

Sancionando el conflicto en la aplicación de la norma tributaria

Miguel Angel Sánchez Huete
Universitat Autònoma de Barcelona

LA LEY 290/2021

[Sancionando el conflicto en la aplicación de la norma tributaria](#)

[I. La planificación fiscal como problema y las cláusulas normativas](#)

- [1. La ilicitud tributaria del conflicto](#)
- [2. Tensiones entre la evasión y la elusión ilícita](#)
- [3. La sanción a la artificiosidad de formas jurídicas](#)

[II. El conflicto como infracción en el art. 206 bis](#)

- [1. Descripción y tipificación](#)
- [2. El criterio administrativo](#)
- [3. Bien jurídico](#)

[III. Una infracción inexistente](#)

- [1. Objeción estructural a la tipificación](#)
- [2. Objeción punitiva o de garantía](#)

[IV. Bibliografía](#)

Hablar del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y de la posibilidad de que tal conducta integre un comportamiento infractor plantea un interrogante básico: ¿puede considerarse peligroso, aunque no se base en una ocultación de hechos?, en otros términos ¿el conocimiento factico de la Administración descarta cualquiera sanción por el uso artificioso del ordenamiento tributario? La solución no es fácil pues, de un lado, el legislador, y de acuerdo con el principio de buena regulación, es responsable de la configuración clara y coherente del ordenamiento jurídico, no siendo el ordenamiento tributario acreedor de tales cualidades. De otro lado, el uso —normalmente— malicioso y artificioso del ordenamiento con la finalidad de pagar menos es un comportamiento nada edificante, pues valores sobre los que se asienta la contribución, como el de solidaridad, o la indemnidad del ordenamiento parecen verse afectados.

El anterior dilema sobre si es susceptible de sanción el fraude de ley —institución próxima al conflicto, a la que nos referiremos de manera indistinta— se acota sobre la base de buscar el bien jurídico relevante con relación al concreto comportamiento que se tipifica. Y en esta cuestión es donde se desarrollan los habituales problemas, no tanto en la posibilidad *in genere* de que tal conducta peligrosa devenga infracción, como en qué comportamientos son los relevantes punitivamente para merecer dicho reproche, y cómo articularlos.

Teniendo presente tales interrogantes el **objeto** del presente artículo resulta el estudio crítico de la infracción establecida en el art. 206 bis de la LGT con relación al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para ello se analizará, en primer lugar, la lógica del conflicto y sus relaciones con la evasión en el ámbito de la planificación fiscal. En segundo lugar, se efectuará un análisis de la regulación llevada a cabo destacando el bien jurídico amparado y la descripción típica efectuada. Por último, y sobre las anteriores reflexiones, se formulan una serie de valoraciones que tienen como fundamento principal la defectuosa tipicidad empleada, y que llevan a que consideremos a tal infracción como contraria a la Constitución (1).

I. La planificación fiscal como problema y las cláusulas normativas

La **planificación fiscal** es una actividad de anticipación con la que el contribuyente pretende escoger tanto la norma tributaria más favorable como el Estado o Administración de aplicación. No tan sólo se desea minimizar o diferir el gravamen tributario, atenuar o evitar las obligaciones formales, también se quiere evitar las inseguridades, tanto legales —de regulación— como aplicativas que conlleva la gestión de los tributos. Busca atenuar el gravamen de la relación jurídico-tributaria —material y formal— y, cada vez más, pretende disminuir la inseguridad normativa y aplicativa.

Ahora bien, la planificación fiscal no es en sí un problema, pues entronca con el reconocimiento de la **autonomía de la voluntad**. La planificación fiscal se explica y justifica desde la base de la existencia de la libre decisión y de la autonomía de la voluntad. En tal sentido se otorga una protección constitucional a la libertad personal, en consonancia con el paradigma liberal de estar permitido todo aquello que no está expresamente prohibido. El Estado de Derecho se fundamenta en un conjunto de libertades naturales, en tanto que inherentes a la condición humana, a las que la norma constitucional se limita a reconocer, más que a conceder. No obstante, los derechos y libertades no son absolutos, pues el principio de libertad propio está, en buena medida, en función de las libertades ajenas (2) : no existen derechos ilimitados, todo derecho tiene sus límites con relación a los derechos fundamentales reconocidos constitucionalmente (3) .

La idea de una autonomía privada como capacidad de autodeterminación personal tiene encaje constitucional, tanto en la libertad personal reconocida en el art. 10, como en el derecho a la propiedad privada del art. 33 o la libertad de empresa del art. 38. La autonomía privada supone el reconocimiento de una libertad, de un poder de autodeterminación personal. Es un poder autorregulativo que permite conformar la propia esfera jurídica; es una libertad, en tanto que supone un espacio de no injerencia del poder público. Pero, evidentemente, no es un poder omnímodo sino conformado de acuerdo con límites y parámetros que han de ser claros y determinables para ser seguros en su concreción legal y aplicación administrativa. En el ámbito tributario dicho poder de determinación se conforma y delimita intensamente con las cláusulas generales tributarias de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Las **cláusulas tributarias** son disposiciones que atribuyen a la Administración la potestad de corregir la aplicación de las normas o la negociación efectuada por los particulares. Tales cláusulas normativas permiten señalar la ilicitud de las conductas basadas en el uso artificioso de las normas —fraude de ley o conflicto en la norma tributaria— del art. 15 de la LGT o la ocultación de hechos —simulación— regulada en el art. 16 de la LGT. La existencia de dichas disposiciones no deja de plantear algunos interrogantes, pues la norma tributaria se articula sobre la base de *mandatos normativos positivos de dar o hacer, más que sobre prohibiciones*. La norma tributaria exige que el legislador defina los hechos impositivos cuya realización determina el nacimiento de la obligación material de dar y, eventualmente, obligaciones formales de hacer. De esta manera, todo lo que no esté incluido en dicha definición no estará sujeto a tributación. También, al prohibirse la *analogía* en la aplicación de los hechos impositivos, se instituye una cierta tipificación en el nacimiento de la obligación tributaria y en la apreciación de los beneficios fiscales. Todo ello en consonancia de la garantía que supone el *principio de legalidad tributaria* reconocido en los artículos art. 31 y 133 de la CE.

Ahora bien, el acotar el presupuesto de hecho que da origen a la obligación tributaria supone encerrar en la norma legal una realidad muy variada y llena de matices. El contribuyente puede elegir un sinnúmero de formas jurídicas con el fin de no incurrir en la conducta que el legislador asocia con la obligación de contribuir. Es así como se plantea la necesidad de acotar tal libertad para desterrar determinados usos que, amparados en la formalidad de las normas, pueden perjudicar al *principio de igualdad y capacidad económica*. Se origina una controversia valorativa, entre la garantía que ofrece a la ciudadanía una tipificación maximalista, y la salvaguarda de principios materiales tributarios como la igualdad y la capacidad económica. De aquí surge la necesidad del establecimiento de **cláusulas**

antielusorias, ya se trate de cláusulas *generales* —como la prevista en el art. 15 de la LGT—, de cláusulas *específicas* previstas eventualmente en las leyes de los tributos (4) , o ya se tipifique *hechos subrogatorios* (5) . Tales técnicas no dejan de entrañar polémica y han sido objeto de contestación doctrinal (6) . Las cláusulas antielusorias poseen una **justificación** tanto en criterios normativos, al afirmarse que la autonomía privada se haya limitada por ley según el art. 1255 CC, como en criterios materiales, que velan por la preservación de valores como la igualdad y capacidad. Su existencia atribuye a la Administración amplios poderes de corrección de las operaciones realizadas por la ciudadanía. Ahora bien, cada clausula normativa supone un diseño concreto de una conducta tipo a corregir, en ningún caso, intercambiable de manera que supongan un poder expansivo que hiciera inútil las otras (7) .

Existe así una continuidad entre la autonomía de la voluntad privada y la **planificación fiscal** que precisa significarse a través de la siguiente clasificación: a)según su licitud, la planificación puede ser lícita o ilícita, b)según las medidas aplicables, la planificación es correctiva, represiva o premial, c)según la conducta del obligado en relación a la interpretación de la Administración, la planificación es dócil o rebelde.

En primer lugar, *según contravenga o no una ley imperativa*. Será **ilícita** cuando incumpla directamente la obligación de tributar ocultando y manipulando los hechos. Se pretende dejar de pagar la deuda tributaria a través de configurar una realidad no querida por las partes —disimulada—, que oculta otra realidad querida —simulada- (8) . Este es el supuesto que integra la *simulación*, con ella se prefigura la realidad para que sea tratada ventajosamente, existiendo una contradicción entre la voluntad interna y la declarada. Así se oculta, bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito negocial, ya sea este contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).

También resulta ilícita la planificación cuando se utilizan normas jurídicas de manera inadecuada a sus fines. Supone la creación de actos o negocios artificiosos o impropios con la finalidad exclusiva de minimizar la tributación; se trata de un *fraude de ley o conflicto en la aplicación de las normas tributarias*. Aclara la STC 120/2005, 10 de mayo que: «En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal)». Nos encontramos ante un negocio real y querido, pero no vehicula un resultado propio de la figura negocial a la que pertenece.

Por exclusión, la planificación que no sea ilícita será **lícita**, pues la ley no exige la realización de hechos imponible, ni prohíbe alcanzar resultados económicos por una vía distinta a la prevista por el legislador fiscal, siempre que no sea un uso artificioso. Nos encontramos en el ámbito de la autonomía privada en donde el sujeto tiene la capacidad de elegir entre las diversas alternativas legales. Resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas, afirma la Sentencia del Tribunal Constitucional de 15 de julio de 2002 (RJ 2002, 8709) al hablar de la *economía de opción*. En tal planteamiento, netamente normativo —sobre su licitud o ilicitud—, no existe un tercer genero, a pesar de que algunas resoluciones del Tribunal Constitucional se deslicen en una peligrosa ambigüedad al hablar de «*economías de opción indeseadas*» (F.J. 6º STC 46/2000 de 17 de febrero). La existencia de diversos deseos, sin duda basados en valores éticos de los sujetos que aplican la ley, no pueden confundirse para suplir o alterar lo establecido legalmente. Obsérvese que, si son economías de opción, se trata de conductas lícitas y admisibles, por lo que no puede establecerse su carácter indeseado. Tal mención no hace más que explicitar el deseo de cubrir una eventual laguna legal, pero pone en tela de juicio, cuestiona éticamente, el ejercicio de la autonomía privada. Se ha de reconocer el derecho a organizarse y a realizar las operaciones lícitas que se estimen, aún cuando supongan una menor tributación, pues no existe una obligación a realizar las operaciones más

favorables a los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública.

