

# InDret

## *Autonomia privada, frau de llei i interpretació dels negocis jurídics*

**Pablo Salvador Coderch**  
Facultat de Dret  
Universitat Pompeu Fabra

**Albert Azagra Malo**  
Facultat de Dret  
Universitat Pompeu Fabra

**Antonio Fernández Crende**  
Facultat de Dret  
Universitat Pompeu Fabra

Working Paper núm.: 229  
Barcelona, juliol de 2004  
[www.indret.com](http://www.indret.com)

## *Sumari*

1. La dimensió individual de l'autonomia privada i la seva dimensió social i normativa
  - 1.1. Àmbit de l'autonomia privada individual: de l'elecció de l'ordenament aplicable al contracte d'adhesió
  - 1.2. La dimensió social i normativa de l'autonomia privada: del negoci jurídic individual al codi civil
2. Característiques diferencials del dret privat enfront del dret públic, en general, i del tributari, en particular:
  - 2.1. Autonomia privada i atipicitat enfront de legalitat i tipicitat
  - 2.2. Heteronomia i autonomia
  - 2.3. Regulació de dalt cap avall i de baix cap adalt
  - 2.4. Aplicació del dret d'acord amb normes socials en dret públic i en dret privat
3. La concepció dominant del frau de llei en dret privat: interpretació finalista de les lleis civils i falta d'autonomia dogmàtica del frau de llei
4. Dinàmica del dret privat i aplicació de la doctrina del frau de llei civil per interpretació i per analogia. La prohibició de l'analogia en els casos de les lleis sancionadores i del dret excepcional
5. La propensió a evitar el pagament d'un impost i la seva explicació econòmica. Evitació d'impostos i doctrines antievitació en el Common Law
6. Fraus de llei i caracterització econòmica dels supòsits de fet legals. § 42 de l'Abgabenordnung alemanya de 1977
7. Conflicte entre l'aplicació de la llei tributària, frau de llei i dinàmica del dret privat
8. El principi d'autonomia dels efectes jurídics
9. Bibliografia

## 1. La dimensió individual de l'autonomia privada i la seva dimensió social i normativa

El principi d'autonomia privada té una **dimensió individual** i una altra **social** –i més assenyaladament normativa-, segons fixem l'atenció en l'autoregulació **d'interessos** perseguida pels particulars que realitzen un acte o celebren un negoci jurídics o ampliem el camp de visió fins a comprendre els **efectes pels tercers**, aliens a l'acte o negoci mateix, que aquest pot produir. D'entre aquests efectes, interessa destacar en aquest treball la contribució de l'autonomia privada al desenvolupament del dret privat.

### 1.1 Àmbit de l'autonomia privada individual: de l'elecció de l'ordenament aplicable al contracte d'adhesió

Individualment considerada, l'autonomia privada (*Freedom of Contract, Privatautonomie*) permet als particulars **establir, modificar o extingir relacions jurídiques** entre ells.

El concepte de relació jurídica, encunyat històricament per Friedrich Karl von SAVIGNY (1779-1861) sol definir-se com a **relació de la vida regulada pel dret** (“*rechtlich geregeltes Lebensverhältnis*”, MEDICUS (2002)<sup>1</sup>). Dieter MEDICUS destaca, en el concepte de relació jurídica, la doble idea de “fragment o tall de la realitat que queda subjecte a una regulació jurídica”: primer, no tota la realitat, sinó només una de les seves parcel·les, artificialment delimitada, es vol considerar jurídicament rellevant; i, en segon lloc, la voluntat de subjectar tal fragment de la realitat a una regulació jurídica implica la possibilitat que, en els casos previstos per la llei i per les mateixes parts de la relació, aquestes puguin comparèixer davant d'un tribunal, que després d'un procés judicial, ordeni algun dels remeis establerts per la regla a què està subjecta la relació<sup>2</sup>.

L'àmbit de l'autonomia individual és molt vast, perquè comprèn l'elecció de:

- **Ordenament** aplicable<sup>3</sup>.
- **Jurisdicció** competent per dirimir els conflictes que puguin arribar a plantejar-se en les vicissituds de la relació<sup>4</sup>.
- **Tipus** negocial que les parts jutgen més apropiat per aconseguir els efectes que pretenen, així com el seu objecte, és a dir, els tradicionalment denominats elements **essencials** (*essentialia negotii*).
- Elements **naturals** (*naturalia negotii*) -desplaçant les normes dispositives- i **accidentals** (*accidentalia negotii*) -posant una condició, un terme o un mode<sup>5</sup>.
- A l'últim i almenys, la mera possibilitat legal de **decidir** si celebrar o no un negoci<sup>6</sup>.

<sup>1</sup> MEDICUS, *Allgemeiner Teil* (2002), n. 54, p.26

<sup>2</sup> MEDICUS, *ibidem*.

<sup>3</sup> Per exemple, l'article 3 del Conveni sobre llei aplicable a les obligacions contractuals, fet a Roma el 19 de juny de 1980.

<sup>4</sup> Per exemple, article 4.1a) de la Llei 60/2003 de la Llei d'Arbitratge, de 23 de desembre

<sup>5</sup> Per a una aproximació als conceptes de *essentialia negotii*, *naturalia negotii* y *accidentalia negotii*, així com a la distinció entre ells, vegeu FLUME, *Rechtsgeschäft* (1992), p. 611.

<sup>6</sup> La doctrina no exigeix que a la possibilitat formal es sumi la real: molts negocis de la vida quotidiana són imprescindibles, doncs no és possible l'existència social sense celebrar-los (contractes amb els serveis públics prestats en règim de monopoli). Vegeu, per tots, ECKERT, *Schuldrecht* (2003), n. 40, p.42.

## 1.2. La dimensió social i normativa de l'autonomia privada: del negoci jurídic individual al codi civil

Juntament amb la dimensió individual dels actes i negocis d'autonomia privada, que afecten només les parts que els celebren i que són titulars dels interessos que es regulen, trobem la seva dimensió social, alguna de les manifestacions de la qual és potencialment normativa i beneficiosa (genera externalitats positives): a la llarga i amb el seu actuar repetit, els agents econòmics -empreses i consumidors- contribueixen al **desenvolupament del dret privat**, perquè modifiquen contínuament els tipus negocials, recreen els històrics o n'inventen de nous que, potser i amb el transcurs del temps, cristal·litzen en els codis civils i de comerç: l'enginy de l'assessor que inclou una clàusula singular en un negoci és de seguida imitat pels seus col·legues, després la clàusula esdevé d'estil, entra a formar part dels nous formularis contractuals, s'imbrica a continuació com un més dels usos o pràctiques del sector d'activitat de què es tracti i, finalment, passa a integrar el dret dispositiu d'un tipus contractual regulat per un codi civil o la regulació dels elements essencials d'un tipus radicalment diferent dels històrics. Això és una diferència substancial entre el dret privat i el públic i convé aturar-s'hi abans d'entrar en la temàtica de la interpretació de les lleis imperatives o prohibitives i, en particular, del frau de llei.

Així, els tipus socials solen precedir als legals i, ambdós, són al seu torn anticipats en negocis atípics inventats per genuïns empresaris legals. A l'origen de l'evolució està sempre present l'enginy, és a dir, l'artifici, de qui té l'habilitat de concebre una solució original, distinta de les cristal·litzades a la llei o a les consagrades per les pràctiques i usos del sector del tràfic de què es tracti.

## 2. Característiques diferencials del dret privat enfront del dret públic, en general, i al tributari, en particular

### 2.1. Autonomia privada i atipicitat enfront de legalitat i tipicitat

A diferència dels particulars, els càrrecs públics i els funcionaris al servei de les Administracions Públiques estan subjectes al **principi de legalitat** i, per consegüent, a una **forta exigència de tipicitat**.

Com assenyala l'art. 3, Principis d'organització i funcionament, de la Llei 6/1997, de 14 d'abril, d'organització i funcionament de l'Administració General d'Estat:

“La Administración General del Estado se organiza y actúa, con pleno respeto al **principio de legalidad** ...”.

En matèria tributària, l'art. 133.1 de la Constitució Espanyola de 1978, estableix que:

“La potestat originària per establir els tributs correspon exclusivament a l'Estat **mitjançant una llei**”.

L'art. 4, Potestat tributària, de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària, reitera ara, en el seu apartat 1:

“La potestad tributaria originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, **mediante Ley**”.

La reiteració és tècnicament opinable, però és encertat insistir en la preeminència del principi de legalitat en un Estat de dret: el frau de llei troba en la llei mateixa un límit infranquejable. No està de més recordar el cas del cèntim de marc: un treballador solter, obligat per les disposicions familiaristes del *III Reich* a pagar una contribució de solteria, va pactar un sou de 499,99 *Reichsmark (RM)* en comptes d'un altre de 500 *RM* per a així reduir la seva càrrega tributària del 5% al 4% del salari. Un infame *Reichsfinanzhof* va resoldre que corresponia pagar la quota més elevada “donats els fonaments i el marc de la concepció del món nacionalsocialista”<sup>7</sup>.

I en el mateix sentit, els arts. 7, Fonts de l'ordenament tributari, i 8, Reserva de llei tributària, l'últim dels quals delimita l'abast del principi de **tipicitat** en el dret tributari:

“Se regularán en todo caso por ley:

- a) La delimitación del hecho imponible, del devengo, de la base imponible y liquidable, la fijación del tipo de gravamen y de los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, así como el establecimiento de presunciones que no admitan prueba en contrario.
- b) Los supuestos que dan lugar al nacimiento de las obligaciones tributarias de realizar pagos a cuenta y su importe máximo.
- c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.
- d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales.
- e) El establecimiento y modificación de los recargos y de la obligación de abonar intereses de demora.
- f) El establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.
- g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias.
- h) La obligación de presentar declaraciones y autoliquidaciones referidas al cumplimiento de la obligación tributaria principal y la de pagos a cuenta.
- i) Las consecuencias del incumplimiento de las obligaciones tributarias respecto de la eficacia de los actos o negocios jurídicos.
- j) Las obligaciones entre particulares resultantes de los tributos.
- k) La condonación de deudas y sanciones tributarias y la concesión de moratorias y quitas.
- l) La determinación de los actos susceptibles de reclamación en vía económico-administrativa.
- m) Los supuestos en que proceda el establecimiento de las intervenciones tributarias de carácter permanente.”

En canvi, el dret privat regula una sèrie de contractes i negocis jurídics, que, per aquesta raó, es denominen típics. Aquest és, paradigmàticament, el cas de la compravenda<sup>8</sup>. No obstant això i

<sup>7</sup> RFHE 38, 44: RStBl. 1935, 899.

<sup>8</sup> La compravenda es regula en nombrosos textos legals: arts. 325 a 345 del Codi de Comerç de 1885, arts. 1445 a 1537 del Codi Civil de 1889, arts. 25 a 88 de la Convenció de les Nacions Unides sobre els contractes de compravenda internacional de mercaderies, feta a Viena l' 11 d'abril de 1980; Llei 28/1998, de 13 de juliol, de vendes a terminis de béns mobles que deroga l' anterior Llei 50/1965, de 17 de juliol.

com hem assenyalat, el legislador no fixa un nombre tancat, *numerus clausus*, de tipus contractuals, sinó que permet la **combinació** de tipus (donació mixta, leasing, contracte de prestació de serveis mèdics amb garantia de resultat –cirurgia estètica–, contracte de prestació de serveis bancaris generals, de consultoria, de *joint venture*, de gestió hotelera, *Poolvertrag* o contracte de dret de vot, contracte d'hostalatge, contracte d'atenció i residència de durada indefinida per a persones d'edat avançada) o la creació de **tipus nous** (*franchising*, *renting*, contractes de llicències o de *know-how*, *factoring*, contracte de mecenatge, *contracte de targeta de crèdit*, *Bühnenaufführungsvertrag* o *contracte d'espectacle públic*, etc.), que, en ocasions, gaudeixen d'un alt grau de desenvolupament de la seva tipicitat econòmica i social sense haver aconseguit tipicitat legal (cas de les distintes i molt elaborades variants del contracte de reassegurança, per ex.). En darrer lloc, en els **contractes vinculats**, dos o més tipus contractuals són objecte de pacte en una sola operació econòmica volguda com a tal per les parts.

Des del punt de vista de la interpretació o aplicació judicial del dret, els contractes atípics plantegen les qüestions de quina regulació legal preexistent o quin dret judicial els resulten aplicables. La resposta és que el contracte mixt o el nou tipus han de ser avaluats d'acord amb les regles més adequades a la seva **finalitat** i, en particular, a les **prestacions característiques volgudes per les parts**. A l'efecte, la doctrina<sup>9</sup> es refereix als següents principis:

- **Absorció**, en virtut del qual, els contractes mixtos es regulen per les normes del tipus predominant
- **Combinació**, segons el qual, s'apliquen les regles dels tipus que contribueixen a la formació del nou i mixt.
- **Analogia**, conforme al qual, el nou tipus es regula per les regles del típic més semblant.
- **Creació**, en virtut del qual, la jurisprudència acull noves regles, més apropiades al nou tipus que les preestablides pel dret legislatiu o judicial.
- **Superposició**, pel que les regulacions dels diferents tipus de contractes vinculats s'apliquen conjuntament i íntegrament als pactes de les parts.

