De ahí que las empresas y los particulares busquen naturalmente modos, preferentemente lícitos, de evitar el pago del impuesto de que se trate, de no incurrir en los elementos del supuesto de hecho de la norma tributaria, algo que efectivamente podrán conseguir si hay una alternativa negocial lícita no constitutiva de un hecho imponible. Joseph Stiglitz, premio Nobel de economía en 2001, (*The General*

Theory of Tax Avoidance, National Bureau of Economic Research, working paper nº 1868, 1986) identifica tres que pueden llegar a ser efectivas, aunque no lo sean siempre:

- 1) Fraccionar la base impositiva de un impuesto progresivo mediante la transferencia de renta entre individuos, por ejemplo, entre familiares o allegados. Si la transferencia es real, aunque no si es simulada, este mecanismo puede resultar efectivo.
- 2) Postergar el pago del impuesto, postponiendo en el tiempo la fecha en la que se realizará tal o cual activo, pues un euro hoy vale más que un euro dentro de un tiempo.
- 3) Recurrir al arbitraje impositivo beneficiándose de los tipos impositivos distintos a los cuales están sujetas personas o clases de rentas diferentes.

La explicación económica es real, pero ello no quiere decir que resulte deseable: si el Estado ha establecido un nivel social óptimo de cargas impositivas, uno tal que le permite obtener los ingresos necesarios para abordar los servicios públicos y provoca una pérdida de eficiencia lo más baja posible, la evitación de impuestos reduce esta eficiencia y genera un *free riding problem*. Para contrarrestar esta (económicamente) natural propensión a la

evitación fiscal, el Estado puede especificar lo mejor posible los hechos imponibles, aunque no pretenderá, por razones de equidad, reducir ni menos anular las diferencias que median entre los tramos impositivos y entre las clases de rentas.

En todo caso, las doctrinas generales sobre antievitación de impuestos, cuyo tratamiento debo ceder a los tributaristas, contribuyen a la tarea: la identificación de los supuestos de simulación, o la exigencia de una operación económica real (*economic substance*) o de una finalidad económica (*business purpose*) independiente y distinta al ahorro fiscal en el acto realizado son dos de los principales que hay que tener en cuenta. Pero si hay dos negocios lícitos y recíprocamente alternativos que permiten alcanzar el mismo resultado o cumplir la misma o análoga función práctica, no hay simulación, ni fraude de ley si las partes eligen aquel que resulte tributariamente menos gravoso y lo hacen precisamente por esta razón. Lo único requerido es que la alternativa elegida persiga un resultado práctico adicional al ahorro fiscal: que tenga una causa concreta propia además de la motivación tributaria.

AUTORES

Carlos Palao Taboada es Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas por la Universidad de Madrid (ahora Complutense), Doctor en Derecho por la Universidad de Bolonia y LL.M. por New York University. Se jubiló como catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid, de cuya Facultad de Derecho fue Decano. Es Decano honorario de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Zaragoza y miembro honorífico del Claustro de Profesores de la Facultad de Derecho de la Universidad de Vigo y de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Ejerce la abogacía y es consejero del despacho Montero-Aramburu.

Pablo Salvador Coderch, Barcelona, 1949. Catedrático emérito de derecho civil, Universitat Pompeu Fabra. Miembro de número de la Acadèmia de Jurisprudència i Legislació de Catalunya, del American Law Institute, del European Law Institute y de la International Academy of Comparative Law.