En segundo lugar, y agrupando *las consecuencias normativas de la planificación fiscal* realizada, éstas podrán ser **correctivas, represivas o premiales**. Tales medidas se han de poner en relación con la anterior clasificación y así resultará que la planificación lícita no podrá ser ni corregida, ni objeto de represión mediante sanción, únicamente podrá ser incentivada. Nos encontramos en el ámbito de la autonomía de la voluntad y las conductas realizadas, al no contrariar una norma prohibitiva, solo pueden ser fomentadas o desincentivadas. En tal contexto es donde las «economía de opción indeseadas» no recibirán premio alguno, o su tratamiento puede ser disuasorio, y las conductas que conllevan una mejora social, por integrar comportamientos —como la responsabilidad social—, pueden ser objeto de fomento. Asimismo, y dentro de la planificación ilícita, no todas las conductas serán tratadas de la misma manera, aquellas que suponen una simulación —al alterar u ocultar la realidad— han de ser reprimidas mediante sanción y corregidas tributariamente para que se aplique la norma jurídica que le corresponda. El fraude de ley, en tanto que planificación ilícita, también ha de ser corregido, aunque cabe cuestionar su sanción, pues el legislador resulta responsable de las lagunas, vaguedades e imperfecciones del ordenamiento jurídico.

En tercer lugar, cabe tener presente *la conducta del obligado en relación con la interpretación normativa de la Administración*. La planificación **dócil** es aquella que sigue las directrices de interpretación que establece la Administración a través de sus resoluciones, instrucciones y consultas. En tal sentido, lo que se cumple no son directamente los mandatos normativos, sino la forma de interpretar que realiza la Administración encargada de aplicar y, sobre todo, de controlar la aplicación de la norma. La planificación **rebelde**, como contrapuesta a la anterior, no supone en puridad una contradicción a la norma, sino a la forma de interpretar de la Administración. A este respecto hemos de tener presente que tan lícita y legítima es la interpretación de los particulares como la administrativa, serán los tribunales en última instancia quienes decidan. *Prima facie* tal distinción puede parecer irrelevante pero la sanción o no del conflicto en la aplicación de la ley, tal y como lo efectúa la LGT, plantea si la interpretación de la Administración puede suponer un mandato imperativo capaz de sustentar el reproche punitivo. En todo caso, la planificación, sea dócil o rebelde, no puede integrar el comportamiento sancionador, pues la ilicitud que permite la imposición de una sanción no deriva de una decisión administrativa, sino de la ley.

Relacionado con lo anterior la lucha contra la planificación fiscal lesiva a nivel internacional ha supuesto la introducción de la denominada **planificación fiscal agresiva** como una suerte de clausula antielusiva. Ahora bien, la lesividad de tal planificación fiscal no resulta clara con relación a la normativa nacional, pues su delimitación es casuística y su orientación aparece predeterminada por concretas problemáticas del ámbito internacional de aplicación. Con la planificación fiscal agresiva no se pretende conceptualizar o definir un nuevo ámbito de ilicitud sino catalogar conductas-tipo, normalmente elusivas, relacionadas con la tributación societaria en contextos internacionales (9) . Buscando una mayor prevención a las conductas no deseables —aunque no claramente ilícitas— aparece también la **planificación potencialmente agresiva** como presupuesto para el nacimiento de una amplia obligación informativa, normalmente, a cargo de terceros intermediarios (10) .

1. La ilicitud tributaria del conflicto

El **fraude de ley** resulta una institución común del ordenamiento jurídico se como evidencia; en primer lugar, al regularse en el título preliminar del Código Civil, aspecto que le dota de una genérica aplicación, sin perjuicio de las especificidades que puedan existir en otros ámbitos como el tributario. En segundo lugar, por su función de evitar los actos contrarios al ordenamiento jurídico, pues corrige los malos usos de las normas jurídicas. Se configura como una institución de *autoprotección del ordenamiento* que vela por un uso de la norma congruente a la función asignada. En tercer lugar, su concreta operatividad básica también resulta común a todas las ramas del Derecho ya que bascula en

la existencia de diversas normas, la de cobertura y la defraudada.

Las anteriores proximidades y mecánica se ponen en evidencia en la doctrina del Tribunal Constitucional. En la STC 120/2005 de 10 de mayo (F.J. 4ª) afirma que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el art. 6.4 CC, ya que este es siempre el mismo, variando únicamente en función de cuál sea la rama jurídica en que se produce las llamadas, respectivamente, norma de cobertura y norma defraudada.

En el **conflicto en la aplicación de la norma tributaria**, institución por excelencia en donde se encuadra el fraude de ley, el sujeto no realiza el negocio, operación, o contrato que origina la deuda, sino que lo *rodea o elude*. Ahora bien, obtiene un *resultado* económico equivalente al que originaría la realización del hecho imponible sin que éste haya tenido lugar. La ventaja fiscal conseguida únicamente será ilegal cuando las formas jurídicas empleadas, para tal contoneo o rodeo al presupuesto de hecho, sean meros artificios. Serán artificiosos cuando quiebren la lógica jurídica de los negocios o instrumentos empleados. Por consiguiente, *la libertad negocial no comporta una libertad en el empleo de las formas jurídicas*, pues el ordenamiento las concibe para vehicular concretos fines. No puede justificarse ni ampararse el empleo de una u otra forma cuando no resulta coherente con el negocio que contiene (11) .

A este respecto tener presente que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el ámbito tributario supone una cláusula de cierre del sistema que ha sufrido un proceso histórico de objetivación (12) . Ahora, no se busca la voluntad e intención de los participantes sino la adecuación a los parámetros jurídicos, fundamentalmente, la causa negocial, en donde la lógica económica de los negocios ocupa un papel importante. La negociación efectuada ha de poseer un **efecto jurídico diverso** del meramente fiscal, así se alude a que «de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal» (art. 15.1 a) *in fine* de la LGT).

De lo anterior resulta que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria posee una naturaleza próxima a la del fraude de ley civil si bien con un **carácter más objetivado**. Con ella se pretende combatir la utilización de negocios jurídicos instrumentales —notoriamente artificiosos o impropios— efectuados con la finalidad exclusiva de obtener un ahorro fiscal. Son estructuras negociales en las que no existe ocultación fáctica, se configura una apariencia conforme a la norma en la que oculta —de ahí el fraude— la colisión con otras normas que correspondería haber sido aplicadas. El presupuesto para aplicar tal institución parte de valorar las estructuras negociales utilizadas con relación a los efectos obtenidos, es por lo que la existencia o no de efectos jurídicos o negociales específicos, diversos a los fiscales, será un criterio relevante. El carácter insólito de los efectos obtenidos, y el negocio o su anormalidad, se pone de relieve en tales juicios. O sea, la esencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria no es tanto la intención fraudulenta o elusiva respecto de la norma, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada.

Ahora bien, en tal fenómeno concurren diversos **factores** que explican el estado de cosas que se origina y que han de tenerse en consideración al calibrar su desvalor y aplicación.

De un lado, *factores normativos*. Las disposiciones tributarias son excesivamente complejas, mutables, oscuras e ininteligibles para los ciudadanos que han de aplicarlas. Tal problemática se incrementa exponencialmente cuando la elusión ilícita se plantea en contextos internacionales de concurrencia con diversos ordenamientos.

De otro lado, *factores aplicativos*. El diseño de la aplicación de los tributos, y el papel de la Administración tributaria y del contribuyente en tal contexto resulta capital para aprehender el fenómeno. La Administración tributaria —en particular los funcionarios de la Inspección— se ve cada vez más aguijoneada en la búsqueda de un concreto resultado por las actuaciones que emprende. No se muestra equidistante del asunto encomendado preservando la objetividad que se le predica constitucionalmente, pues la retribución de su tarea en forma de complemento depende de la deuda

que descubra. Coadyuva a tal disfunción la asignación automática de una deuda media a los contribuyentes incluidos en los programas de Inspección (13) .

Sobre tales planteamientos planea la cuestión de si un ordenamiento específico como el tributario puede establecer **consecuencias diversas**, sustancialmente diversas, como es el establecimiento de sanciones. Esta diferencia que calificamos de sustancial se ha introducido en el art. 206 bis de la LGT al anudarse un nuevo efecto que no deriva directamente del incumplimiento tributario: se trata de la posibilidad de sancionar concretas lesiones a un bien jurídico tipificadas como infracción. No solamente se aplican consecuencias de *carácter correctivo y naturaleza tributaria*, sino que se prevé la posibilidad de una *represión punitiva*. Pero, es más y como argumentaremos, en tal infracción se ha concedido a la Administración una facultad no meramente aplicativa de la infracción sino «*determinativa*» en la medida que le permite concretar cuando se origina un fraude de ley digno de represión.