Sense entrar en aquesta seu en la qüestió de quin o quins d'aquests principis resulta més apropiat per a la integració normativa dels diferents contractes mixtos, atípics o vinculats, convé destacar l'àrdua feina d'interpretació, d'integració -d'acord amb els pactes concrets i amb les pràctiques i els usos del sector d'activitat de què es tracta, així com amb la bona fe- i d'analogia que el tribunal judicial o arbitral ha de dur a terme en dret privat.

Els exemples anteriors es refereixen al dret privat patrimonial i, més concretament, al dret contractual. No obstant això, més enllà del dret de contractes, però encara dins el d'obligacions, el principi de legalitat no opera en responsabilitat civil, on la norma indeterminada de l'art. 1902 CC és integrada contínuament amb nous tipus jurisprudencials de responsabilitat (*mobbing*, assetjament sexual, supòsits desencadenants d'una pretensió indemnitzatòria per causació de danys morals, responsabilitat de

<sup>9</sup> A Espanya, vegeu Luis Díez PICAZO, *Fundamentos I* (1996), 385-392 i les obres de Vicent CHULIÀ, *Aspectos Jurídicos de los Contratos Atípicos* (1999) e *Introducción* (2003), 779 i ss. A Alemanya, MARTINEK, *Neue Vertragstypen* (1991-1993), MEDICUS, *SCHULDRECHT I i II* (2003-2004) i SCHÜTZE *et alii* (Hrsg.), *Münchener Vertragshandbuch* (2000-2004).

magistrats del Tribunal Constitucional, etc.). Menor –i discutit- abast li correspon al principi d'autonomia on la creació de nous tipus en matèria de propietat i drets reals<sup>10</sup> però, fins i tot en dret de família i relacions personals, la pràctica de nous modes i estils de vida a què les parts atribueixen rellevància jurídica resulta innegable: al matrimoni tradicional i als intents dels legisladors de regular les relacions extramatrimonials respon la pràctica social amb figures convivencials parcials com el denominat A.L.T (*Alone, Living Together*: relació estable de parella entre persones que continuen residint als seus domicilis respectius). Així, els particulars actuen sense subjecció a un principi de tipicitat: poden organitzar-se la vida de mil maneres distintes i decidir, per ex., si es casen o no per les raons més diverses i fins tot capritxoses o absurdes, incloent les càrregues econòmiques de tota mena –privades i públiques- que s'associen legalment al matrimoni.

## 2.2. Heteronomia i autonomia

En segon terme, els Estats regulen les relacions de dret públic, coactivament, és a dir, amb tècniques predominants de *command & control*: un Estat, va escriure Max WEBER (1864-1920) es caracteritza per tenir el monopoli de la violència legítima<sup>11</sup>. A partir de la legalitat, la seva eina primordial és l'acte administratiu, no el contracte. El consens no pertany al dret administratiu, en general, ni al fiscal, en particular, sinó al dret polític i constitucional.

El monopoli estatal de la violència supera l'anarquia, perquè permet la divisió del treball, però els monopolis discriminen en preu i en quantitat: si l'Estat té efectivament el monopoli de la violència, la vendrà massa cara als seus súbdits i es tendirà a la subregulació.

Els particulars, en canvi, han d'atreure, persuadir, convèncer. El seu instrument bàsic de regulació de relacions juridicoprivades és el **contracte**, un instrument –el millor que els humans hem inventat- per portar els recursos de mans dels qui els valoren menys a les dels qui, com els valoren més, estan disposats a pagar més per ells. L'enginy humà no té límits: a la llarga, si es tracta de maximitzar el benefici, la utilitat, el benestar individual, de les famílies o de les empreses, el contracte concret s'adaptarà a aquest objectiu de la millor manera possible.

El dret tributari concep la relació juridicotributària de forma força diferent, arts. 17 i 18 LGT:

Artículo 17. *La relación jurídico-tributaria.*

“1. Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos.

2. De la relación jurídico-tributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.

3. Son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley.

<sup>10</sup> Luis Díez PICAZO. *Fundamentos III* (1993), 93 i ss.

<sup>11</sup> Max WEBER, *Wirtschaft und Gesellschaft* (1921), 824: “Für unsere Betrachtung ist also das rein Begriffliche festzustellen: dass der moderne Staat ein anstaltsmäßiger Herrschaftsverband ist, der innerhalb eines Gebietes die legitime physische Gewaltsamkeit als Mittel der Herrschaft zu monopolisieren mit Erfolg getrachtet hat”.

4. Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

Artículo 18. *Indisponibilidad del crédito tributario.*

“El crédito tributario es indisponible salvo que la ley establezca otra cosa.”

### 2.3. Regulació de dalt cap avall i baix cap amunt

En tercer lloc, el dret públic es desenvolupa de dalt cap avall, *top-down*. Aquesta circumstància, sumada al principi de legalitat, porta a unes formes de comportar-se rígides i ritualitzades més aviat típiques: fora dels marges que permet la discrecionalitat administrativa, el servidor públic no pot fàcilment inventar. Cosa que, a més a més, es veu reforçada per l'exigència de tracte igual als administrats.

Però el dret privat es crea i es recrea, de sota cap amunt, *bottom-up*, de fora cap endins del dret legislatiu i jurisprudencial. En termes planers: que se sàpiga, mai cap Estat ha inventat cap tipus contractual. Tots van sorgir de l'enginy i, després, de les pràctiques usuals de súbdits, administrats, realitzadors de fets imposables, ciutadans -camperols, contraents, comerciants, clubs i associacions de tota mena, empreses i indústries-. El paper de l'Estat és un altre: fixar aquestes pràctiques i modular-les, creant estàndards i posant límits per impedir danys a tercers o establint càrregues i gravàmens per a redistribuir recursos.

A més a més, dins els límits dels drets fonamentals (*Drittwirkung*), els particulars poden introduir **diferències de tracte** en les seves relacions privades, tractar desigualment altres particulars: una mare tracta millor al seu fill que al de la seva veïna i, fins i tot, que a algun dels seus fills; un home solter pot resoldre no casar-se mai amb una dona catòlica i una associació de dones separades i divorciades exclou del seu si a les solteres, casades i vídues, així com a tots els homes. En canvi, mai podria un funcionari honrat ordenar la cua que es forma davant la seva finestra d'acord amb prioritats semblants. Enmig d'ambdós, l'empresari no podrà discriminar en la selecció dels empleats que contracta, però podrà prioritzar a aquells candidats que presentin majors habilitats específiques del seu sector d'activitat sempre que les seves decisions no perjudiquin greument un grup específic de persones (*disparate impact*).

### 2.4. Aplicació del dret d'acord amb normes socials en dret públic i en dret privat

En darrer lloc, una quarta diferència específica defineix el dret privat com substancialment diferent del dret públic: el dret públic precisa del consens polític, articulat en una majoria parlamentària, però, d'altra banda, s'aplica coactivament d'acord amb principis d'autotutela i de **revisió judicial ex post** d'actes administratius immediatament executius. Res d'això caracteritza les relacions privades. Certament, una relació és jurídica si les pretensions a què la seva vàlida constitució dóna lloc són exercibles judicialment, però la major part de les relacions jurídiques privades depenen de la vigència i aplicació efectiva de **normes socials** (*social norms*), és a dir, de normes no creades per l'Estat o, almenys, no aplicades per l'aparell estatal. Per posar el més senzill dels exemples, els operadors econòmics compten bàsicament amb el compliment voluntari de les obligacions privades, amb els costos socials i personals que el seu incompliment ocasiona



per a l'incumplidor i amb els mecanismes d'autodefensa (*self-help*) que el dret permet, abans que amb l'exercici d'una pretensió jurídica davant els tribunals.

És innegable que, en ocasions, el dret públic recorre a les normes socials per reforçar els incentius dels ciutadans a complir les seves regles (p. ex. Llei de les Corts de Castella-La Manxa 5/2001, de 17 de maig, de Prevenció de maltractaments i de Protecció a les Dones Maltractades)

### **3. La concepció dominant del frau de llei en dret privat: interpretació finalista de les lleis civils i falta d'autonomia dogmàtica del frau de llei**

El llarg *excursus* precedent permet centrar l'especificitat del concepte de frau de llei en dret privat als efectes de relacionar-lo i diferenciar-lo de figures semblants en dret públic i, en particular, en el tributari.

En dret privat, el problema de la distinció entre exercici vàlid de l'autonomia privada i l'acte o negoci en frau de llei sorgeix quan els particulars en fan ús per sortejar l'aplicació de les **lleis imperatives i prohibitives** d'un ordenament atès que regulen la relació jurídica objecte de l'acte o negoci que celebren i se suscita perquè les diferències entre **enginy, artifici i frau** són difícils d'establir. Com tota qüestió antiga –aquesta porta plantejada dos mil lennis–, sembla prudent abordar-la amb modèstia.

L'acte en frau de llei fou definit pel jurista romà PAULUS en D. 1,3,29: “Contra legem facit, qui id facit quod lex prohibet, in fraudem vero, qui salvus verbis legis sententiam eius circumvenit”, això és, “**Obra contra la ley el que hace lo que la ley prohíbe; en fraude de ella el que, respetando las palabras de la ley, elude su sentido**”<sup>12</sup>. Recollint aquesta tradició romanista, Heinrich HONSELL<sup>13</sup> es refereix al frau de llei com “*un rodeig del sentit que no violenta les paraules*” (“eine Umgehung des Sinnes, die die Worte nicht verletzt”). A la doctrina espanyola és clàssica la definició de DE CASTRO: “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y al o a los que se han amparado en otra norma dictada con esta finalidad”<sup>14</sup>.

Així, en els actes o negocis jurídics en frau de llei, la llibertat de configuració pròpia de l'autonomia privada s'exercita per aconseguir un resultat incompatible amb l'establert per les lleis o al que les lleis associen imperativament conseqüències que les parts pretenen defugir. Són, diu l'art. 6.4 CC, els realitzats “al amparo de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él” i “no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

<sup>12</sup> D'ORS *et alii*, *Digesto de Justiniano*, I (1968), 1,3,29, p.57.

<sup>13</sup> HONSELL, *In fraudem legis agere*, (1976), 119.

<sup>14</sup> DE CASTRO, *Derecho Civil*, I (1949), 544.

A Espanya i per raons històriques, la definició del frau de llei del Codi Civil ha esdevingut part de la doctrina general del dret<sup>15</sup>. No obstant, en l'ordenament jurídic privat, el frau té un sentit propi que deriva de la natura mateixa dels actes i negocis jurídics, és a dir, de la incidència que el principi d'autonomia privada té en el dret privat mateix.

L'art. 6.4 del CC forma part del Capítol III, titulat "Eficacia General de las normas jurídicas", del Títol Preliminar del Codi Civil, aprovat per Decret 1836/1974, de 31 de maig, pel qual se sanciona amb força de llei el text articulat del Títol Preliminar (vegeu Llei 3/1973, de 17 de març, de Bases per a la modificació del Títol Preliminar).

El Títol Preliminar del Codi civil espanyol, inspirat en les Disposicions sobre la Llei en General, del Codi Civil Italià de 1942 (*Disposizioni sulla Legge in Generale, arts. 1 a 31, Codice Civile, Regio Decreto 16 març 1942 - XX, n. 262*), constitueix l'aportació més notable del règim franquista tardà a la doctrina general del dret, un *Ersatz* de Constitució quant a les fonts del dret i als límits de la seva aplicació. I, igual que va succeir en el cas del Codi feixista italià, les disposicions del Títol Preliminar espanyol han sobreviscut al règim dictatorial que les va crear i han estat rebudes per l'Estat social i democràtic de dret instaurat per la Constitució Espanyola de 1978.

La Sentència del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de març (BOE 89, 14 d'abril), sobre la Llei 8/1984, de 3 de juliol, de Reforma Agrària, de la Comunitat Autònoma d'Andalusia, rebutjà (FD 8è, entre d'altres), l'al·legació dels recurrents segons la qual la DA de la Llei recorreguda, que regulava un supòsit de frau de llei, era inconstitucional. El Tribunal Constitucional va sostenir que, encara que la definició de la figura del frau de llei i la regulació dels seus efectes és competència exclusiva de l'Estat, no ho és la regulació dels supòsits concrets de frau. En l'esmentat FD es llegeix el següent *obiter dictum*:

"[E]l fraude de ley, como institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento jurídico o contrarios al mismo, es una figura que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Derecho, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el artículo 6.4. del CC, su encaje normativo, precepto que, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento y ni siquiera podría sostenerse hoy que sea una norma exclusiva de la legislación civil".