2. Tensiones entre la evasión y la elusión ilícita

Resulta evidente que evasión y elusión poseen una estrecha relación con el hecho imponible. En la *evasión* el hecho imponible se ha originado y lo que se pretende, con la ocultación fáctica que supone, es dejar de pagar o pagar menos. En tal línea se inscribe la figura de la simulación con la que se desea dejar de cumplir las consecuencias derivadas del presupuesto de hecho realizado. Por el contrario, la *elusión ilícita* pretende esquivar o evitar la realización del presupuesto de hecho que origina el nacimiento de la obligación a través de la aplicación de normas que no implican su realización. En esta orientación se inscribe el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este sería el primer aspecto a tener presente: **no cabe confundir** elusión con evasión, ni simulación con fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Así, la **elusión** tiene que ver con *fraude de ley*, con esquivar o evitar la aplicación de la norma que correspondería a la negociación realizada, pero también con la *economía de opción*. La economía de opción resulta una alternativa fiscal que, dentro de la legalidad, permite reducir la obligación fiscal. Ahora bien no supone forzar la norma traicionando su espíritu para obtener dicha ventaja fiscal; es alternativa. Alternativa que puede ser expresa, si aparece prevista por la ley, o tácita, siempre que no resulte limitada su opción dado el marco de autonomía de voluntad existente.

Por el contrario, la **evasión** supone una alteración de los hechos, y se relaciona con *simulación y defraudación*. Las tres —evasión, simulación y defraudación— son conductas lesivas que ocultan la realidad fáctica; difieren en la intencionalidad del agente evidenciada, normalmente, por los medios empleados. El dejar de ingresar deuda tributaria únicamente es sancionado si existe evasión; bien, por constituir delito contra la Hacienda Pública, si se realiza a través de defraudación y se cumplen los demás elementos del tipo, bien, por resultar infracción tributaria, si concurre ocultación como conducta básica.

En consecuencia, con *el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se pretende corregir sólo algunas conductas elusorias y, en ningún caso, las evasivas*. Tales conductas no suponen un incumplimiento directo a los mandatos normativos, comportan una aplicación indebida de la norma tributaria sin ocultación de hechos. El conflicto en la aplicación de la norma actúa sobre la norma aplicable, no sobre la realidad fáctica; se utiliza una norma de manera indebida quebrantando los límites impuestos por el derecho objetivo en la configuración de los negocios jurídicos, pero el sustrato —la realidad fáctica— se comunica, no se oculta (14) . Las confusiones terminológicas y los juicios de valor concurrentes generan no pocas **tensiones aplicativas**. Tensiones como la que plantea de si no existe más desvalor, y por ello precisa mayor sanción, quien deliberadamente utiliza artificios para eludir la norma frente a quien directamente deja de pagar el tributo y es fácilmente descubierto. En el anterior interrogante subyace el equivoco de que el presupuesto objetivo de ambas conductas es el mismo, existe un incumplimiento, cuando no es así.

Las proximidades conceptuales entre las instituciones del fraude de ley y fraude tributario, la complejidad de su aplicación práctica, y la necesidad de evitar tales comportamientos ilícitos, generan controversias a la hora de determinar la consecuencia jurídica adecuada. En tal contexto un problema importante resulta **confundir** la *finalidad o propósito negocial* de las partes con la *causa negocial* típica y objetiva exigida al contrato (15) . La finalidad del sujeto no son los fines que el ordenamiento atribuye a los contratos (16) . Dicha controversia se puso en evidencia en la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011, 4838) al afirmar que «el problema surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato[...] Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales» (17) . FALCON y TELLA critica que tal Sentencia emplea un concepto de causa excesivamente amplio, que puede ser válido en el ámbito jurídico privado, «pero que no lo es cuando se trata de calificar el hecho imponible, que es siempre un hecho, en cuanto que el efecto jurídico que provoca su realización (el nacimiento de la obligación tributaria) no depende de la voluntad de las partes» (18) .

Numerosa jurisprudencia parte de reconocer la separación teórica entre simulación y fraude de ley, pero en su **aplicación práctica** evidencia una compatibilidad de figuras (19) . Tal confusión lleva a afirmar la posible sanción penal a conductas consideradas tributariamente como fraude de ley (20) . La STS 63/2005, 14 de marzo plantea que la atipicidad administrativa del fraude de ley no conduce necesariamente a su atipicidad penal. De tal planteamiento parece deducirse la posibilidad de que conductas integrantes de elusión comporten una conducta defraudatoria penal (21) . Una solución semejante se puede obtener a través de afirmar la sustantividad de la tipificación penal respecto de la consideración tributaria (22) , o que el tipo penal de defraudación fiscal no resulta ajeno a la idea de fraude de ley (23) .

La aplicación de los conceptos de elusión y evasión en el **ámbito tributario y penal** —delito de defraudación contra la Hacienda Pública— ha de poseer, por imperativo de seguridad y lógica jurídica, una adecuada *correlación y graduación*. No resulta admisible que conductas elusivas tributarias, en las que no exista ocultación, devengan evasivas en lo penal. Tal discordancia, aparentemente admisible por la autonomía de la norma penal, decae por la exigencia concreta del propio tipo penal. El delito contra la Hacienda Pública resulta un *tipo parcialmente en blanco* que remite para su completitud a la legalidad tributaria (24) ; de ahí que no pueda sustraerse de reconocer las normas y calificaciones a las que remite. En tal tesitura, difícilmente sería compaginable el constatar que no existe incumplimiento de la obligación tributaria —aspecto propio de la elusión— con la defraudación penal basada en un incumplimiento tributario.

La defraudación penal reprueba el engaño sobre hechos. Es por lo que, si el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma excluye la posibilidad de apreciar el engaño sobre la realidad fáctica, difícilmente podrá integrar la defraudación demandada por el tipo penal. En otros términos, la defraudación penal sólo podrá tener por base la ocultación de hechos, y ésta sólo es posible en una conducta evasiva, no elusiva.

Entre la elusión y evasión existen tensiones en su apreciación práctica, aspecto connatural de todo concepto jurídico. Pero no existe indefinición entre tales conceptos como tales. Por consiguiente, **no existe un *tertium genus* entre elusión y evasión**, a lo sumo, una evasión que utiliza formas jurídicas para ocultar los hechos.

Tanto el planteamiento que ratifica la *autonomía de la tipificación penal*, como el que afirma el *trasvase semántico* entre fraude de ley y tributario, o el que afirma la *falta de contornos nítidos* de tales figuras, ha sido utilizados para que el legislador, mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, introdujera su sanción en la LGT a través del art. 206 bis (25) .

3. La sanción a la artificiosidad de formas jurídicas

En la sanción de la elusión ilícita concurren diversos **presupuestos** a considerar: la conducta del agente, incluso la intencionalidad en el fraude a la ley, la responsabilidad del legislador ante la normativa que produce (26) , y la técnica de tipificación empleada

Con relación a la posibilidad de **tipificación como infracción** al conflicto en la aplicación de la norma tributaria hay que considerar que la *estructura básica de la tipificación* en el ámbito tributario se diseña sobre el incumplimiento de la obligación de tal naturaleza. Dicha obligación puede ser material, cuando parece asociada al dejar de ingresar como resultado, o formal, cuando supone una falta de información o colaboración sin conllevar un perjuicio inmediato y directo. En tal esquema hay que tener presente la existencia de infracciones *de peligro* para el ingreso, por su carácter previo o preparatorio al mismo en las cuales no se requiere ese resultado para su comisión (27) .

Las **infracciones de peligro** para la recaudación puede ser un ámbito propicio para diseñar conductas que sancionen las infracciones de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En tal planteamiento la infracción puede plantearse de forma autónoma a la de ingreso, asociando el comportamiento típico al peligro para la recaudación. Esta idea preventiva posee importantes desarrollos en el ámbito internacional, y resulta propicia para aspectos de la elusión fiscal ilícita frecuentes en este contexto. A este respecto cabe considerar la existencia de la tramitación de un proyecto de ley que introduce una serie de infracciones sobre la obligación informativa de los intermediarios, obligación que pretende evitar las operaciones elusivas que integran la *planificación fiscal potencialmente agresiva* (28) . Dicha iniciativa presenta no pocos interrogantes críticos, pero también plantea cómo mediante una obligación formal se puede prevenir incumplimientos materiales, de ahí que merezca una breve mención.

La Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo, que crea la obligación de informar de los intermediarios financieros, impone al legislador nacional el establecimiento de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias. En este sentido se ha de considerar que la función del deber de comunicación establecido por la Directiva, y que el proyecto de ley desarrolla, es bifronte. De un lado, se afirma que el deber de información tiene como fin la lucha contra el fraude fiscal, en donde se incardina la función disuasoria respecto de la planificación fiscal potencialmente agresiva. De otro lado, se indica que dicha planificación fiscal no implica un comportamiento elusivo o evasivo de acuerdo con el ordenamiento nacional (29) .

Ahora bien, el establecer las infracciones y sanciones sobre el peligro que supone el evitar la planificación fiscal potencialmente agresiva pueden llevar a convertir en prohibidos comportamientos que no lo son. Si las conductas que integran la planificación fiscal potencialmente agresiva no están prohibidas legalmente, ni son infracción ni delito, se genera una situación —como mínimo— extravagante. Pues si existe una obligación informativa de conductas potencialmente peligrosas, pero no prohibidas —planificación fiscal potencialmente agresiva—, sobre la que se establece una infracción sancionada según los efectos de la operación —que no del incumplimiento— se están reprimiendo operaciones que no son ilícitas. La sanción de la obligación formal convierte de manera indirecta en prohibidos comportamientos que no llegan a declararse como tales. Las anteriores reflexiones críticas enmarcan una delimitación negativa respecto de conductas integradas en la planificación potencialmente agresiva y ponen de relieve la dificultad que supone sancionar las operaciones de elusión ilícita.

II. El conflicto como infracción en el art. 206 bis

Con la reforma de la Ley General Tributaria de 21 de septiembre de 2015 (Ley 34/2015) se introduce la posibilidad de imponer sanciones tributarias a comportamientos constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley. De entrada, la **justificación** de su introducción no

resulta satisfactoria pues la Exposición de Motivos argumenta dicha solución sobre la base de relacionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no con el fraude de ley del cual proviene, sino con el fraude fiscal (30) . Inconsistente resulta también la argumentación de la Memoria de análisis del impacto normativo al afirmar que la falta de sanción puede constituir «estímulo para desarrollar conductas fraudulentas» (31) . Tal lógica llevaría a la necesidad de emplear la represión punitiva respecto de todos los incumplimientos de manera indiscriminada, cuestión que no se compadece con los principios de última *ratio* e intervención mínima de este ámbito. Sea como fuere, la creación de tal medida ha supuesto la culminación del esfuerzo del legislador por establecer una sanción a los comportamientos elusorios (32) .