Per a la major part de la civilística contemporània, la figura del frau de llei **manca d'autonomia**, perquè es dissol en la doctrina de la interpretació de les lleis des del moment que s'accepta que aquestes s'han d'entendre conforme a la seva finalitat (**interpretació teleològica**) i no només conforme al seu tenor literal (**interpretació gramatical**)<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> Vegeu els arts. 11.2 de la Llei Orgànica 6/1985, de 1 de juliol, del Poder Judicial; art. 247.2 Llei 1/2000, de 7 de gener, d'Enjudiciament Civil; art. 12.4 del CC

<sup>16</sup> Aquesta tesi pot trobar-se a la civilística alemanya exposada paradigmàticament a FLUME, *Rechtsgeschäft* (1992), 350 i 351. Vegeu també KRAMER, *Münchener Kommentar* (2001), § 117 BGB, n. 17, p. 1086; MEDICUS, *Allgemeiner Teil* (2002), n. 660, p. 256 i en la *Dissertation* de SIEKER, *Umgebungsgeschäfte* (2001), 7-10. En sentit contrari al de la doctrina dominant: HEEDER, *Fraus legis* (1998), 78-84; KÖNGDEN, en AcP 184 (1984), 606 i MAYER-MALY, *Münchener Kommentar* (2001), § 134, n. 17, p. 1297. A Espanya, aquesta doctrina pot veure's recollida, primer, a l'obra de DE CASTRO (1903-1983) el civilista espanyol més autoritzat de la segona meitat del segle passat, *Derecho Civil de España* (1949 i 1952), 540 a 549 i *Negocio Jurídico* (1971), 369 a 377. I, més recentment, RODRÍGUEZ MORATA a *Comentarios BERCOVITZ* (2001), art. 6, pp. 45 i 46, i GULLÓN BALLESTEROS, a *Comentario MINISTERIO DE JUSTICIA* (1993), art. 6, pp. 36 i 37.

El problema sorgia en dret romà perquè els juristes republicans aplicaven predominantment un cànon d'estricta interpretació **literal**<sup>17</sup>. Però minva primer<sup>18</sup> i desapareix en dret modern o, millor dit, es redueix a una qüestió d'interpretació des del moment que aquesta es du a terme segons la *sententia legum*<sup>19</sup> (sentit de la llei). En el dret comú, es van mancomunar les regles del frau de llei i les de la simulació: "*Tot modis fit fraus, quot modis fit simulatio*" ("tantes són les formes del frau quantes són les de la simulació"), resava un aforisme medieval<sup>20</sup>: SAVIGNY va fer arrencar d'aquesta orientació la seva doctrina de la simulació, però en la segona meitat del segle XIX es va portar el problema del frau de llei a la interpretació<sup>21</sup>. Per a la doctrina avui dominant, la interpretació teleològica segons la *sententia legum* i no conforme als *verba legum* (paraules de la llei: interpretació literal) fa innecessària la categorització d'un tipus de negoci en frau de llei<sup>22</sup>.

En el negoci en frau de llei, les parts pretenen, explica FLUME, rodejar l'aplicació d'una regulació legal o comercial mitjançant una determinada configuració del negoci que celebren. Però no ho aconsegueixen perquè el sentit i finalitat del supòsit de fet de la llei imperativa, interpretada teleològicament, comprèn o inclou el resultat perseguit per les parts.

En dret civil –a diferència de la tesi que encara sosté un sector de la doctrina tributarista– la intenció d'enganyar no forma part del tipus del negoci en frau<sup>23</sup>. A més a més i de forma diferent

<sup>17</sup> HONSELL, *In fraudem legis agere* (1976), 118. Per una síntesi de l'evolució històrica de la figura del frau de llei, vegeu BEHRENDT, *Die Fraus Legis* (1982), TEICHMANN, *Gesetzesumgehung* (1962), pàgs. 6 i ss. i ZIMMERMANN, *The Law of Obligations* (1990), 702-705. D'aquest darrer recollim la crítica de CICERÓ al jurisconsult republicà, a qui considera "leguleius quidam cautus et acutus, praeco actionum, cantor formularum, auceps syllabarum", *De oratore*, 1, LV-236 ("leguyelo cauto y agudo, pregonero de procedimientos legales, salmodiador de fórmulas jurídicas, cazador al vuelo de sílabas", traducció d' ISO (2002), 186-187), als seus arguments que qualifica de "res (...) parvae, prope in singulis litteris atque interpunctionibus verborum occupatae", *Pro L. Murena oratio*, 23 i ss. ("*asuntos menudos, consistentes casi exclusivamente en distinciones de letras y de la puntuación que separa las palabras*", traducció de MARÍN (1982), 52) i a la interpretació de les lleis, "nimis callida sed maliciosa iuris interpretatio", *De officiis*, 1, X-33 ("*interpretación demasiado sutil y maliciosa al propio tiempo del derecho*", traducció de GUILLÉN (1989), 19).

<sup>18</sup> HONSELL, *In fraudem legis agere* (1976), 112 i ss.; a la p. 121, cita a JULIÀ -D. 1,3,12 ("Non possunt omnes articuli singillatim aut legibus aut senatus consultus comprehendere: sed cum in aliqua sententia eorum manifesta est, is qui iurisdictioni praeest ad similia procedere atque ita ius dicere debet"- "*Todos los extremos no pueden prevenirse uno a uno en las leyes o los senadoconsultos, pero cuando en alguna causa resulte manifiesto su sentido, el que tiene la jurisdicción debe proceder por analogía y declarar el derecho en congruencia*", traducció de D'ORS et alii, *Digesto de Justiniano*, I (1968), p.56) i a Celsus -D. 1,3,17 ("Scire leges non hoc est verba earum tenere, sed vim ac potestatem"- "*No consiste el entender las leyes en retener sus palabras, sino en comprender su fin y sus efectos*", *ibidem*).

<sup>19</sup> HONSELL, *ibidem*, explica que la limitació romana els força a identificar l'*agere in fraudem legis* amb el *contra legem agere*.

<sup>20</sup> Sense que, a la pràctica, s'ofereixin criteris objectius de distinció per més que, en teoria, es sostenia que, a la simulació no hi havia cap *actus verus*, i que, en canvi, a l'actuació en frau de llei hi havia un acte que era *iniustus*. COING, *Simulatio und fraus*, (1939), 402 i ss. TEICHMANN, *Gesetzesumgehung* (1962), 5 i ss.

<sup>21</sup> La distinció dogmàtica entre frau de llei (falsa interpretació de la regla de dret, fidel a la lletra però no al contingut –*Inhalt*–) i simulació (emascarament del veritable supòsit de fet sota un altre només aparent) l'apuntava ja THÖL, *Einleitung in das Deutsche Privatrecht* (1851), 159 i ss.

<sup>22</sup> Novament cal recórrer a l'exposició clàssica de FLUME, *Rechtsgeschäft*, (1992), 350-351, a qui segueix la major part de la doctrina. Per tots, vegeu KRAMER, *Münchener Kommentar* (2001), § 117 BGB, núm. 17, p. 1087.

<sup>23</sup> RODRÍGUEZ MORATA a *Comentarios BERCOVITZ* (2001), art. 6 CC, p. 45, qui senyala que "[e]l fraude se basa en el concepto de infracción (quebranto), no en el de engaño, por lo que no es necesario que la persona que realice el acto tenga, ni menos que se demuestre su intención de infringir la ley". També GULLÓN BALLESTEROS a *Comentario*

del negoci simulat, el negoci en frau és realment volgut per les parts, perquè d' altra manera no s'aconseguiria donar el rodeig previst: aquest és efectiu, només que no aconsegueix impedir l'aplicació de la regulació de què es tracta<sup>24</sup>.

La correcció de la distinció entre negoci simulat i negoci en frau de llei resulta clarament de les diferències entre ambdós supòsits de fet, perquè, com hem assenyalat, en el segon, els efectes declarats són realment volguts<sup>25</sup>. La conseqüència és que **la regla de la nul·litat del negoci simulat s'ha d'interpretar estrictament i limitar-se a aquells casos en els quals les parts només hagin volgut crear l'aparença d'un negoci i hagin pretès clarament evitar la producció dels efectes jurídics**. Naturalment, el frau de llei pot tractar d'aconseguir-se mitjançant un negoci simulat (i, per tant, en frau de llei<sup>26</sup>).

La conseqüència de la declaració de l'existència del frau és l'aplicació de la llei imperativa o prohibitiva defraudada ("la debida aplicación de la norma que se hubiera tratado de eludir", art. 6.4. CC, incís final). La regla de defecte del CC ordena la declaració de nul·litat de l'acte en frau ("Los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención", art. 6.3. CC).

#### ***4. Dinàmica del dret privat i aplicació de la doctrina del frau de llei civil per interpretació i per analogia. La prohibició de l'analogia en els casos de les lleis sancionadores i del dret excepcional***

És important destacar, escriu MEDICUS<sup>27</sup>, que la falta d'autonomia de la figura del frau de llei deriva de l'extensió de la doctrina de la interpretació i integració de les lleis civils, així com de la mateixa naturalesa i evolució del dret privat que esbossàvem en les pàgines inicials d'aquest treball: "avui", escriu, "en l' interpretació de les lleis civils segons el seu sentit, **arribem ben**

---

MINISTERIO DE JUSTICIA (1993), art. 6 CC, p. 37, qui, recolzant-se en la jurisprudència del Tribunal Suprem, indica que: "[E]l fraude a la ley no requiere en modo alguno una intención dirigida a tal fin, que sería además muy difícil probarla cumplidamente, 'porque el fin último de la doctrina del fraude es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa' (STS 13-VI-59 y 20-V-88, entre otras)". No obstant, MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, *Fraude de ley en la jurisprudencia* (2003), 103 i ss. senyala que: "Es obligado reconocer la práctica imposibilidad, fuera del laboratorio, de llevar a cabo un fraude de ley involuntario". A Alemanya, MAYER-MALY, en contra de part de la doctrina del seu país, no considera imprescindible la intenció de defraudar per que operi la figura del frau de llei (MAYER-MALY, *Münchener Kommentar* (2001), § 134 n. 18, p. 1298).

<sup>24</sup> FLUME, *Rechtsgeschäft*, cit., 20 2 cc) (1992), 408 i 409. La possibilitat de la consecució de la finalitat pretesa per les parts depèn del tenor de la llei que pretenen defraudar: es una qüestió que es decideix després d'haver interpretat aquesta darrera. Per ex.: pagament de la major part del preu dels serveis a un tercer (dona, fill del prestador) quan la resta, fins el límit de la inembargabilitat, es paga al prestador.

<sup>25</sup> STAUDINGER-DILCHER, *Kommentar* (1980), § 117 BGB, n. 5, p. 240.

<sup>26</sup> KRAMER, *Münchener Kommentar* (2001), § 117 BGB, n. 17, pp. 1086 i 1087, cita un exemple de la jurisprudència alemanya en el qual i per a evitar càrregues fiscals, part del preu de venda de les participacions d'una societat de responsabilitat limitada es justificà com a contraprestació de treballs ficticis d'assessorament. A la jurisprudència espanyola vegeu les sentències citades per MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, *El fraude de ley en la jurisprudencia* (2003), 55-73.

<sup>27</sup> MEDICUS, *Allgemeiner Teil* (2002), n. 660, p. 256.

**Il·luny:** tot el que entenem com a sentit de la llei, l'hi incloem gràcies a la interpretació<sup>28</sup>; en canvi, afegeix, "en altres branques del dret, la interpretació no és tan àmplia"<sup>29</sup> com particularment, "en dret penal, l'art. 103 II de la Llei Fonamental<sup>30</sup> no permet una interpretació de la llei que vagi més enllà de les paraules de la llei"<sup>31</sup>. Per descomptat, conclou, aquest límit no pot ser rodejat mitjançant el subterfugi d'una doctrina del frau de llei, perquè "qui, d'acord amb les paraules de la llei, no ha de ser castigat, tampoc pot ser-ho per haver-les envoltat". En altres termes i amb una certa simplificació: els civilistes interpreten; els penalistes llegeixen.

L'acotació anterior resulta essencial per comprendre la diferència que hi ha entre la interpretació de les lleis civils -en particular, de les regles imperatives que disciplinen els actes i negocis d'autonomia privada- i la interpretació de les lleis penals o, més generalment, de les lleis i normes sancionadores.