El **régimen jurídico** establecido para sancionar el fraude de ley se basa en tres modificaciones normativas:

- 1º.** Se permite la existencia de consecuencias punitivas en la *cláusula de conflicto*. Para ello se suprime del art. 15 de la LGT —reguladora de la institución— la referencia a «sin que proceda la imposición de sanciones».
- 2º.** Se *tipifica la infracción* en sus diversas modalidades comisivas con sus sanciones. En tal sentido se describe un tipo infractor en el art. 206 bis de la LGT en donde el incumplir el criterio administrativo —como tendremos oportunidad de analizar— juega un importante papel.
- 3º.** Se *facilita la apreciación de culpa*. Para ello se modifica el art. 179.2 d) de la LGT para no considerar como causa de exención de responsabilidad —por concurrir diligencia debida o interpretación razonable— el apartarse del criterio administrativo anterior. A tal efecto establece una alambicada presunción *iuris tantum* de inexistencia de diligencia debida en la que late la idea de una inversión de la carga de la prueba de la culpa.

1. Descripción y tipificación

El art. 206 bis de la LGT exige para la comisión de la infracción la existencia de una regularización tributaria basada en el conflicto del art. 15 de la LGT. Por ello se requiere, en primer lugar, constatar los *presupuestos habilitantes del conflicto o fraude de ley*. En segundo lugar, se exige la concurrencia cumulativa de *dos requisitos*: a) que genere alguna de las situaciones que indica —falta de ingreso, obtención de devoluciones, solicitud indebida de devoluciones o determinación procedente de partidas— que suponen conductas ya tipificadas como infracciones propias de evasión u ocultación en los arts. 191 a 195 de la LGT, y b) que exista una igualdad sustancial, entre la regularización en cuestión y un criterio administrativo —se ha de entender desaprobatorio— de tal conducta.

A la medida de corrección prevista para el conflicto —exigencia de la eventual deuda con sus intereses— se le adiciona una medida represiva cuando concurren los anteriores requisitos. Por consiguiente, la sanción se plantea como una **medida eventual**, no necesaria, a la apreciación del conflicto a la vez que supone un complejo entramado de *intervenciones administrativas sucesivas*.

A. Decisiones administrativas previas

La apreciación de la infracción exige la concurrencia secuencial de diversos procedimientos y órganos administrativos:

- 1º.** La declaración de una negociación celebrada en **conflicto en la aplicación de la norma tributaria**. La misma demandará la preceptiva intervención de la Comisión consultiva del art. 159 de la LGT, además del órgano administrativo actuante —normalmente la inspección— encargada de declarar el conflicto.
- 2º.** La existencia de un **criterio administrativo**, *previo y público*, que señale a tales negociaciones como realizadas en conflicto y que conlleve una clara y explícita desaprobación de

las mismas. Tales criterios inducen a pensar que se trata de supuestos puntuales y cualificados de negociaciones realizadas en fraude de ley. Dichas declaraciones han de ser efectuadas por la Comisión consultiva anterior, como afirma el apartado 2 del art. 206 bis de la LGT.

3º. La apreciación por el **órgano tributario sancionador** de los elementos que integran la infracción, para lo cual se requiere diversos juicios:

a) *Juicio de antijuridicidad* que determine: a') haber realizado alguno de los comportamientos que describe el precepto, y que coinciden sustancialmente con infracciones ya tipificadas: falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones, solicitud indebida de devoluciones, determinación o acreditación de partidas positivas o negativas y b') identidad sustancial entre el caso declarado como conflicto y el criterio administrativo previo establecido por la Comisión consultiva.

c) *Juicio de culpabilidad* que habrá de estar debidamente motivado sobre la base de que no basta la cita del precepto que establece la infracción y su sanción, ni la referencia a la regularización practicada, o que contengan como único argumento que «no se aprecia la existencia de causas que excluyan la responsabilidad» (33) . En tal orientación no podrá tenerse como motivación de la culpa la mera afirmación de que el comportamiento realizado impide justificar la diligencia debida o la interpretación razonable, en la línea del art. 179, d) modificado. La culpa necesita de prueba como exigencia, y ésta se ha de evidenciar racionalmente motivándose en relación con el caso, sin que el carácter objetivo del conflicto puede enervar su apreciación.

B. Tipificación

Los comportamientos **se tipifican**, de un lado, directamente asociándolos a las infracciones preexistentes y, de otro lado, por remisión a los dictados de un órgano administrativo. Así intervienen dos factores de tipificación cumulativos: a) conductas ya descritas en la LGT y b) el desvalor efectuado por la Administración de forma pública y previa. Ambas menciones no dejan de generar controversia.

Desde el *primer criterio*, la tipificación se realiza sobre la base de conductas que comportan un dejar de ingresar, y por ello asimilables a los tipos del art. 191 a 193 de la LGT, o conductas que suponen un riesgo para la recaudación, estableciéndose su equiparación a los tipos del art. 194 al art. 195 de la LGT. Tal equivalencia se corrobora por el apartado 5 del art. 206 bis de la LGT que declara la incompatibilidad entre dicha infracción y la establecida en tales preceptos: «Las infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta Ley». Resulta así que se sanciona sobre la base de tipos en donde la *lesión a la obligación principal*, mediante dejar de ingresar o su riesgo, está presente. También se castiga, si bien de manera atenuada, tales infracciones basadas en incumplimientos materiales. En tal sentido se impone, a las primeras, una sanción proporcional del 50 por 100 de las cantidades no ingresadas o devueltas indebidamente, y a las segundas, se establece un 15 por 100 de las cantidades indebidamente solicitadas o indebidamente acreditadas o determinadas, si afectan a la base. En caso de que las cuantías indebidamente determinadas o acreditadas afecten a la cuota o a créditos tributarios aparentes será el un 50 por 100. En este último supuesto existe una mayor sanción por el mayor riesgo originado al afectar a la cuota.

En segundo lugar, *el parecer* de la Administración integra y completa el desvalor del comportamiento. Es esta una referencia que genera graves problemas de tipicidad, pues el criterio de la Administración resulta básico para la existencia de la infracción. En tal línea la Exposición de Motivos que introduce dicha infracción señala que el nuevo tipo infractor integra un doble contenido: los resultados materiales de la conducta del obligado, y la desatención por parte de este de los criterios administrativos preexistentes. O sea, **convierte la desatención al criterio administrativo en un elemento reproable** capaz de integrar el tipo infractor. Con ello el legislador parece buscar y amparar un mandato de obediencia a los dictados de la Administración, desconociendo los principios

que han de regir en el ejercicio de la potestad punitiva, de manera singular, el de legalidad y tipicidad.

El anterior esquema descrito también propende a otorgar un excesivo protagonismo a la Administración a la hora de **apreciar la infracción**, pues se efectúa sobre la base de estimar la «igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo». Supone habilitar el empleo de la analogía *in malam partem* que implica contrariar la lógica del principio de legalidad y tipicidad en el ámbito punitivo (34) . En tal sentido, y durante la tramitación de tal regulación, se propuso la existencia de un reglamento para delimitar dicho concepto jurídico, pues se consideraba inadmisibles en el ámbito sancionador tal indeterminación (35) .

De tal configuración se evidencian **dos problemas esenciales**. El primero, relativo a la *tipificación efectuada*, pues la Administración posee la capacidad de decidir sobre el contenido de la prohibición sancionada. El segundo, origina la paradoja de sancionar *incumplimientos de lesión* —y así se establece en su punición proporcional— cuando la elusión no supone incumplimiento normativo alguno —a lo sumo genera un peligro—, pues se basa en esquivar o eludir el mismo. Se equipara lo dejado de ingresar, por conductas elusivas propias del conflicto, con conductas que presuponen incumplimientos normativos directos integrantes de evasiones. La menor sanción impuesta no logra transmutar la infracción en una de peligro.

De lo expuesto se evidencian una serie de **características** de tal regulación:

- 1º.** Es una tipificación en donde la *Administración posee un extraordinario protagonismo* tanto en la determinación del ilícito (protagonismo determinativo) como en su apreciación (protagonismo aplicativo).
- 2º.** Es una *tipificación legal y constitucionalmente defectuosa*, pues se acude a una no-norma, como es la resolución administrativa, para completar el tipo. El art. 206 bis de la LGT resulta una norma sancionadora en blanco de legalidad imposible, pues ésta no puede habilitar o delegar a la Administración para determinar el comportamiento ilícito.
- 3º.** Es una *tipificación basada en el casuismo* que difiere de los estándares nacionales y continentales propios de la definición legal y se adentra, influida por las corrientes internacionales, en orientaciones más propias del *common law* pero sin sus garantías. En tal sentido, ese casuismo no se contrasta, ni en su creación ni en su aplicación, con la intervención garantista de los tribunales en tal sistema a la hora de apreciar la relación entre el caso resuelto y el caso al que ha de aplicarse.
- 4º.** El procedimiento de determinación de la sanción presupone la preexistencia de diversos *procedimientos tributarios*. Así se requiere la concurrencia de: a) el establecimiento de criterios administrativos, previos y públicos, determinantes de la ilicitud de la conducta, b) la existencia de un previo procedimiento de declaración del conflicto, y c) la apertura del posterior procedimiento sancionador. La necesidad de la declaración de conflicto deviene así una *condición de procedibilidad* cuya inexistencia enerva la posibilidad de sancionar (36) . También la existencia de criterios administrativos previos y públicos constituye una *exigencia indeclinable* vinculada al nacimiento de la tipicidad y antijuricidad de la conducta.