En efecte, en la doctrina civilista, és freqüent llegir que l'apreciació del frau de llei prohibitiva, que porta a la nul·litat de l'acte que, indirectament i gràcies al rodeig que no arriba a permetre la llei de cobertura, la contravé, pot dur-se a terme *per analogia* i no només per interpretació. Així, Karl LARENZ (1903-1993)<sup>32</sup>, civilista alemany contemporani de DE CASTRO i tan influent al seu país com aquest últim ho fou en el nostre, escrigué:

"[H]i ha negoci en frau quan les parts pretenen aconseguir la finalitat d'un negoci prohibit per la llei amb l'ajut d'un altre que no està expressament prohibit: el negoci és llavors nul si la norma prohibitiva no sols veta la celebració d'un negoci d'un tipus determinat, sinó que també pretén evitar la consecució d'un resultat jurídic o econòmic, amb independència de la forma amb què es pretengui aconseguir (...) La nul·litat del negoci en frau resulta d'una interpretació finalista o també de l'analogia (...), la qüestió manca de rellevància pràctica"<sup>33</sup>.

Encara que no és pacífic, la doctrina civil de la interpretació de les lleis acostuma a considerar que la interpretació (extensiva) de la llei acaba on aconseguix el sentit possible de les paraules de la llei. Més enllà pot arribar l'analogia. Com es llegeix en l'art. 4 CC:

1º: Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.

2º: Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente."

<sup>28</sup> MEDICUS, *ibidem*: "Wir gehen heute mit der Auslegung zivilrechtlicher Gesetze nach ihrem Sinn sehr weit: Was wir als Sinn des Gesetzes verstehen, legen wir auch durch Auslegung in das Gesetz hinein."

<sup>29</sup> MEDICUS, *ibidem*: "In anderen Rechtsgebieten geht die Auslegung nicht so weit".

<sup>30</sup> "Eine Tat kann nur bestraft werden, wenn die Strafbarkeit gesetzlich bestimmt war, bevor die Tat begangen wurde." ("Un acte només podrà ser sancionat si la seva punibilitat estava legalment determinada abans de cometre's l'acte").

<sup>31</sup> MEDICUS, *Allgemeiner Teil* (2002), n. 660, p. 256: "So ist vor allem im Strafrecht wegen Art. 103 II GG eine über den Wortlaut hinausgehende Auslegung zum Nachteil des Täters unzulässig".

<sup>32</sup> LARENZ/ WOLF (1997), *Allgemeiner Teil*, n. 30, pp. 292-293.

A l'efecte, escriu GULLÓN BALLESTEROS, catedràtic de dret civil i magistrat del Tribunal Suprem<sup>34</sup>:

“ [El artículo 4.1 CC] admite el procedimiento analógico para la aplicación de las normas jurídicas. Por tanto, se reconoce por el legislador la existencia de lagunas en la norma jurídica cuando ‘éstas no contemplan un supuesto específico’. (...) La analogía descansa en la ‘ semejanza ’ entre el supuesto no regulado y el regulado. (...) El elemento de identidad no debe ser uno cualquiera, sino el que el legislador tomó en consideración para establecer determinada norma concerniente a la relación prevista, con la que se quiere parangonar la no considerada.

(...)

La exclusión de las leyes penales la explica la Exposición de Motivos del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo, que sancionó con fuerza de ley el texto articulado del nuevo Título Preliminar del CC: es la normal consecuencia del estricto principio de legalidad que ha de primar exento de incertidumbre o fisuras. El mismo criterio debe regir para el derecho administrativo sancionador, por la identidad sustancial entre el ilícito penal y el administrativo (STS, 3ª, 20-I-87).

(...)

Tampoco permite el art. 4.2 la aplicación analógica de las leyes excepcionales. La Exposición de Motivos del Decreto de 1974 las iguala con el ‘*ius singulare*’ que, por constituir una derogación del derecho general para determinadas materias, impide la existencia de lagunas en cuanto lo no expresamente integrado en la norma excepcional queda atendido en la norma general’. Se trata, pues, de preceptos derogatorios del derecho general de una materia pero no se explica la razón de esa derogación. No puede ser otra que la de desarrollar unos principios contrarios u opuestos al de esa ordenación general. Por tanto, norma excepcional no es equiparable sin más a norma especial. Derecho especial es el que regula una determinada materia con arreglo a sus propios principios, que pueden ser adaptación de los del derecho general u otros nuevos.”<sup>35</sup>

El Codi exclou així l'aplicació combinada del frau de llei i l'analogia en els casos de les lleis penals, excepcionals i temporals, referències que, per mandat de l'art. 25 CE i com indica GULLÓN, cal estendre a totes les disposicions sancionadores. L'aplicació simultània de l'analogia i del frau de llei implicaria la voladura del principi de legalitat, propi del dret sancionador encara que no ho sigui del dret civil.

No obstant, l'aplicació del frau de llei no NOMÉS no està de cap manera exclosa de la interpretació de les **normes imperatives i prohibitives** sinó que hi troba la seva seu natural: el paràgraf 4art. de l'art. 6 CC està, com acabem de recordar, en el capítol del Títol Preliminar sobre eficàcia general de les normes jurídiques, a continuació precisament del paràgraf 3er, que estableix la nul·litat dels actes contraris a les normes imperatives. A més, cal apreciar-ho per analogia, excepte en els casos del dret sancionador i excepcional (així com del temporal, però aquesta exclusió no ve al cas), que no l'admeten. Naturalment, no ha de descartar-se que, en altres branques de l'ordenament jurídic, s'especifiqui de manera diferent l'àmbit d'aplicació de la figura, amb l'única limitació, constitucionalment obligada, del seu ús per analogia en el cas del

<sup>33</sup> En un sentit similar, altres autors; per tots: STAUDINGER/ DILCHER, *Kommentar* (1980), § 117, n. 36, p. 249, recollia la possibilitat d'apreciar el frau per analogia.

<sup>34</sup> Vegeu també PENA LÓPEZ a *Comentarios* BERCOVITZ (2001), art. 4.1. CC, pp. 33-36.

dret sancionador. L'analogia juga un paper fonamental per trobar el dret aplicable als nous tipus contractuals, de forma tal que, sense el recurs a l'argument analògic, resultaria punt menys que impossible resoldre les qüestions que plantegen els contractes atípics.

Resumint ara el fil de l'argumentació anterior, cal concloure a favor de:

- 1) L'aplicabilitat de la doctrina del frau de llei dins els límits de la **interpretació teleològica** de les lleis civils imperatives o prohibitives.
- 2) L'aplicabilitat de la doctrina en qüestió, no sols per interpretació (inclosa l'extensiva), sinó també **per analogia**, és a dir, en presència d'una llacuna legal, a les lleis civils imperatives. Donada la dinàmica del dret privat, l'extensió analògica del frau de llei resulta connatural al desenvolupament del dret privat mateix.
- 3) L'exclusió de l'aplicabilitat de la doctrina del frau de llei per **analogia** a les **lleis sancionadores i excepcionals**, així com a les d'àmbit **temporal**, fora dels supòsits de fet o en moments diferents –en el cas d'aquestes últimes– dels compresos expressament en elles.

Els matisos anteriors no han escapat a un influent corrent minoritari de la doctrina civilista, segons el qual el frau de llei no es deixa dissoldre íntegrament en la doctrina de la interpretació de les lleis i que, en tot cas, les lleis prohibitives no permeten una **interpretació sense límits** (“*unbegrenzte Auslegung*”): específic del frau de llei seria que, sense l'existència d'una disposició que ho proscriuís, podria frustrar-se la intenció del legislador. D'aquí que moltes disposicions legals concretes prevegin la possibilitat del frau i ho reprimeixin, per exemple i en el dret espanyol<sup>36</sup>, l'article 2 de la Llei 26/1984, de 19 de juliol, General per a la defensa dels consumidors i usuaris o l'article 17.1.a) de la Llei Orgànica 4/2000, sobre drets i llibertats dels estrangers i la seva integració social. Altres, com l'art. 11.2 LOPJ<sup>37</sup> o l'article 12.4 CC<sup>38</sup>, ressalten l'aplicabilitat de la doctrina del frau sense redefinir-lo de forma específica ni, en particular, de forma diferent de com ho fa el CC.

<sup>35</sup> *Comentario* MINISTERIO DE JUSTICIA (1993), art. 4, p. 29 y 30

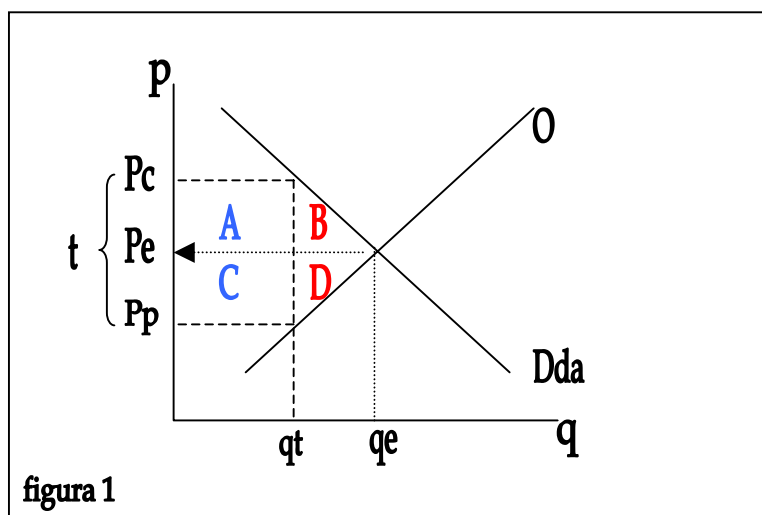
<sup>36</sup> Al dret alemany es preveu el frau de llei en nombroses disposicions específiques, la majoria integrades al BGB després de les darreres reformes. Així, per exemple, a les següents: en matèria de condicions generals de la contractació, el § 306 a. BGB (anterior 7 AGBG - Gesetz zur Regelung des Rechts der Allgemeinen Geschäftsbedingungen); en matèria de protecció de consumidors el § 475 I 2.; en matèria de vendes a domicili, el § 312 f. BGB (anterior § 5 Abs. 1 HTWG - Gesetz über den Widerruf von Haustürgeschäften und ähnlichen Geschäften); en matèria d'aprofitament per torns de vivendes o ús de vivendes a temps compartit, el § 487 S.2 BGB (anterior § 9 Abs. 2 TzWrG - Teilzeit-Wohnrechtgesetz: Gesetz über die Veräußerung von Teilzeitnutzungsrechten an Wohngebäuden); en matèria de préstec al consumidor, el § 506 S.2 (anterior § 18 Satz 2 VerbrKrG - Verbraucherkreditgesetz).

<sup>37</sup> “Los Juzgados y Tribunales rechazarán fundamentalmente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o entrañen fraude de ley o procesal”.

<sup>38</sup> “Se considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir una norma imperativa española”.

**5. La propensió a evitar el pagament d'un impost i la seva explicació econòmica. Evitació d'impostos i doctrines antievitació en el Common Law**

El rodeig -fraudulent o no- de les lleis tributàries és consubstancial a la seva pròpia existència i aplicació. En efecte, com es pot llegir en qualsevol bon manual de microeconomia<sup>39</sup>, *els impostos comporten sempre una pèrdua neta -un pes mort (deadweight loss)-* per a consumidors i per a productors, ja que un impost, a més de reduir el benestar d'ambdós en la mesura del gravamen establert (disminució compensada amb la renda obtinguda pel govern que cobra l'impost), redueix addicionalment els excedents del productor i del consumidor. Noteu que, llavors, l'impost genera un incentiu clar a evitar-ne el pagament: consumidors i productors estaran disposats a incórrer en despeses que poden arribar a igualar la suma que haurien de pagar *més* el pes mort associat al seu pagament: en la pràctica, el rodeig jurídic en què incorreran per evitar o evadir l'impost podrà superar la quota tributària a pagar.



Abans de la fixació d'un impost, en una economia competitiva i ideal -això és, sense excessives fallades de mercat- les forces del mercat empenyen preus i quantitats a un equilibri ( $p_e, q_e$ ) en el qual l'oferta i la demanda són iguals. Els consumidors obtenen un excedent definit per la diferència entre allò que estan disposats a pagar (funció de demanda) i allò que paguen realment ( $p_e$ ). Paral·lelament, els productors es beneficien d'un excedent igual a la diferència entre el preu que reben ( $p_e$ ) i el preu al qual estarien disposats a vendre el producte (funció d'oferta). El net social és la suma dels excedents del consumidor i del productor.

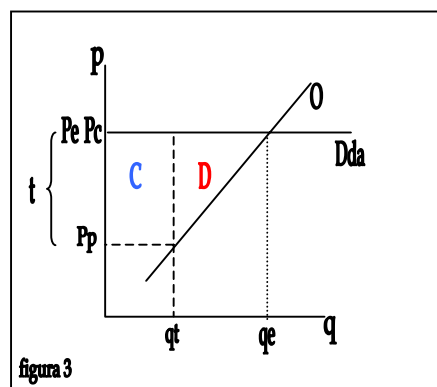
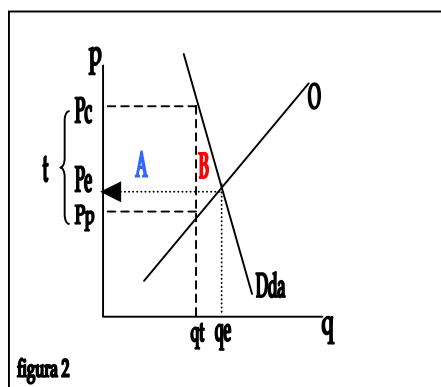
Com podem veure a la figura 1, la creació d'un impost ( $t$ ) comporta que el preu efectivament pagat pel consumidor sigui igual al preu que rep el productor més l'impost ( $p_c = p_p + t$ ). Això té tres efectes: (i) augmenta el preu que ha de pagar el consumidor ( $p_c > p_e$ ), (ii) disminueix el preu que rep el productor ( $p_p < p_e$ ) i (iii) disminueix també la quantitat demandada-oferida ( $q_t < q_e$ ). Les conseqüències més importants que la imposició té per a l'economia són: en primer lloc, la



Hisenda Pública ingressa una quantitat igual a l'impost multiplicat per la quantitat després de la imposició ( $t \cdot q_t = A+C$ ); una part a càrrec del consumidor (A) i una altra a càrrec del productor (C). En segon lloc, el net social disminueix amb una consegüent pèrdua d'eficiència (B+D, Triangle d'Harberger); igualment una part a càrrec del consumidor (B) i una altra a càrrec del productor (D). Per tant, per evitar l'impost els consumidors estan disposats a pagar una quantitat igual a (A+B) i els productors una quantitat igual a (C+D). En conjunt, consumidors i productors arribaran a incórrer en unes despeses (A+B+C+D) que seran superiors a la quantitat que efectivament ingressa la Hisenda Pública (A+C).

El model mostra una paradoxa molt poc intuïtiva. Posem un exemple: una empresa dedicada a la intermediació comercial està dividida en dos departaments, l'un de compres i l'altre de vendes. El departament de compres disposa de 3.000 € per adquirir 3.000 unitats d'un producte a un preu d'1 €, les quals vendrà posteriorment a 2 €. Els beneficis segurs del negoci són de 3.000 €. Suposeu, llavors, que l'Estat grava la intermediació comercial d'aquests productes amb un impost del 50%. L'empresa podrà comprar únicament 2.000 unitats del producte a un preu d'1,5 € (noteu com la quantitat disminueix després de la imposició) que li reportaran uns beneficis de 1.000 €. Al seu torn, les arques públiques també ingressaran 1.000 €. Quantes despeses estarà disposada a assumir l'empresa per configurar les seves transaccions de forma que no quedin subjectes a l'impost? La imposició no sols li obliga a pagar 1.000 € a la Hisenda Pública, sinó que li comporta una pèrdua addicional de beneficis nets d'altres 1.000 €; per això, els costos màxims en assessorament jurídic, gestió i nova configuració de les seves transaccions que estarà disposada a suportar per no quedar subjecta a l'impost seran de 2.000 €.

Aquest repartiment de la càrrega tributària i de la pèrdua d'eficiència entre consumidors i productors es produeix sota determinades circumstàncies. Una intuïció força raonable ens porta a pensar que un consumidor estarà disposat a incórrer en més despeses per evitar el pagament de l'impost en cas que aquest gravi béns necessaris, però en menys despeses si grava béns que tinguin substitutius perfectes. Si un bé és necessari, el consumidor no deixarà de consumir-lo pel mer fet que estigui gravat per un impost o, en tot cas, ho consumirà en una quantitat quelcom menor. En canvi, si el bé és fàcilment substituïble en el mercat, és obvi que el consumidor comprarà el bé substituïble no gravat a menys que sigui el productor qui assumeixi tota la càrrega de l'impost.



Si la demanda és prou inelàstica (corba de demanda vertical), com succeeix en els béns necessaris, la quantitat demandada varia poc en funció del preu i la càrrega més gran anirà de part del consumidor (A+B; a la figura 2). En canvi, si la demanda és prou elàstica (corba de demanda horitzontal), com

<sup>39</sup> Per tots, vegeu VARIAN, *Intermediate Microeconomics* (2003), 294 i ss.

succeeix en els béns fàcilment substituïbles, aleshores la quantitat demandada és molt sensible a les variacions de preu i la càrrega més gran anirà a càrrec del productor (C+D; a la figura 3). El mateix exercici es pot fer amb l'elasticitat de l'oferta.

De fet, la propensió a evitar el pagament de l'impost dependrà de variables com ara el tipus impositiu aplicat, la probabilitat de ser inspeccionat, la magnitud de la sanció, l'aversion al risc de l'empresa o del consumidor, així com d'altres consideracions de caràcter moral. Òbviament el subjecte passiu de l'impost pot optar per complir amb la seva obligació tributària per motius morals o perquè cregui que és allò més beneficiós socialment. Ara bé, el més habitual serà que, individualment, l'obligat tributari percebi l'impost com un cost i, en conseqüència, serà més propens a evitar l'impost com més elevat sigui el tipus impositiu marginal o més baixes siguin la probabilitat de la inspecció o la magnitud de la sanció. Així, en funció de les variables anteriors, hi ha un ampli ventall d'actituds enfront de l'impost: el **compliment sense més de l'obligació tributària**; la **mitigació de l'impost mitjançant economies d'opció** -*the choice doctrine*-, les quals permeten ordenar els nostres afers de la forma més beneficiosa d'entre totes les possibilitats de configuració jurídica disposades per l'ordenament jurídic; l'**evitació del pagament de l'impost** -*tax avoidance*-, un intent -lícit- de rodejar l'impost, però que no sempre aconsegueix evitar l'aplicació de la norma tributària; i l'**evasió fiscal** -*tax evasion*-, la qual suposa, al contrari, una activitat o una omisió il·lícites subjectes a possibles sancions penals o administratives.

En endavant ens centrarem en l'evitació fiscal, perquè, donada la seva licitud, és la més interessant per tractar de delimitar la institució del frau de llei. Més àmpliament, l'evitació fiscal consisteix a aprofitar les llacunes (*loopholes*) de la legislació tributària per reduir al màxim les obligacions fiscals. Des del punt de vista macroeconòmic de les finances públiques, Joseph E. STIGLITZ<sup>40</sup> distingeix tres **mètodes bàsics d'evitar el pagament d'impostos**:

(i) la **transferència de renda entre individus**: comporta fraccionar la base impositiva amb l'objecte d'evitar l'impacte de la progressivitat dels tipus, és a dir, un contribuent que tingui un tipus marginal més elevat tendirà a transferir renda a una altra persona com ara, per exemple i típicament, un pare al seu fill.

Aquest mecanisme té tres característiques: en primer lloc, exigeix una transferència d'actius com a accions, bons, propietat immobiliària o una part dels negocis del pare; en segon lloc, aquesta transferència permet evitar la progressivitat de l'escala tributària, en conseqüència, el mecanisme mancaria de sentit si no existís aquesta progressivitat; i, finalment, la quantitat d'impostos estalviada és limitada, ja que correspon a la diferència entre el tipus més alt (el qual pretenem evitar) i el tipus més baix (el qual pretenem que se'ns apliqui).

Des d'un punt de vista legal, si la transferència d'actius és real, i no solament simulada o fiduciària, el mecanisme resultarà efectiu.

(ii) la **postergació del pagament de l'impost**: es basa en què un euro d'avui val més -en termes reals i a causa de la inflació- que un euro de demà. Per tant, és més barat pagar l'impost en el

<sup>40</sup> Vegeu Joseph E. STIGLITZ, "The General Theory of Tax Avoidance" (1986), National Bureau of Economic Research, *working paper* núm. 1868 i Joseph E. STIGLITZ, *La economía del sector público* (1995), 671-681.

futur. A l'efecte, els particulars tenen incentius a posposar en el temps la data en què es produeix la realització de l'actiu (compravenda al comptat, ajornada o a terminis).

(iii) l'arbitratge **impositiu**: consisteix a beneficiar-se dels diferents tipus a què estan subjectes les diferents classes de renda o les diferents persones.

Als EUA, un clar exemple d'arbitratge impositiu consisteix a demanar un préstec bancari garantit mitjançant hipoteca per a, posteriorment, comprar bons estatals o locals exempts d'impostos. Suposem que el tipus d'interès del préstec està en un 12%, que els bons exempts rendeixen un 10% i que l'individu tributa a un tipus del 33,3%. A simple vista, aquest negoci no resultaria rendible. No obstant això, hi ha una llacuna en el fet que la llei permeti la deducció tributària dels interessos del préstec garantit mitjançant hipoteca. Llavors el cost real d'aquests interessos serà aproximadament del 8%, mentre que els bons exempts rendiran al 10%, cosa que reportarà a l'individu un benefici assegurat proper al 2%.

Però, a qui beneficia realment aquest tipus d'arbitratge? L'augment de la demanda i la competència entre inversors per adquirir bons exempts fa que el seu rendiment sigui inferior al dels bons ordinaris. Suposem que els bons exempts rendeixen un 8%, els ordinaris un 12% i el tipus impositiu de l'individu està en un 33,3%. Els rendiments nets en l'un i l'altre cas són pràcticament idèntics, per la qual cosa els avantatges fiscals queden molt difuminats. De fet, la veritable beneficiada serà l'entitat que emeti els bons exempts ja que haurà de fer front a uns retorns del capital menors.

Un cop hem vist la propensió dels individus a evitar el pagament de l'impost i els mètodes bàsics de què disposen per fer-ho, és necessari examinar per quin motiu i com l'Estat intentarà minimitzar l'evitació fiscal.

**Per què l'Estat ha de minimitzar l'evitació fiscal?** La intervenció de l'Estat en aquesta matèria topa amb l'autonomia privada, és a dir, amb la possibilitat, jurídicament garantida, que té el contribuent d'autoreglamentar els seus interessos de la forma fiscalment més beneficiosa. No obstant, assumint que l'Estat estableix el **nivell òptim social** d'impostos que li permet obtenir els ingressos necessaris per realitzar les seves funcions com a prestador de serveis públics alhora que provoca la pèrdua d'eficiència més baixa possible, l'evitació de l'impost provoca una disminució d'aquesta eficiència (*free riding problem*).

**Com pot l'Estat combatre l'evitació fiscal?** La resposta a la pregunta anterior exigeix distingir dues fases ben diferenciades:

(i) el legislador ha de configurar el sistema tributari de forma que minimitzi les possibilitats d'evitació fiscal. En aquest sentit, el legislador ha d'especificar **de la millor manera possible el fet imposable** per intentar reduir al màxim les llacunes i vaguetats del sistema. No obstant, aquesta tasca és costosa i, en última instància, inabastable al cent per cent a causa de la vaguetat de conceptes com "ingrés", "consum", "salari" o " propietat".

Al mateix temps, la **reducció de les distàncies entre els diferents trams impositius i entre les diferents classes de rendes i persones** reduiria els incentius a utilitzar alguns dels mecanismes elusius. No obstant, aquesta reducció pateix un greu inconvenient, ja que pot ser contrària als

principis tributaris d'equitat i de contribució segons la capacitat econòmica de cada individu. És, llavors, tasca de l'Estat trobar l'equilibri entre aquests principis, que han de ser respectats per qualsevol sistema tributari modern, i la minimització dels incentius a l'evitació fiscal.

(ii) En una segona fase, un cop admesa la inevitabilitat de les llacunes fiscals i, paral·lelament, dels incentius individuals a aprofitar-les, l'Estat pot actuar de dues formes per lluitar contra l'evitació fiscal. En primer lloc, pot optar per establir principis legals **antievitació -General Anti-Avoidance Rules, GAAR's-** que hauran de fer constar una definició d'evitació fiscal i limitin els beneficis fiscals obtinguts. Més endavant, analitzarem en detall el § 42 de l'Abgabenordnung - Ordenança Tributària- de 1977- i l'art. 15 de la nova Llei General Tributària espanyola.

En segon lloc, els incentius a l'evitació fiscal també es poden retallar mitjançant **precedents judicials -Anti-Avoidance Doctrines-**, els quals comportaran l'aplicació efectiva del tipus impositiu que es pretenia rodejar. La cultura del *Common Law* distingeix diferents doctrines judicials:

(a) **Simulació -Sham Transaction Doctrine-**: la transacció que permetria aconseguir els beneficis fiscals perseguits és pura ficció, una aparença creada per l'obligat tributari. La simulació descansa en l'intent d'engany que suposa fer creure a la Hisenda Pública que s'ha realitzat una operació que realment no existeix.

(b) **Substància econòmica -Economic Substance Doctrine-**, segons la qual la transacció que provoca l'estalvi fiscal ha de tenir una causa econòmica independent i diferent de l'estalvi fiscal pur i simple.