En todo caso, la publicidad del criterio administrativo ha de ser previa a la realización de los hechos objeto de sanción. En tal orientación se proponía en la enmienda 103 que, para evitar inseguridades, el acto administrativo que regulariza los hechos u operaciones declarados en conflicto de la aplicación de la norma sea firme (37) . Tal estado de cosas puede llevar a que se tramite el procedimiento sancionador pendiendo, la resolución definitiva en vía jurisdiccional, el procedimiento de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. También se ha de evaluar la publicidad, el lugar

en donde tiene lugar, y la precisión del comportamiento administrativo descrito como garantía de seguridad.

2. El criterio administrativo

Hasta la fecha el único criterio administrativo establecido con la finalidad de delimitar el supuesto infractor del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es el contenido en el Informe de la Comisión consultiva, **conflicto n.º 1**, publicado en septiembre de 2018. Dicho informe inicia su exposición indicando que «A efectos de lo dispuesto en el artículo 206.bis de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [...] se procede a publicar copia del informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma relativo al contribuyente [...]» Con ello se afirma su voluntad de delimitar las conductas de conflicto en aplicación de la norma tributaria que son sancionables. Ahora bien, concluye el informe afirmando su carácter vinculante a efectos del art. 159.6 de la LGT, y con la expresión de «limitándose los efectos fiscales que deben ser regularizados, en el ejercicio 2011, a la no deducibilidad de los gastos financieros derivados del préstamo intragrupo». La conclusión, al margen de su acotación temporal, no reitera el efecto punitivo que anuncia, lo cual no favorece la claridad, sobre todo, cuando dicho informe pretende ser presupuesto de una sanción.

El criterio administrativo trata de las operaciones de un **grupo empresarial internacional** con diversas empresas, constituidas en España, Portugal y Alemania, que se plantea la compra del 75% de la filial española mediante endeudamiento intragrupo. La cuestión versa sobre el tratamiento fiscal de los *gastos financieros derivados del préstamo intragrupo*, en concreto, si es posible su deducción. En la fecha de emisión de la consulta ya existía la solución legal a tal cuestión para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2012 —art. 15, h) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades—

De lo establecido cabe efectuar **algunas consideraciones:**

El supuesto comentado es *el primero*, por su título, con lo que evidencia que no se descarta la futura elaboración y publicación de otros informes posteriores. Hasta la fecha, y han transcurrido más de dos años, no se ha publicado otro informe lo cual da a entender la escasa necesidad de la sanción, o del esfuerzo baldío que puede representar.

El informe versa sobre un supuesto particular de fiscalidad internacional, de diversas empresas con características y relaciones determinadas, descrito en 45 páginas, en donde no se realiza una formulación general. *No se trata de una descripción conceptual abstracta* sino de una descripción casuística. Como ya apuntábamos, el problema que presenta dicha operativa es que, para imponer una sanción, ha de apreciarse una igualdad sustancial con el caso objeto del informe. La idea de igualdad sustancial aparece vinculado a la analogía, según el Código civil *ex art. 4.1.* y ello genera graves problemas pues como afirma el párrafo 2 del artículo citado pues «las leyes penales [...] no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas» (38) . En definitiva, se pretende una posterior labor (re)creativa de la realidad ilícita, a través de criterios de integración jurídica, que aparecen prohibidos por el ordenamiento.

También lo pretendido por este informe, de permitir la sanción del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, *resulta ineficaz* en la medida que es un supuesto regulado expresamente por el ordenamiento español cuya solución limita las posibilidades interpretativas y la opción que pudiera existir. La solución directa e inteligible de tal supuesto difícilmente puede amparar un conflicto pretextando otra negociación posible. El negocio artificioso *no es mero pretexto* ni puede suponer un *incumplimiento normativo directo*.

En definitiva, la ausencia de base legal para la determinación de la sanción —de una auténtica tipificación, desde el punto vista del rango normativo necesario— así como una clara determinación

de la conducta prohibida —en la medida que se efectúa de manera administrativa a través de la resolución de un supuesto práctico— hace a dicha infracción difícilmente conjugable con las garantías punitivas existentes.

3. Bien jurídico

Delimitar el bien jurídico de una infracción supone identificar los valores protegibles de acuerdo con criterios de racionalidad e intervención mínima que se asocian a la idea de **antijuridicidad**. La antijuridicidad precisa de una norma jurídica que establezca una sanción para que su violación sea un acto antijurídico (antijuridicidad formal), así como que dicha norma jurídica conlleve la protección de un determinado bien jurídico (antijuridicidad material). Existe antijuridicidad cuando habiendo transgredido una norma positiva se lesiona o pone en peligro un bien jurídico, de este modo, el concepto de antijuridicidad material se vincula con la función y fin de la norma, y no sólo con su realidad positiva. De postular la existencia exclusiva de uno de tales criterios obtendríamos graves distorsiones; si solo existiera antijuridicidad material, la posible vulneración del principio de legalidad, y; si únicamente se reconociera la antijuridicidad formal, podrían sancionarse conductas sin ponerlas en relación con la lesión material que comportan (39) . Resulta así que la idea de antijuridicidad ha de integrar tanto la vulneración de la norma como la lesión o puesta en peligro de un bien jurídico.

Lo anterior conlleva que las infracciones tributarias **no son meras transgresiones formales** del orden jurídico, sino que implican la trasgresión de valores (40) . En este sentido la STS 10 febrero 2010, RJ\2010\1319 deriva de la exigencia de un bien jurídico tres consecuencias básicas: 1º. La absoluta y radical separación entre obligación tributaria e infracción. 2º. El bien jurídico como elemento característico y adicional de las infracciones. 3º. La necesidad de motivación de la razón de ser de la sanción sobre la base de justificar el bien jurídico que se lesiona; afirma la resolución «no es el incumplimiento de la obligación tributaria (cuestión normalmente discutida cuando se impugna la liquidación) sino la razón de ser de la sanción, y la infracción de los bienes jurídicos que con su imposición tratan de preservarse.» (F.J. 8º).

Las infracciones tributarias acostumbran a diseñarse sobre la base de los **incumplimientos de la relación jurídica**, o lo que es lo mismo, el ilícito sancionador se conforma sobre la base del ilícito tributario. Ahora bien, una cosa es que las infracciones puedan basarse en incumplimientos de las obligaciones que integran la relación jurídico-tributaria y, otra muy distinta, es que las infracciones sean meros incumplimientos. No puede pretenderse la creación de sanciones tributarias basadas en meras prohibiciones, estableciendo un número no determinado de deberes jurídicos sin que su fundamento se halle en la protección de bienes jurídicos.

También se ha de considerar, especialmente con relación al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que origina una elusión o contoneo a la norma, no su incumplimiento. En tal perspectiva se evidencia que el bien jurídico debería pivotar en torno a la obligación material, se la pone en peligro, aunque no llega originarse su incumplimiento. En esta orientación se han de efectuar diversas consideraciones con relación a la tipificación llevada a cabo

De un lado, existe la creencia que evitando el conflicto o fraude de ley se evita la evasión la cual, normalmente, se sanciona con las infracciones a las que se alude (artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT). De la tipificación efectuada se deduce que el legislador piensa que el fraude de ley es la antesala, o la fase preparatoria, de una lesión mayor. Más son dos instituciones y lógicas diversas que no tienen porqué ser consecuentes.

De otro lado, el comportamiento típico gravita sobre la afirmación contradictoria de que se está reprimiendo la elusión ilícita a la norma y se acaba por sancionar un incumplimiento. Así se sanciona proporcionalmente sobre la base de una conducta de incumplimiento de la obligación de ingreso.

Respecto de la posibilidad de sancionar o no del fraude de ley GARCIA NOVOA disecciona los diversos argumentos que concurren (41) . En primer lugar, indica que, en puridad, en el *Derecho comparado* no existe sanción de tal conducta pues la existente se aplica a supuestos de evasión y no de elusión. En segundo lugar, los argumentos basados en que el fraude de ley supone la *violación indirecta* de una norma son más propios del Derecho civil, y no resultan trasladables al ámbito tributario en donde sólo existe la vulneración directa de la norma. En tercer lugar, los argumentos que afirman que el abuso resulta una conducta *especialmente falsaria* tampoco son suficientes ya que el abuso consiste en realizar un hecho no gravado; y si no existe incumplimiento, difícilmente podrá ser éste la base de la infracción.

El comportamiento de quien elude maliciosamente la aplicación de una norma tributaria puede generar peligro para la deuda tributaria y, en este sentido, creemos que **podría ser merecedor de sanción** (42) . Ahora bien, no puede tipificarse dicho comportamiento sobre la base de *incumplir la obligación material* de ingreso, pues ésta nunca a tenido lugar en caso de conflicto. Tampoco, la *menor punición* de una infracción de perjuicio, basada en el incumplimiento de la obligación tributaria, transmuta a la misma en una de peligro, pues no es el importe de la sanción sino la descripción del tipo el que ha de adecuarse.

En la sanción del conflicto en la aplicación de la norma tributaria late la búsqueda de una **planificación dócil** a la opinión y criterios de la Administración. Pues lo incumplido, lo que constituye infracción, no son solamente los mandatos normativos, sino la forma de interpretar que realiza la Administración encargada de aplicar y, sobre todo, de controlar la aplicación de la norma. A este respecto hemos de tener presente que tan lícita y legítima es la interpretación de los particulares como la administrativa, serán los tribunales en última instancia quienes decidan, pues ellos tienen el monopolio para la *iuris dictio* —«decir justicia»— según el art. 117 de la CE. A *fortiori*, la privatización de la gestión tributaria encarnada en la autoliquidación presupone la necesidad de que el obligado interprete la norma.

De lo anterior resulta que no puede colegirse la existencia de un **bien jurídico válido** en clave punitiva, pues acatar los dictados administrativos supone instituir un deber de obediencia inadmisibles en un Estado de Derecho y vulnerar la garantía punitiva de tipicidad.