El cas fundacional d'aquesta doctrina és *Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 US 465 (1935), aff'g 69 F 2nd 809 (2nd Cir 1934)*. El 1928, La Sra. Gregory, propietària de l'empresa *United Mortgage Corporation (UMC)*, la qual al seu torn era propietària de 1000 accions de *Monitor Securities Corporation (MSC)*, pretenia vendre aquestes accions de la forma fiscalment més beneficiosa possible. A fi d'evitar la doble imposició -com a beneficis de la societat *UMC* i com a rendes procedents de dividends-, Gregory va constituir una societat, *Averill Corporation (AC)* a la qual va aportar les accions de *MSC* acollint-se al Pla de Reorganització del capital lliure d'impostos previst per l'art. 112 de la *Revenue Act* de 1928. Pocs dies després i sense haver realitzat cap altra activitat empresarial, Gregory va extingir i va liquidar *AC* i es va adjudicar les accions de *MSC*, les quals finalment va vendre tributant únicament per guanys del capital.

El *Commissioner of Internal Revenue*, al legant que l'operació mancava de substància, va denunciar el cas davant el *Board Tax of Appeals*, que va desestimar les seves pretensions.

En apel·lació, el Jutge Learned Hand (1872-1961), després de manifestar que la reorganització s'havia ajustat literalment a les previsions de l'art. 112 *Revenue Act* de 1928, aprecià la falta de substància econòmica en l'operació realitzada:

“[T]he purpose of the [reorganization] section is plain enough; men engaged in enterprises-industrial, commercial, financial, or any other- might wish to consolidate, or divide, to add to, or subtract from, their holdings. Such transactions were not to be considered as "realizing" any profit, because the collective interests still remained in solution. But the underlying presupposition is plain that *the readjustment shall be undertaken for reasons germane to the conduct of the venture in hand, not as an ephemeral incident, egregious to its prosecution*. To dodge the shareholders' taxes is not one of the transactions contemplated as corporate "reorganizations.”

“[L]a finalitat de la secció [de reorganització] és prou clara; qui es dediqui a una activitat empresarial – industrial, comercial, financera o qualsevol altra- podria pretendre consolidar, dividir, aportar o retirar les seves carteres. Aquestes operacions no podien ser considerades com a "generadores" d'un benefici, perquè no s'afectaven interessos col·lectius. Però el pressupòsit subjacent és que la reestructuració *ha de complir motius relacionats amb l'activitat econòmica realitzada, no com un esdeveniment efímer, flagrantment inadequat per al seu desenvolupament*. Eludir els impostos per a accionistes no està entre les operacions contemplades com "reorganitzacions" empresarials.”

El Tribunal Suprem federal (US *Supreme Court*) va confirmar la decisió del Jutge Hand en afirmar que es tractava de:

“[A]n operation having no business or corporate purpose -a mere device which put on the form of a corporate reorganization as a disguise for concealing its real character, [...] which was the consummation of a preconceived plan, not to reorganize a business or any part of a business, but to transfer a parcel of corporate shares to the petitioner. “

“[U]na operació sense finalitat negocial o societària –un mer mecanisme amb forma de reorganització empresarial com a disfressa per a ocultar la seva naturalesa real, [...] consistent en la consumació d'un pla concebut, no per a reorganitzar un negoci o una part del mateix, sinó per a transferir un paquet d'accions al recurrent.”

(c) **Finalitat del negoci –Business Purpose Doctrine-**, segons la qual l'activitat de l'obligat tributari ha de cercar una finalitat econòmica diferent del mer estalvi fiscal.

Els límits entre aquestes doctrines, en particular entre la segona i la tercera, no són clars i molts cops s'utilitzen indiferenciadament. Els problemes d'aquests mecanismes radiquen en què, encara que en molts casos la voluntat de les parts dirigida a la consecució d'un efecte jurídic substantiu és clara (per ex. la transmissió de la propietat), una finalitat bàsica de l'acte o negoci sol ser l'estalvi fiscal. En aquest treball es defensa que, en dret privat, de vegades, és rellevant únicament i exclusivament la voluntat d'aconseguir un efecte jurídic; en d'altres, en canvi, la llei incorpora al supòsit de fet motivacions o propòsits pràctics –econòmics- determinats, en conseqüència, si aquests propòsits no concorren, hi pot haver frau de llei. Un bon criteri de principi per distingir entre els uns i els altres supòsits pot ser partir de la idea que els agents econòmics, com per ex., les societats mercantils, mai actuen sense un propòsit econòmic (“cap empresari parla per parlar”), però que els individus poden realitzar actes o celebrar negocis el supòsit de fet dels quals no inclou cap referència a la motivació o racionalitat econòmica de l'activitat realitzada. En aquests últims casos, les doctrines de la inexistència de causa o substància econòmica de l'operació o de la finalitat del negoci no s'aplicarien.

## 6. Frau de llei i caracterització econòmica dels supòsits de fet legals. § 42 de l'Ordenança Tributària alemanya de 1977

Donat que tots els impostos generen uns incentius a evitar el seu pagament, en dret és important distingir entre aquells rodeigs lícits i aquells considerats actes en frau de llei. A Espanya, l'art. 24.2 de la Llei General Tributària de 1963 abordà el problema basant-se en l'exigència de la intenció o ànim de defraudar:

“Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”.

El 1995 el text fou modificat per la Llei 25/1995, de 20 de juliol, de modificació parcial de la Llei General Tributària (art. 24.2):

“Los hechos, actos o negocios jurídicos efectuados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellas”.

En la doctrina tributarista sobre el frau de llei, la definició clàssica, *pendant* de l'aportació civilista de DE CASTRO, és la formulada pel professor Carlos PALAO TABOADA en un treball molt citat, publicat el 1966: “La consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales”<sup>41</sup>.

Als ulls del privatista, la definició evoca un món donat, estàtic, encunyat i immutable: a allò que és *natural* o que tendeix a ser-ho; a allò que és *normal* o *usual*. Sobre aquest punt de vista, haurem de tornar de seguida.

Com succeeix en la doctrina civil sobre el frau de llei, PALAO TABOADA i, més recentment, els manuals tributaristes comunament utilitzats tenen molt en compte la legislació fiscal i els comentaris doctrinals alemanys<sup>42</sup>. A l'efecte, cal partir del § 42 de l'Abgabenordnung -Ordenança Tributària- de 1977<sup>43</sup>, sobre ús indegut o abús -*Missbrauch*- de les possibilitats de configuració jurídiques, cosa que no afecta les obligacions tributàries:

“L'abús de les possibilitats de configuració jurídica no impedeix l'aplicació de la llei tributària. En cas d'abús, sorgeix l'obligació tributària que correspondria a una configuració adequada a les circumstàncies econòmiques” (“Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen worden. Liegt ein Missbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie, er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtliche Gestaltung entsteht”).

<sup>41</sup> PALAO TABOADA, “El fraude a la ley en derecho tributario”, a *RDFHP* núm 63 (1966), 678.

<sup>42</sup> MARTÍN QUERALT *et alii*, *Curso* (2002), 195; MENÉNDEZ MORENO (Dir.), *Derecho Financiero y Tributario* (2002), 144; BAYONA DE PEROGORDO i SOLER ROCH, *Materiales* (2002), 74.

<sup>43</sup> BGBl I 1976, 613, 16. März 1976.

Encara que la caracterització és discutida, la tractadística d'aquell país<sup>44</sup> entén que el precepte regula un subcas de frau de llei: el destinatari de la norma tributària configura un supòsit de fet de manera que li permeti evitar una conseqüència jurídica desfavorable que, segons la finalitat de la llei ("*Zweck des Gesetzes*"), hauria de resultar-li aplicable. El § 42 AO persegueix fer realitat la finalitat de la llei fiscal. Aquesta finalitat, per descomptat, ha de ser interpretada no només literalment, sinó també teleològicament. Però, més enllà, com a conseqüència de l'existència mateixa del § 42 amb forma de norma jurídica autònoma, el precepte ofereix a l'interpret un fonament de dret per resoldre casos que no estarien coberts per les regles d'interpretació finalista o teleològica de les lleis fiscals, ni pel propi principi de legalitat<sup>45</sup>. Per això, l'interpret recorre a la ficció del supòsit de fet apropiat o adequat ("*Fiktion eines angemessenen Sachverhalt*")<sup>46</sup> a les circumstàncies econòmiques.

El *judici d'inadequació* pot formular-se, segons la jurisprudència alemanya, si concorren cumulativament tres elements: a) **inadequació de la configuració** jurídica elegida; b) que aquesta inadequació **redueixi la càrrega tributària**; i c) **que no es trobi justificada per raons econòmiques o d'altres**<sup>47</sup>.

Per a la qualificació de l'acte o negoci és decisiva la **fonamentació extratributària** de la configuració adoptada, la qual, s'insisteix, **no ha de ser econòmica necessàriament**: qui, degut al seu amor a Kenya emigra a aquell país, però deixa a Alemanya les seves inversions financeres, no incorre en cap tipus de frau pel fet que els rèdits i interessos no estiguin gravats ni a Alemanya ni a Kenya<sup>48</sup>.

L'adequació de l'acte es valora en funció de la seva fonamentació extratributària, però, en cap cas el frau de llei fiscal ha de ser objecte de sanció<sup>49</sup>.

Així, qui realitza el fet imposable no pot abusar del dret privat amb l'únic objectiu d'evitar l'aplicabilitat de les lleis fiscals, però tampoc ha de limitar l'àmbit de la seva actuació en exercici de la seva autonomia privada a, precisament, aquelles alternatives fiscalment més oneroses, és a dir, si efectivament hi ha diverses solucions possibles i el dret privat li permet perseguir finalitats

<sup>44</sup> Per tots, TIPKE/ LANG, *Steuerrecht* (2002), n. 95 i ss., pp. 149 i ss.

<sup>45</sup> Així ho assenyalen polèmicament TIPKE/LANG, *Steuerrecht* (2002), n. 95, p. 150: "§ 42 AO liefert also eine Rechtsgrundlage für Fälle, wo die Rechtsfortbildung des Steuergesetzes durch den Gesetzesvorbehalt nicht mehr abgedeckt ist".

<sup>46</sup> TIPKE/ LANG, *Steuerrecht* (2002), n. 96, p. 150.

<sup>47</sup> TIPKE/ LANG, *Steuerrecht* (2002), n. 99, p. 151: "[W]enn die gewählte rechtliche Gestaltung unangemessen ist, der Steuererminderung dienen soll und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht zu rechtfertigen ist". Amb tot i com succeeix en relació amb la doctrina dominant sobre el frau de llei en dret privat, un corrent d'opinió molt influent en dret tributari, discrepa de l'anterior posició, però sols per a manifestar que les paraules de la llei (fiscal), és a dir, el seu tenor literal, imposen límits a la interpretació i que l'analogia no és un procediment admissible per a derivar l'existència de noves càrregues tributàries ("*nullum tributum sine lege*"), circumstància que justifica l'existència i autonomia dogmàtica del § 42 de l'Ordenança Tributària. Klaus KOTTKE (1983), *Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in § 42 der AO*: "Indes verkennt diese Auffassung nach herrschender Lehre, dass der Auslegung einer Norm durch ihren Wortlaut Grenzen gezogen sind. Auch die höchstrichterliche Rechtsprechung ist von dem Grundsatz beherrscht, dass einen steuerverschärfende Analogie grundsätzlich kein zulässiges Auslegungsverfahren ist und dass eine Ausdehnung des Steuertatbestandes über den möglichen Wortsinn nicht statthaft ist, weil es allein dem Gesetzgeber vorbehalten ist, den Kreis der steuerbaren Tatbestände zu bestimmen."

<sup>48</sup> TIPKE/ LANG, *Ibidem*.

<sup>49</sup> TIPKE/ LANG, *Steuerrecht* (2002), n. 102, p. 152

econòmiques *o de qualsevol altra naturalesa* –en “el lliure desenvolupament de la personalitat” (art. 10.1 CE)- no està obligat a adoptar precisament aquella que li resulti més cara. Així, per exemple, no hi ha cap motiu perquè el propietari hagi de transferir la propietat del bé que vol alienar a l'intermediari si pot apoderar-lo perquè actuï en el seu nom: el fet que el primer procediment sigui –a curt termini- més rendible per al tresor públic no converteix l'apoderament en un negoci en frau de llei ni, òbviament, en un negoci simulat. Tampoc, encara que l'exemple és polèmic, existeix, al nostre parer, una cadena de donacions (*Kettenschenkungen*) que hagin de ser considerades com una única donació quan se celebren periòdicament i consecutivament amb el mateix donatari per motius relacionats amb, per ex., els incentius que generaran en aquest últim: la causa gratuïta és l'ànim de liberalitat, és a dir, l'absència de contraprestació. Més enllà, el dret civil no exigeix que (el motiu que mogui) la voluntat del donant, per ex., exercir influència continuada en la conducta del donatari, es causalitzi ni, molt menys, que hagi ser explícita: és suficient amb la constància formal de la voluntat d'atribució gratuïta (*Stat pro ratione voluntas*).

El concepte de declaració de voluntat com a declaració dirigida a la producció dels efectes jurídics bàsics permet diferenciar correctament les caracteritzacions jurídiques i econòmiques del negoci de què es tracti i prendre en consideració finalitats no estrictament econòmiques, però jurídicament rellevants. Això queda desdibuixat a la doctrina espanyola partidària de concebre la declaració de voluntat com dirigida als efectes pràctics o econòmic-socials del negoci. Però aquesta tesi –heretada de la doctrina italiana<sup>50</sup>– és incorrecta: el negoci jurídic tendeix a establir, modificar o extingir relacions precisament jurídiques, és a dir, jurídicament rellevants. Les parts que celebren el negoci preveuen quelcom més que l'obtenció d'un resultat econòmic, perquè predeterminen que la seva consecució quedarà emparada per una sentència judicial.

## ***7. conflicte entre l'aplicació de la llei tributària, frau de llei i dinàmica del dret privat***

A Espanya, l'actual art. 15 de la Llei General Tributària estableix:

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

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

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

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

<sup>50</sup> *Rectius*: de la concepció regimentada de l'autonomia privada recollida al *Codice Civile* feixista de 1942, la qual exercí una inqüestionable influència a la millor doctrina espanyola del segon terç del segle passat.



Sense ànim d'aprofundir en l'anàlisi de la disposició citada, que pertoca a la doctrina tributarista, cal dir que algunes de les qüestions plantejades en la civilística dominant alemanya sobre l'autonomia del frau de llei i la seva extensió analògica semblen resoltes en dret espanyol.

En efecte, pel que fa a la relació entre la doctrina del frau de llei i les regles sobre la interpretació de les lleis tributàries, l'art. 12.1 LGT es remet als canons del Codi Civil:

“Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.”

Per tant, els arguments de la civilística dominant, en dret civil, sobre l'apreciabilitat del frau de llei en el marc de la interpretació teleològica o finalista de la llei tindrien cabuda en el dret tributari sota la nova Llei General Tributària, això és, l'apreciació del frau no es limitarà a una interpretació literal, sinó que podrà justificar-se relacionant les paraules de la llei.

Davant la regulació establerta per l'art. 15 LGT, sorgeix una segona qüestió relativa a l'autonomia del frau de llei. Sense necessitat d'entrar ara en un desenvolupament detingut, cal preveure que una forma, potser no fraudulenta, d'eludir tant l'aplicació de l'art. 15 LGT com la consegüent posada en marxa dels mecanismes previstos per l'art. 159 LGT, podria ser la simple interpretació finalista de les disposicions tributàries presumptament rodejades pel contribuent: si les paraules de la llei tributària ho permeten, la repressió de l'actuació fraudulenta sempre seria possible per simple aplicació de l'art. 3.1 CC i de la doctrina, com sabem majoritària, que nega autonomia dogmàtica a la figura. En no haver-hi coincidència de supòsit de fet i conseqüència de dret entre l'article 6.4 del CC i el 15 LGT, l'interpret podrà esgotar els recursos interpretatius de l'article 3.1 CC, per evitar l'aplicació de l'art. 15 LGT.

Amb tot, caldrà tenir en compte algunes limitacions a aquesta possibilitat, les quals deriven de la pròpia part general de la LGT.

Així, en primer lloc, la qualificació dels elements del supòsit de fet negocial, presumptament executat pels realitzadors del fet imposable en frau de disposicions tributàries, haurà de ser realitzada d'acord amb criteris genuïnament jurídics, perquè, segons l'art. 13 LGT<sup>51</sup>:

“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

Llavors, sempre que, d'acord amb el dret privat, la caracterització jurídica del supòsit de fet i del règim jurídic pretès per les parts prevalgui sobre el seu sentit econòmic, caldrà estar a la primera, tret que la llei tributària presumptament defraudada es basi en supòsits de fet purament o

---

<sup>51</sup> Confronteu, amb tot, l'art. 12.2 LGT, segons el qual els termes no definits per la norma tributària “se entenderán conforme a su sentido jurídico, *técnico o usual*, según proceda”.

predominant econòmics, cosa que suposaria l'apreciació del frau més fàcilment. Això succeirà amb més freqüència en els casos d'actes o negocis respectivament realitzats o celebrats per agents econòmics que en els casos d'individus o persones físiques que realitzin actes jurídicament rellevants, però els supòsits de fet dels quals no continguin cap referència a motivacions econòmiques.

En segon lloc, el dret tributari exclou amb caràcter general el recurs a l'analogia per integrar llacunes legals:

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

Com acabem de dir l'exclusió és general: no es limita, com en canvi succeeix en dret privat, al dret sancionador, al dret excepcional o a les normes temporals. En dret privat, l'aplicació de la regulació del frau de llei per analogia és consubstancial a un sistema jurídic desenvolupat d'avall a dalt, el qual desconeix el principi de tipicitat i no està limitat pel de legalitat. Si no fos per la possibilitat de recórrer a l'analogia, els negocis atípics podrien quedar al marge de les normes imperatives pròpies dels negocis típics de la resta de normes dispositives amb les quals s'integren. En dret tributari, la regla sobre el conflicte en l'aplicació de la norma tributària de l'art. 15 LGT cobreix precisament la llacuna de regulació que deixaria l'exclusió genèrica de l'analogia de l'art. 14 LGT. Així, la regla de l'analogia funcionaria en dret espanyol de forma semblant a com ho fa a Alemanya el § 42 AO, és a dir, com una norma específica que permet superar els límits de la interpretació teleològica, és a dir, el sentit possible de les paraules de la llei. El preu d'aquesta fallida del principi d'exclusió de l'analogia -i, potser també, del de legalitat- consistiria a què, en cap supòsit, el conflicte en l'aplicació de la norma tributària pot comportar la imposició de sancions (art. 15.3 LGT: “sense que correspongui la imposició de sancions”). Una solució normativa contrària difícilment s'avindria amb la doble exigència de respecte del principi de legalitat i de proscripció de l'analogia.

### ***8. El principi d'autonomia dels efectes jurídics***

Finalment voldríem concloure aquest breu apunt amb una referència a algunes qüestions d'interpretació que podrien arribar a suscitar-se en l'aplicació de l'art. 15 LGT. En efecte, com hem vist l'article que acabem d'esmentar estableix que *s'entendrà que hi ha el conflicte regulat quan s'eviti totalment o parcial la realització del fet imposable o es minori la base o el deute tributari mitjançant actes o negocis en què concorrin les dues circumstàncies següents:*

*Primera, que, individualment considerats o en el seu conjunt, siguin notòriament artificiosos o impropis per a la consecució del resultat obtingut.*

“Artificios” és una expressió **ambigua**, perquè vol dir tant fet amb art o mancat de naturalitat o espontaneïtat, és a dir, artificial, com fet amb simulació, dissimulat<sup>52</sup>. En el primer cas, per què exigir espontaneïtat o falta d'art als contractants?; en el segon cas, per què regular dos cops la simulació, una vegada a l'art. 15 i una altra a l'art. 16 LGT? Les consideracions, realitzades a l'inici d'aquest treball, sobre la dinàmica del dret privat i sobre la natural coincidència de la novetat intel·ligent amb l'artifici suggereixen prendre amb cautela les expressions usades pel legislador: la novetat és, amb molta freqüència, artificiosa, però no per això haurà de ser necessàriament conflictiva, pel que fa a l'aplicació de la regla de l'art. 15 LGT. Quant al qualificatiu “impropis”, ens remetem a les consideracions que es formulen a continuació.

*Segona, que de la seva utilització no resultin efectes jurídics o econòmics rellevants, diferents de l'estalvi fiscal i dels efectes que s'haguessin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis.*

La Llei parla d’“efectes jurídics o econòmics rellevants” diferents de l'estalvi fiscal: com en el cas del dret alemany al § 42 AO, cal entendre que la disjuntiva no és exclouent *-vel i no aut-*, per la qual cosa n'hi haurà prou amb la concurrència de qualsevol per excloure el conflicte. Encara que, normalment, les diferències reals d'efectes jurídics, per ex. la més gran o més petita intensitat de la vinculació jurídica d'un o altre supòsit, l'eficàcia cap a tercers o la més fàcil i econòmica executabilitat judicial, tindran clars efectes econòmics, quan això no succeeixi així, serà suficient amb la diferència de conseqüències de dret. Com en el cas del dret alemany, l'ordenament espanyol ha acollit el *principi d'autonomia dels efectes jurídics* rellevants.

Continua dient l'art. 15 LGT que els efectes rellevants diferents de l'estalvi fiscal han de ser-ho a més *-i-* dels “que s'haguessin obtingut amb els actes o negocis usuals o propis”. Impropris serien els no característics o peculiars; i inusuals, els desacostumats. Existex, aleshores, una nova exigència, ja sigui jurídica o econòmica. Ja hem vist que la definició clàssica de frau de llei en dret tributari, de Palao TABOADA, recollia aquesta mateixa noció d'usualitat i això mateix es pot llegir en la manualística moderna de dret financer, quan tracta de distingir entre el rodeig lícit de la llei tributària (economia d'opció) i el frau de llei:

*“La economía de opción es lícita siempre que no entrañe un abuso de las formas jurídicas; siempre que no se recurra al empleo de fórmulas jurídicas atípicas -y no generalizadas en el ámbito económico, con manifiesta aquiescencia o pasividad por parte de la Administración- en relación con los fines que pretenden conseguirse”<sup>53</sup>.*

Altres accepcions de “propi” són “convenient”, “adequat”, “natural”, en la línia de l'expressió utilitzada pel § 42 de l'AO, “*angemessen*”, “apropiat”, “adequat”. En la jurisprudència i en la doctrina d'aquell país ja hem vist què calia entendre per “*Unangemessenheit*” i el parer dominant és que l'expressió és sinònima d’“*Ungewöhnlichkeit*”, és a dir, de naturalesa inusual o desacostumada. Però ja des de fa temps s'objecta que la falta d'usualitat, la novetat, l'enginy,

<sup>52</sup> MOLINER, *Diccionario de uso del español* (1998), 262. Reproduïm les diferents entrades del terme: “1. Hecho con arte. 2 Falto de naturalidad o espontaneidad. Artificial. Hecho con simulación”. Si consultem el RAE, *Diccionario* (2001), 221, la primera entrada d’“artificio”, és “hecho o elaborado con artificio, arte y habilidad”.

L'artifici en aquest sentit no necessàriament són inadequats o inapropiats. I és que, “*unangemessen*” -inadequat, inapropiat- té una **connotació normativa**, mentre que “inusual” la té únicament descriptiva: allò que s'ha fet per les parts ha de merèixer un judici normatiu de desvalor que només podrem formular si, en l'acte o negoci presumptament en frau hi concorre un element addicional que justifica el retret. L'accepció de “propi” com “convenient o adequat”<sup>54</sup>. Potser hauria estat preferible que el legislador tributari hagués emprat aquestes últimes expressions. En qualsevol cas, ha d'esmentar-se l'autonomia conceptual de l'efecte jurídic rellevant sobre el resultat o funció econòmica de l'acte o negoci.

En particular *si la pròpia llei* -degudament interpretada d'acord amb la seva finalitat<sup>55</sup> i amb exclusió de l'analogia- *garanteix un àmbit de llibertat als ciutadans en la configuració de les seves relacions jurídiques*<sup>56</sup>, és a dir, si el text legal permet la llibertat d'acció i aquesta pot ser concretada en uns o altres efectes jurídics, alguns dels quals no estiguin contemplats per la llei fiscal, llavors no concorreran els elements del supòsit de fet de l'art. 15.1.b): és suficient amb la diferència en els efectes jurídics i, tret que la llei tributària ho exigeixi expressament, no podrem exigir que les motivacions concretes de les parts s'expressin en l'acte o negoci. N'hi haurà prou amb la constància de la voluntat de l'efecte jurídic diferent del negoci usual o propi.