III. Una infracción inexistente

Del análisis efectuado del art. 206 bis de la LGT resulta que se establece una **dualidad tipificadora**; la genérica de la ley, de los tipos que cita y; la específica, de la Administración a cuyas resoluciones se remite. Ambas son inadecuadas y ponen en evidencia dos objeciones básicas: una *estructural*, que alude a la imposibilidad de sancionar un incumplimiento que el fraude de ley no origina, y otra, la *garantista*, que refiere a la imposibilidad del establecimiento de infracciones y sanciones por resolución administrativa (43) .

1. Objeción estructural a la tipificación

El **conflicto en la aplicación de la norma** tributaria exige *dos requisitos* que han de cumplirse de forma cumulativa de acuerdo con el art. 15 de la LGT.

De un lado, el empleo de un negocio que no se corresponde a la causa que se pretende sino a la de otro tipo negocial, aspecto que entronca con la categoría de los negocios indirectos. Así el texto legal remarca su *artificialidad* («notoriamente artificiosos o impropios») para el resultado que se busca. Tal valoración exige enjuiciar dos parámetros y evidenciar su impropiedad: en primer lugar, la negociación jurídica realizada a través de una o varias operaciones y, en segundo lugar, relacionarlo con el resultado obtenido.

De otro lado, de la negociación sólo ha de resultar un *fin fiscal*: la reducción, eliminación o diferimiento de la carga tributaria. El propósito o finalidad perseguida no necesariamente se ha de

contemplar en clave económica sino se ha de entender de manera más extensa, en clave negocial. Pues bien pudiera resultar que la operación no reportara un beneficio económico directo, pero sí diera lugar a una posición empresarial diversa que pueda favorecer a la entidad. El evidenciar la existencia de otra lógica negocial, racional y propia de la actividad, enerva la aplicación de tal cláusula. Lo contrario otorgaría a la Administración un papel de garante de las lógicas empresariales validando o vetando operaciones que no considere adecuadas para obtener ganancia económica (44).

A este respecto hay que considerar que *la intención* de las partes no es un aspecto determinante de la aplicación de la institución, es el concreto uso de los negocios contrariando a su fin. Los contratos se diseñan para ser aplicados a una concreta realidad, el no efectuarlo entraña la elusión prohibida. Es por lo que en el fraude de ley tributaria o conflicto en la aplicación de la norma tributaria no se exige probar la intención o conciencia de burlar la ley, pues el fin último de tal doctrina es la defensa de la ley, no la represión del concierto o intención maliciosa (45).

La tipificación efectuada por el art. 206 bis de la LGT es **incongruente** con la conducta a la que dice ser aplicada pues bascula sobre el *incumplimiento de la obligación* basada en ocultación de hechos o conductas preparatorias de la misma, mientras que el fraude de ley no constituye incumplimiento de la obligación tributaria, sino *rodeo*. En tal sentido obsérvese que tal tipificación es reiterativa de otros tipos preexistentes; y si ya existían, ¿En dónde radica la diferencia? ¿Cuál es su utilidad? En puridad, no se pretende constatar la infracción que tipifica. Tales menciones legales constituyen *referentes* para evidenciar ventajas del contribuyente cuantificadas sobre la base de incumplimientos. Pero ni se tipifica el mal uso de las formas jurídicas, ni es posible afirmar el incumplimiento en la estructura de del fraude de ley.

En la misma línea, la configuración tributaria del conflicto como una institución objetiva —que destierra la evaluación de la intención— dificulta (aunque no imposibilita) el necesario juicio de culpabilidad (46). Constatar la existencia de culpa exige admitir y probar la negligencia o dolo, mientras que la esencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria no es tanto la intención fraudulenta o elusiva respecto de la norma, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada. Es así necesario un juicio punitivo posterior de culpabilidad no siempre fácil, pues la intención o la diligencia no aparece ínsita en la propia existencia del fraude de ley.

En definitiva, no se sanciona la artificiosidad en la utilización de las normas para rodear su cumplimiento (elusión) sino que se parte de que tales normas se incumplen, aproximando el comportamiento a la evasión. No se trata de una mera utilización de una norma contrariando la finalidad para que se dictó, sino de un quebranto directo de la misma poniéndola en relación con un cierto *ánimo defraudatorio relacionado con la evasión*. En tal línea la Exposición de Motivos de la ley de reforma habla de que se pretende adecuar el régimen jurídico del conflicto a la doctrina jurisprudencial que no excluye la voluntad defraudadora de la figura. Continúa insistiendo dicha exposición de motivos que con ella se pretende perseguir «dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria».

La tipificación de tal infracción transmuta la lógica de base, propia de la elusión ilícita, y **la convierte en evasión**. La ley crea con su tipificación un mecanismo para transmutar elusiones en evasiones. El legislador, deseoso de evitar la elusión ilícita, se plantea su sanción sobre la base de reprimir una evasión. Tal planteamiento se enfrenta a la lógica que claramente expuso la STC 120/2005 de 10 de mayo al indicar que en el fraude de ley no existe simulación ni puede hablarse de una actuación «que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificar *per se* de infracción tributaria o delito fiscal.» (F.J.4º).

2. Objeción punitiva o de garantía

Al configurar la infracción comentada como un ilícito de **tipificación mixta**, mediante ley y mediante

la remisión a los criterios que fije la Administración, el legislador pretende dar un paso más en la colaboración de la tipificación legal de las infracciones. Ya no es un reglamento que desarrolla el contenido típico de la ley punitiva, sino que es la propia Administración, a través de sus decisiones carentes de fuerza normativa, quien completa el tipo legal.

Se utiliza la tipificación de infracciones preexistentes —art. 191 a 195—, en primer lugar, para tipificar parcialmente las conductas de fraude de ley y, en segundo lugar, para delimitar negativamente el ámbito de tal infracción. Con ello se pone en evidencia que el verdadero criterio de tipificación no reside en la ley sino en el criterio administrativo. El art. 206 bis de la LGT establece como requisito *sine qua non* para la infracción la necesidad de una **decisión administrativa** para calificar, desvalorando, concretas operaciones. Es esta calificación administrativa de determinadas prácticas, calificación escrita, pública y previa, la que convierte el comportamiento tipificado legalmente en infracción. A dicha decisión administrativa se le pretenden asociar las garantías punitivas que sintetiza el aforismo latino de *lex praevia, scripta et stricta*. Así se garantiza la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables, la publicidad de las normas y la tipicidad o taxatividad de su descripción. Pero a tales garantías les falta un requisito básico: no se predicen de una ley sino de una decisión administrativa.

El parecer de la Administración deviene fuente de derecho punitivo vulnerando, a nuestro entender, el **principio de legalidad y tipicidad** básico de este ámbito. A este respecto se ha de tener presente que el principio de legalidad punitiva articula dos garantías básicas. Una de carácter *material*, que demanda la certeza en el conocimiento de la conducta que constituye la infracción y la correlativa sanción. De aquí se deriva que no sean admisibles formulaciones vagas o imprecisas que permitan una decisión prácticamente libre del intérprete y juzgador (47) . Y otra *garantía formal* que exige el rango necesario de la norma tipificadora; se precisa una norma legal, y no reglamentaria, de acuerdo con la exigencia del art. 25.1. de la CE. Si bien la reserva de ley respecto de las infracciones y sanciones administrativas no es tan rigurosa como la penal al admitir la colaboración reglamentaria, la ley ha de contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica (48) .

En tal sentido la necesidad de seguridad de la sanción, con su previsión clara y exenta de ambigüedad, resulta consustancial de la garantía material del principio de tipicidad y que de manera refleja resulta también exigida por la **doctrina del Tribunal de Justicia de la UE**, así en el Caso Halifax (49) y en el caso Emsland-Starke (50) . En tales asuntos el posicionamiento del tribunal no niega la posibilidad de la sanción al abuso normativo, pero exige una «necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad». De tales menciones parece deducirse que la punición al fraude de ley resulta una opción de cada Estado, siempre que se efectúe con las garantías de legalidad y seguridad apuntadas, a las que cabría añadir la exigencia de proporcionalidad y coherencia con la institución en los términos indicados.

En base a lo argumentado resulta que la sanción del art. 206 bis de la LGT es **inconstitucional** por cuanto ni respeta el principio de tipicidad exigido a las infracciones ni resulta proporcional, pues falta una coherencia intrínseca entre lo sancionado —incumplimiento de la obligación tributaria— con la conducta base del fraude de ley —mal uso de las formas jurídicas—. Esta tipificación pone de relieve una doble tensión; por un lado, que la ciudadanía sea responsable de la aplicación de los tributos y, por otro lado, que en tal aplicación se sigan los mandatos de la Administración. A través de la habilitación legal al mandato de la Administración se pretende, más que reprimir un comportamiento ilícito, la tipificación de una **planificación dócil y obediente**, incompatible con un Estado de Derecho y con sus garantías punitivas.

IV. Bibliografía

ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier y GOMEZ LANZ, Francisco Javier: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación» *RCyT CEF*. n.º 281-282. 2006.

BURLADA ECHEVESTE, José Luís: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario». *Quincena fiscal*. n.º 7 y 8. 2006.

DELGADO PACHECO, Abelardo: *Las normas generales antielusion en la Jurisprudencia tributaria española y europea*. Tesis doctoral. Madrid. 2017.

DELGADO SANCHO, Carlos David: *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid. 2016.

ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: «Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT». *Revista Española de Derecho Financiero*. n.º 166. 2015.

FALCÓN y TELLA Ramón: «Economía de opción, fraude de ley y simulación». *Actualidad jurídica Aranzadi*. n.º 833. 2011.

FALCÓN y TELLA Ramón: «El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005». *Quincena fiscal*. n.º 12. 2005.

FALCÓN y TELLA Ramón: «El fraude a la Ley Tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura». *Quincena fiscal*. n.º 18. 1995.

FERRAJOLI, Luigi: *Derecho y razón*. Trotta. Madrid. 2005.

FERREIRO LAPATZA José Juan: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena fiscal*. n.º 11. 2003.

FERREIRO LAPATZA José Juan: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal». *Quincena fiscal*. n.º 8. 2001.

GARCÍA BERRO Florián: «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal». *Nueva Fiscalidad*. n.º 1. 2020.

GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (Coordinadora): *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (1ª Parte). IEF. Doc. n.º 13/2016.

GARCÍA NOVOA César: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*. n.º 8. 2003.

JIMENEZ JIMENEZ, Clara: «Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley». *RCyT CEF*. n.º 72. 2005.

LAMOCA PÉREZ, Carlos: «El principio de igualdad ante la ley en el control tributario. Un nuevo modelo de control de las obligaciones tributarias a través del análisis de riesgos». *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*. n.º 274. 2006.

LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki: «Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración». *Revista española de Derecho Administrativo*. n.º 193. 2018.

LINARES GIL, Máximo I.: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». *Indret*. n.º 3. 2004.

LUCAS DURÁN, Manuel: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT» en MERINO JARA, Isaac y MANZANO SILVA, Elena: *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Bosch. Madrid. 2014.

LUCAS DURÁN, Manuel: «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal» en GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (Coordinadora): *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario* (1ª Parte). IEF. Doc. n.º 13/2016.

LUCAS DURÁN, Manuel: «Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo». *RCyT CEF*. n.º 398. 2016.

MERINO JARA, Isaac y MANZANO SILVA, Elena: *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Bosch. Madrid. 2014.

MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal. Parte General*. Reppertor. Barcelona. 2015.

MORÓN PÉREZ, María del Carmen: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria». *Quincena fiscal*. n.º. 22. 2015.

MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2015.

PALAO TABOADA, Carlos, «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. n.º. 165. 2015.

PALAO TABOADA, Carlos: «En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)». *Nueva Fiscalidad*. n.º 2 2020.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: «La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente». *Quincena Fiscal*. n.º 8. 2017.

RODRÍGUEZ-RAMOS LANDARIA, Luís: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria». *Carta Tributaria*. n.º 7. 2015.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derechos de la Unión Europea)». *RCyT CEF*. n.º 329-330.

SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «El riesgo del abuso normativo en la Unión Europea. Análisis de la Resolución 2012/772 y de la Directiva 2016/1164». *Quincena fiscal*. n.º 12. 2017.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *Las infracciones en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons. 2007.

SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas». *Quincena fiscal*. n.º 22. 2017.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel y PÉREZ TENA, Juan Ramón: «Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad». *Quincena fiscal*. n.º 1. 2021.

SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015». *RCyT CEF*. n.º 391. 2015.

SANZ GADEA, Eduardo: «Medidas antielusión fiscal». *IEF, Doc*. n.º 8. 2009.

- (1) El presente artículo contiene algunos nuevos planteamientos a lo sustentando en SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas». *Quincena fiscal*. n.º 22. 2017.
- (2) STC 25/1981, 14 de julio F.J. 5º.
- (3) STC 2/1982, 17 de enero F.J. 5º.

- (4) Por ejemplo, la cláusula del art. 96.2 de la LIS que exige la existencia de motivos económicos válidos para aplicar el régimen especial del Capítulo VIII de la LIS.
- (5) Además de las cláusulas generales existen «cláusulas especiales, específicas o «ad hoc», aquéllas dispuestas en la ley para un supuesto concreto, y que pueden adoptar las formas de hechos imponderables complementarios, presunciones o, incluso, ficciones tributarias». (GARCIA DE NOVOA, Cesar: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena fiscal*. nº 8. 2003, pág. 12.
- (6) Ver la doctrina recogida en BURLADA ECHEVESTE, José Luís: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario». *Quincena fiscal*. nº 7 y 8. 2006.
- (7) En tal sentido, aun no siendo la calificación jurídica clausula, se plantea su distinguibilidad en la STS 2257/2020, de 02/07/2020: «Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la "calificación" tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación.» (F.J. 4º)
- (8) Ver LUCAS DURÁN, Manuel: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT» en MERINO JARA, Isaac y MANZANO SILVA, Elena: *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Bosch. 2014. Madrid.
- (9) Tratamos la cuestión en SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: «El riesgo del abuso normativo en la Unión Europea. Análisis de la Resolución 2012/772 y de la Directiva 2016/1164». *Quincena fiscal*. nº 12. 2017.
- (10) Ver Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. En la Exposición de Motivos del proyecto de ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 señala precisamente que «[...] la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración».
- (11) Por todos ver GARCÍA NOVOA, César: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena fiscal*. nº 8. 2003, BURLADA ECHEVESTE, José Luís: «El fraude de Ley en el Derecho Tributario». *Quincena fiscal*. nº 8. 2006, FALCÓN y TELLA Ramón: «Economía de opción, fraude de ley y simulación». *Actualidad jurídica Aranzadi*. nº 833. 2011, FALCÓN y TELLA Ramón: «El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005». *Quincena fiscal*. nº 12. 2005, FALCÓN y TELLA Ramón: «El fraude a la Ley Tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura». *Quincena fiscal*. nº 18. 1995, FERREIRO LAPATZA José Juan: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena fiscal*. nº 11. 2003, FERREIRO LAPATZA José Juan: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal». *Quincena fiscal*. nº 8. 2001, RUIZ ALMENDRAL, Violeta: «¿Tiene futuro el test de los "motivos económicos válidos" en las normas anti-abuso? (Sobre la planificación fiscal y las normas anti-abuso en el Derechos de la Unión Europea)». *RCyT CEF*. nº 329-330. GARCÍA BERRO Florián: «Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal». *Nueva Fiscalidad*. nº. 1. 2020.
- (12) La regulación del artículo 24.2 de la LGT de 1963 seguía las orientaciones civilistas del art. 6.4 CC, al remarcar el elemento subjetivo en la expresión de realizar actos «con el propósito probado de eludir el impuesto». El régimen establecido por el vigente art. 15 de la LGT de 2003 se centra en lo anormal o artificioso del negocio refiriéndose a negocios «individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios». Así la Exposición de Motivos de Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria que la introdujo afirma «[...] y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", que pretende configurarse como un

instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.»

- (13) Ver en tal orientación DELGADO SANCHO, Carlos David: *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid. 2016, pág. 282-283. LAMOCA PEREZ califica de errónea la medida que pretende luchar contra el fraude a través exclusivamente de la deuda descubierta o el número de contribuyentes visitados. (LAMOCA PÉREZ, Carlos: «El principio de igualdad ante la ley en el control tributario. Un nuevo modelo de control de las obligaciones tributarias a través del análisis de riesgos». *CEF Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 274, 2006, pág. 37).
- (14) Certeramente afirma el Consejo de Estado «El fondo de todo este problema es el conflicto entre un "ius vivens" que existe en la práctica y los límites impuestos por el Derecho objetivo en la configuración de los negocios jurídicos con una determinada causa. Este fondo es común a las figuras de fraude de ley, abuso de Derecho y negocios anómalos, particularmente los negocios en fraude de ley, en el Derecho civil (cfr. Los artículos 6.4 y 7.2 del Código civil); y las figuras del fraude de ley y las cláusulas anti-abuso o anti-elusión en el Derecho tributario». (Informe del Consejo de Estado nº 130/2015, pág. 35).
- (15) LINARES GIL indica que la confusión entre simulación y fraude de ley viene propiciada por el hecho de que el negocio disimulado sea también fraudulento, la equiparación que llevan a cabo otros ordenamientos extranjeros, la exigencia de un contenido intencional en el fraude de ley y la facilidad aplicativa de la simulación frente al conflicto. (LINARES GIL, Máximo I.: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». *Indret*, nº. 3. 2004, pág. 9.
- (16) La superposición entre fraude de ley y figuras afines se origina cuando «[...] se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la "causa típica" o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta» (Voto particular de los Magistrados Huelin Martínez de Velasco y Montero Fernández, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (rec.1881/2012)).
- (17) La Sentencia de TS, Sala 3ª, de lo Contencioso-Administrativo, 24 de Febrero de 2014, recogiendo la doctrina de la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. de cas. 1061/2007) afirma que «[...] a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras».
- (18) FALCÓN y TELLA Ramón: «Economía de opción, fraude de ley y simulación». *Actualidad Jurídica Aranzadi* nº 833. 2011. En esta línea SANZ GADEA afirma que «la recepción en el ámbito tributario del concepto civil de simulación, basado en la inexistencia de causa o existencia de causa falsa o fingida, no siempre ha sido correctamente efectuada por la jurisprudencia que, a menudo, aprecia esa inexistencia e ilicitud de la causa sobre la base de indicios vinculados a los motivos exclusivamente fiscales de la operación [...] Así pues, la declaración de simulación ha descansado no tanto en la confrontación entre una voluntad real y una voluntad aparente cuanto en la existencia de una causa ilícita en la medida en que se ha reputado ilícito perseguir una finalidad puramente fiscal» (SANZ GADEA, Eduardo: «Medidas antielusión fiscal». *IEF, Doc.* nº 8. 2009, pág. 213). En la misma línea RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador: «La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente». *Quincena Fiscal*. nº 8. 2017, pág. 11.
- (19) FALCON Y TELLA, Ramón: «El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC de 10 de mayo de 2005». *Quincena fiscal*. nº 12. 13. Para un análisis de la situación jurisprudencial ver PALAO TABOADA, Carlos: «En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)». *Nueva Fiscalidad*. nº 2 2020 y DELGADO PACHECO, Abelardo: *Las normas generales antielusion en la Jurisprudencia tributaria española y europea*. Tesis doctoral. Madrid. 2017.
- (20) En relación con la doctrina científica, y en contra de que el fraude de ley pueda ser sancionado en vía penal, ver entre otros a JIMENEZ JIMENEZ, Clara: «Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley». *RCyT CEF*. nº 72. 2005, pág. 224 y BURLADA ECHEVESTE, José Luís: «El fraude de ley en el Derecho Tributario». *Quincena Fiscal*. nº 7/8. 2006, pág. 54. De otro parecer ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier y GOMEZ LANZ, Francisco Javier: «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación» *RCyT CEF*. nº 281-282. 2006 pág. 47.