Contra aquell qui, sota el règim polític anterior, prediqués la millor civilística espanyola, convé insistir en què l'exercici legítim de la llibertat inclou molts cops **no** haver de **donar explicacions** sobre les raons d'elecció del camí o del destí final que es vol aconseguir si consta la voluntat, jurídicament rellevant, de recorre'l: una persona pot contreure matrimoni, constituir una família, donar una quantitat de diners una sola vegada o distribuir-la en lliuraments espaiats al llarg d'un període més o menys perllongat de temps, canviar de lloc de residència, de veïnatge civil o administratiu o emigrar a un altre país, així com establir el centre dels seus negocis on consideri més convenient de la mateixa manera que cal condicionar, ajornar o modelitzar efectes jurídics o, fins i tot, renunciar a un dret si la seva titularitat és fiscalment onerosa i només per aquesta raó. En dret privat, l'exigència de causa i, si escau, de prova de la seva existència, es limita exclusivament als contractes (arts. 1261 i 1274 CC): no s'estén als actes o negocis jurídics, ni, molt menys, a les manifestacions bàsiques de la llibertat d'actuar o d'empresa, ni a l'exercici de qualssevol drets i llibertats garantits constitucionalment. Així, per exemple, el dret d'elegir lliurement residència de l'article 19 CE pot motivar-se exclusivament per raons d'ordre fiscal i no per això queda dins l'àmbit d'aplicació de l'article 15 LGT. Des d'un punt de vista legal, és suficient amb què el canvi sigui efectiu i les seves causes siguin absolutament irrellevants. I, el mateix cal dir del dret a contreure matrimoni de l'article 32.1 CE; n'hi ha prou amb què la relació

<sup>53</sup> MARTÍN QUERALT *et alii*, *Curso* (2002), 195. La referència als “*mitjans usuals*”, amb cita obligada de la definició de PALAO, també la podem trobar al manual de referència de FERREIRO LAPATZA, *Curso* (1997), p. 135.

<sup>54</sup> RAE, *Diccionario* (2001), 1846.

<sup>55</sup> En la doctrina tributarista, la interpretació finalista o teleològica de la llei rep en ocasions el nom de “interpretació funcional”, BAYONA, *Materiales* (2002), 74. Però com observà PALAO TABOADA, “El fraude a la ley en derecho tributario” (1966), 678 l'interpret no pot, amb el pretext d'interpretar funcionalment la llei, prescindir del seu text: en dret, la interpretació finalista sols és admissible si la finalitat de la llei té base textual. Més enllà d'aquesta, entrarem en el àmbit de l'analogia (identitat de raó).

<sup>56</sup> No és frau de llei, sinó economia d'opció “la elección por parte del contribuyente de aquellas operaciones o vías jurídicas amparadas por la ley que determinan la consecución de un resultado efectivamente querido y buscado con el menor coste fiscal posible”, FERREIRO LAPATZA, *Curso* (1997), 137.

efectivament establerta es correspongui amb els perfils de la garantia institucional del matrimoni. Com s'ha vingut sostenint al llarg d'aquest treball, no cal ampliar la lògica de l'activitat necessàriament econòmica dels agents precisament econòmics –com les empreses– a tots els àmbits de l'activitat humana: en molts no hi manca una motivació econòmica, sinó que aquesta, si existeix, és jurídicament irrellevant, no s'inclou com un element més en el supòsit de fet de la vàlida i eficaç realització de l'acte o negoci.

Què són llavors efectes jurídics o econòmics *rellevants*? Aquesta expressió significa “notable”, “significatiu”, “important”. Des de la modesta parcel·la del dret privat dels negocis jurídics, són sempre rellevants els denominats elements **essencials** del negoci de què es tracti, però també ho són els elements **accidentals**, els quals específicament causalitzen els motius de les parts o de l'autor del negoci. Diferent és el cas dels elements **naturals**, del dret dispositiu, el desplaçament del qual no altera, en principi, la naturalesa del negoci ni, per tant, els seus efectes propis. En l'àmbit dels contractes, els efectes econòmics rellevants són aquells que permeten qualificar la causa típica o, més exactament, el tipus negocial com onerosos o gratuït (o mixt) i caldrà tenir en compte la caracterització escollida per la llei tributària per considerar la seva rellevància efectiva en cada cas. Fora ja d'aquest àmbit, és a dir, en el dels actes jurídics, siguin actes deguts o actes en exercici de drets i llibertats, no ha d'haver-hi una altra causa o condició específica del seu exercici que les expressament tipificades per la llei. Com hem indicat en el paràgraf anterior, no cal ampliar l'exigència de causa des del negoci jurídic patrimonial o, més concretament, des del contracte, fins a fer-li abastar qualssevol actes jurídics.

Finalment, potser no sigui sobrer, finalitzar aquesta incursió en territori jurídic aliè destacant la importància de la possibilitat de calcular “ex ante” quines seran les conseqüències de la pròpia conducta: per hipòtesi el contracte és un programa de conducta que caldrà realitzar en el futur subjectant-se a contingències previstes per les parts o per les regles de defecte disposades pel propi ordenament jurídic. Sembla important que els límits a l'aplicació del nou article 15 LGT siguin prou estrictes com per permetre aquest càlcul. A diferència de les obligacions contractuals, les tributàries no resulten d'un càlcul “ex ante” realitzat pels interessats, els quals ajusten així el programa contractual a unes o d'altres contingències. Perquè això sigui possible en les obligacions tributàries, fruit d'un dret que és imposat a les parts i que elles no configuren, resulta imprescindible que les conseqüències de la seva conducta puguin ser efectivament anticipades pels contribuents en cada cas.

## 9. Bibliografia

Juan José BAYONA DE PEROGORDO i María Teresa SOLER ROCH (2002), *Materiales de Derecho Financiero y Tributario*, 4<sup>a</sup> ed., Compas, Alacant.

Okko BEHRENDTS (1982), *Die Fraus Legis. Zum Gegensatz von Wortlaut- und Sinngeltung in der römischen Gesetzinterpretation*, Otto Schwarz, Göttingen.

Marc Tuli CICERÓ (44 a.C.), *De Officiis* (Versió utilitzada: *Sobre los deberes* (1989), Estudi Preliminar, Traducció i notes de José GUILLÉN CABAÑERO, Tecnos, Madrid).

-- (55 a.C.), *De Oratore* (Versió utilitzada: *Sobre el Orador, I*, (2002), Introducció, Traducció i Notes de Jose Javier ISO, Gredos, Madrid).

-- (63 a.C.), *Pro L. Murena* (Versió utilitzada: *Discursos Vol. X, Pro L. Murena y Pro P. Sulla* (1982), Reimpresió del text revisat i traduït per Manuel MARÍN PEÑA l'any 1956, Consejo Superior de Investigaciones Científicas, Madrid).

Helmut COING (1939), "Simulatio und fraus in der Lehre des Bartolus und Baldus", *Festschrift für Koschaker, III*, Verlag Hermann Böhlaus Nachf., Weimar.

Federico DE CASTRO (1949 i 1952), *Derecho Civil de España. Tomo I. Parte General*, reproducció facsimilar en un sol volum dels dos publicats per l'Institut de Estudios Políticos els anys 1949 i 1952, edició de 1984 i reimpressió de 1991, Civitas, Madrid.

-- (1967), *El Negocio Jurídico*, reproducció facsimilar de la reimpressió de 1971 de l'edició original de 1967 publicada per l'Institut Nacional de Estudios Jurídicos, edició de 1985 i reimpressió de 1991, Civitas, Madrid.

Luis Díez PÍCAZO (1996), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, I. Introducción. Teoría del Contrato*, 5ª ed., Civitas, Madrid.

-- (1993), *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial, III. Las Relaciones Jurídico-Reales. El Registro de la Propiedad. La Posesión*, 4ª ed., Civitas, Madrid.

Álvaro D'ORS, Francisco HERNÁNDEZ-TEJERO, Pablo FUENTESECA, Manuel GARCÍA GARRIDO y Jesús BURILLO (1968), *El Digesto de Justiniano, I*, Aranzadi, Pamplona.

Jörn ECKERT (2003), *Schuldrecht*, 3. Auflage, Nomos, Berlin.

José Juan FERREIRO LAPATZA (1997), *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid.

Werner FLUME (1992), *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts. Zweiter Band. Das Rechtsgeschäft*, 4. Auflage, Springer, Berlin, Heidelberg, New York.

Oliver HEEDER (1998), *Fraus Legis*, Peter Lang, Frankfurt am Main/ Berlin/ Bern/ New York/ Paris/ Wien.

Antonio GULLÓN BALLESTEROS (1993), "Comentarios a los arts. 4 y 6 CC", a Cándido PAZ-ARES RODRÍGUEZ, Luis Díez PICAZO, Rodrigo BERCOVITZ i Pablo SALVADOR CODERCH (Dirs.), *Comentario al Código Civil*, Tomo I, Ministerio de Justicia, Madrid.

Heinrich HONSELL (1976), "In fraudem legis agere", *Festschrift für Max Kaser zum 70. Geburtstag*, München.

George KALLIMOPOULOS (1966), *Die Simulation im bürgerlichen Recht. Eine rechtsdogmatische Untersuchung*, Verlag Versicherungswirtschaft e. V. Karlsruhe.

Johannes KÖNGDEN (1984), "(Recensión a) Dieter Medicus, Allgemeiner Teil, 1982", *Archiv für die civilistische Praxis (AcP)* n. 184, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck), Tübingen.

Klaus KOTTKE (1983), "Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in § 42 der AO", *Betriebs Berater (BB)*, Heft 18, 30.6.1983.

Ernst A. KRAMER - MÜNCHENER KOMMENTAR (2001), *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, I, Allgemeiner Teil*, 4. Auflage, Beck, München.

Karl LARENZ/ Manfred WOLF (1997), *Allgemeiner Teil des deutschen Bürgerlichen Rechts*, 8. Auflage, München, Beck, München.

Juan MARTÍN QUERALT *et alii* (2002), *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 13ª ed., Tecnos, Madrid.

Michael MARTINEK (1991-1993), *Neue Vertragstypen, I-III*, C.H. Beck, München.

Theo MAYER-MALY-MÜNCHENER KOMMENTAR (2001), *Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, I, Allgemeiner Teil*, 4. Auflage, C.H. Beck, München.

Dieter MEDICUS (2002), *Allgemeiner Teil des BGB*, 8. Auflage, C.F. Müller Verlag, Heidelberg.

-- (2003-2004), *Schuldrecht, I i II*, 15. Auflage i 12. Auflage, C.H. Beck, München.

María MOLINER (1998), *Diccionario del uso del español*, 2ª ed., Gredos, Madrid.

Alejandro MENÉNDEZ MORENO (Dir.) (2002), *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. Lecciones de Cátedra*, 3ª ed., Lex Nova, Valladolid.

Mª Dolores MEZQUITA GARCÍA-GRANERO (2003), *El fraude de ley en la jurisprudencia*, Aranzadi, Cizur Menor.

Carlos PALAO TABOADA (1966), "El fraude a la ley en derecho tributario", *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 63.

Jose María PENA LÓPEZ (2001), Comentario al art. 4 CC, a Rodrigo BERCOVITZ-CANO (Coord.), *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Elcano (Navarra).

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA DE LA LENGUA (RAE) (2001), *Diccionario de la Lengua Española*, 22ª ed., Espasa Calpe, Madrid.

Federico RODRÍGUEZ MORATA (2001), Comentario al art. 6 CC, a Rodrigo BERCOVITZ-CANO (Coord.), *Comentarios al Código Civil*, Aranzadi, Elcano (Navarra).

Rolf A. SCHÜTZE *et alii* (Hrsg.) (2000-2004), *Münchener Vertragshandbuch*, 5. Auflage, C.H.Beck, München.

Susanne SIEKER (2001), *Umgebungsgeschäfte: Typische Strukturen und Mechanismen ihrer Bekämpfung*, Mohr Siebeck, Tübingen.

J. VON STAUDINGER - Hermann DILCHER (1980), *Staudingers Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen. I Band, Allgemeiner Teil.*, 12. Bearbeitung, Schweitzer, Berlin.

Joseph E. STIGLITZ (1986), "The General Theory of Tax Avoidance", National Bureau of Economic Research, *working paper* n° 1868.

-- (1995), *La economía del sector público*, 2ª ed., Antoni Bosch editor, Barcelona.

Arndt TEICHMANN (1962), *Die Gesetzesumgehung*, Verlag Otto Schwarz & CO, Göttingen.

Heinrich THÖL (1851), *Einleitung in das Deutsche Privatrecht*, Göttingen.

Klaus TIPKE - Joachim LANG (2002), *Steuerrecht*, 17. Auflage, Otto Schmidt, Köln.

Hal VARIAN (2003), *Intermediate Microeconomics. A Modern Approach*. 6<sup>th</sup> ed., Norton & Co. New York/ London.

Francisco VICENT CHULIÁ (1999), *Aspectos Jurídicos de los Contratos Atípicos*, 4ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

-- (2003), *Introducción al derecho mercantil*, 16ª ed., Tirant lo Blanch, Valencia.

Max WEBER (1921-1922), *Wirtschaft und Gesellschaft: Grundriss der verstehenden Soziologie*, 5. Auflage - reimpressió a càrrec de Johannes Winckelmann, 1980, Mohr, Tübingen.



Reinhard ZIMMERMAN (1990), *The Law of Obligations*, Juta-Kluwer, South Africa-Deventer/  
Boston.