- (21) Ver GARCÍA NOVOA César: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*. nº 8. 2003, pág. 12 y ss.
- (22) STS 751/2003 de 28 de noviembre.
- (23) El F. J. 4º de la Sentencia 129/2008, de 27 de octubre indica que «No cae fuera del campo semántico del verbo «defraudar», que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos. No es tampoco el fruto de un razonamiento ilógico o ajeno a las pautas interpretativas asentadas en la comunidad jurídica, sin que en ningún caso lo sea el que se condicione de este modo la juridicidad de ciertas operaciones mercantiles, que serían sólo inicial y aparentemente regulares. Y no revela desde luego la utilización de valores o principios contrarios a la Constitución.»
- (24) El delito contra la Hacienda Pública es un tipo penal en blanco, una norma penal incompleta en la que «la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta, en la que los términos de la norma penal se complementan con lo dispuesto en leyes extrapenales» (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8).
- (25) La Exposición de Motivos de tal norma reitera la idea expuesta en la STC 128/2008, 27 de octubre que considera que defraudar «puede llegar a comprender la utilización de figuras al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos».
- (26) Se ha de sopesar, de un lado, la conducta del ciudadano y su obligación conocer y aplicar la norma —art. 6.1 CC. y art. 120 LGT— y, de otro lado, la del Estado legislador obligado a redactar normas claras e inteligibles —entre otras exigencias, como preceptúa el art. 129 de la Ley 39/2015— y a informar y asistir a los obligados tributarios respecto de sus derechos y obligaciones, en concreto con relación a la aplicación de la normativa tributaria —art. 85 a art. 91 de la LGT—.
- (27) Ver a este respecto lo señalado en SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *Las infracciones en la nueva LGT*. Ed. Marcial Pons. 2007
- (28) Proyecto de ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados. 22 de mayo nº 16-1).
- (29) Hay que reiterar que la Exposición de Motivos afirma que «[...] la obligación de declaración de un mecanismo transfronterizo no implica, *per se*, que dicho mecanismo sea defraudatorio o elusivo, sino únicamente que en él concurren determinadas circunstancias indiciarias de planificación fiscal que le hacen acreedor de la obligación de declaración».
- (30) Así habla de que el conflicto se introdujo como un instrumento para «la lucha contra los mecanismos más sofisticados de fraude fiscal» cuando en puridad tendría que decir fraude de ley.
- (31) Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de ley de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (ver <http://www.minhap.gob.es>, pág. 5).
- (32) Es fruto de un proceso manifestado en la redacción del Anteproyecto de la Ley General Tributaria —actual Ley 58/2003— en donde se preveía la sanción de la elusión en el art. 185.1 con relación al art. 15 de la LGT. Tal propuesta fue fuertemente contestada por el Dictamen 1402/2003, de 22 de mayo del Consejo de Estado afirmando que el tipo infractor suponía incorporar demasiados conceptos jurídicos indeterminados que «dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso». Desestimada su introducción sobre la base de tales consideraciones en la reforma de la LGT (Ley 34/2015) se vuelve a introducir la posibilidad de la sanción de determinados comportamientos elusivos por suponer un peligro o una lesión a la recaudación. (Analiza el Informe del CGPJ sobre el anteproyecto y el Dictamen del Consejo de Estado MORÓN PÉREZ, María del Carmen: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley

General Tributaria». *Quincena fiscal*. nº. 22. 2015).

- (33)** Ver por todas la Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S, 6 Jun. 2008, Rec. 146/2004.
- (34)** SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés: «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015». *RCyT CEF*. nº 391. 2015, pág. 17 disponible en http://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf. RODRÍGUEZ-RAMOS LANDARIA alude a que se crea una norma de cobertura para defraudar la analogía *in malam partem* sancionadora. (RODRÍGUEZ-RAMOS LANDARIA, Luís: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria». *Carta Tributaria*. nº 7. 2015, pág. 5).
- (35)** Así la enmienda nº 103 del grupo Convergencia i Unió «El término "igualdad sustancial" es un concepto jurídico indeterminado inadmisibles en el ámbito sancionador. Por ello, debe existir una norma reglamentaria que defina qué debe entenderse por tal igualdad sustancial, eliminando cualquier posible discrecionalidad administrativa en su aplicación» (BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-146-3 de 17/07/2015). LUCAS DURAN considera insuficientes las críticas respecto de la indeterminación que origina la «identidad sustancial». (LUCAS DURÁN, Manuel: «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal» en GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (Coordinadora): *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª Parte)*. IEF. Doc. nº 13/2016, pág. 116 y LUCAS DURÁN, Manuel: «Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo». *RCyT CEF*. nº 398. 2016).
- (36)** Ver LUCAS DURÁN, Manuel: «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal» en GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (Coordinadora): *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª Parte)*. IEF. Doc. nº 13/2016, pág. 117. PALAO TABOADA, Carlos., «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. nº. 165. 2015, pág. 4.
- (37)** Señalaba la enmienda 103 de Convergencia i Unió «Esta referencia al momento de la presentación de la autoliquidación en lugar de al momento de la realización de las operaciones puede provocar una grave situación de inseguridad jurídica para los obligados tributarios que deciden intervenir en operaciones o realizar inversiones que, sólo meses después de su realización, son incluidas en la publicación en la que la Administración dará a conocer las operaciones que considera realizadas en conflicto en aplicación de la norma. La configuración de esta sanción en los términos descritos afectaría con toda probabilidad a las decisiones de inversión a realizar en España pues impediría dar a los inversores la necesaria seguridad jurídica sobre la calificación de su conducta a efectos de una posible sanción» (BOCG. Congreso de los Diputados Núm. A-146-3 de 17/07/2015).
- (38)** La prohibición de aplicación analógica se reitera en diversas sentencias, particularmente, poniendo de relieve la imposibilidad de sancionar el fraude de ley a través de la defraudación tributaria penal. La STC 75/1984, de 27 de junio indica que el principio de legalidad penal no tolera «[...] la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles [...]» (FJ 4).
- (39)** Ver MUÑOZ CONDE, Francisco y GARCÍA ARÁN, Mercedes: *Derecho Penal. Parte General*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2015, pág. 303. y MIR PUIG, Santiago: *Derecho Penal. Parte General*. Reppertor. Barcelona. 2015, pág. 152. FERRAJOLI habla de un doble límite a la potestad prohibitiva del Estado: el principio de necesidad que implica la pena mínima necesaria y la máxima economía en la configuración de los delitos y el principio de lesividad relacionado con la tutela de bienes fundamentales (FERRAJOLI, Luigi: *Derecho y razón*. Trotta. Madrid. 2005, pág. 465-466).
- (40)** Sobre la potestad sancionadora de la Administración, la obligación de proteger determinados bienes jurídicos, y los límites de la regulación por exceso o por defecto ver LASAGABASTER HERRARTE, Iñaki: «Constitución, derecho penal y límites de la potestad sancionadora de la administración». *Revista española de Derecho Administrativo*, nº. 193. 2018.
- (41)** GARCÍA NOVOA César: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*. nº 8. 2003, pág. 12 y ss.

- (42) En tal sentido podría establecerse su sanción sobre la base de describir un comportamiento de peligro no directamente vinculado al incumplimiento de una norma tributaria, aunque suponga una menor tributación. Así, por ejemplo, la constitución artificiosa de sociedades aparentes que únicamente persiguen fines fiscales. También podría indirectamente sancionarse obligaciones informativas de prevención de conductas elusivas a evitar, sin llegar a sancionar el dejar de ingresar; en este sentido ver la infracción de la obligación informativa de la planificación fiscal potencialmente agresiva en SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel y PÉREZ TENA, Juan Ramón: «Las nuevas infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad». *Quincena fiscal*. nº 1. 2021.
- (43) Califica de tipo abierto e indeterminado ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco: «Sobre el proyecto de modificación parcial de la LGT». *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 166. 2015, pág. 16. También alude al poder otorgado a la Administración PALAO TABOADA, Carlos, «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de la Ley de modificación de la Ley General Tributaria». *Revista Española de Derecho Financiero*. nº 165. 2015, pág. 24.
- (44) La Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1503/2016 de 22 junio, partiendo de la exposición de la doctrina en la materia, sintetiza los requisitos para aplicar la institución.
- (45) En tal orientación se posiciona la Sentencia de 29 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 100/2005).
- (46) Respecto de la existencia y necesidad de la culpabilidad sancionadora se afirma que «la apreciación de la culpabilidad en la conducta del sujeto infractor es una exigencia que surge directamente de los principios constitucionales de la seguridad jurídica y de legalidad en cuanto al ejercicio de potestades sancionadoras de cualquier naturaleza. [...]». (Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, Sentencia 690/2017 de 20 Abr. 2017, Rec. 1172/2016).
- (47) Tales criterios se deducen de la doctrina del Tribunal Constitucional, por todas, el F.J. 4º de la STC 145/2013, 7 de julio, y la Sentencia núm. 150/2015 de 6 julio.
- (48) Ver el F.J. 19º de la STC 34/2013, de 14 de febrero.
- (49) Caso Halifax TJCE 2006\383, 21 febrero 2006 en su apartado 93 «Además, procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación, haciendo que las deducciones del IVA soportado sean, en parte o en su totalidad, indebidas (véase, en este sentido, la sentencia Emsland-Stärke [TJCE 2000, 326] , antes citada, apartado 56)».
- (50) Caso Emsland-Stärke Sentencia de 14 diciembre 2000. TJCE 2000\326, 14 diciembre 2000 en el apartado 56. «A diferencia de lo que afirma Emsland-Stärke, la obligación de devolver las restituciones percibidas en un supuesto en el que se acredite la existencia de los dos elementos constitutivos de una práctica abusiva no viola el principio de legalidad. En efecto, la obligación de devolución no constituye una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino la mera consecuencia de la constatación de que las condiciones exigidas para la obtención del beneficio resultante de la normativa comunitaria fueron creadas artificialmente, haciendo que las restituciones concedidas fueran indebidas y justificando, por consiguiente, la obligación de devolverlas».