

LA SANCIÓN AL USO ARTIFICIOSO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS

MIGUEL ANGEL SÁNCHEZ HUETE¹

Universitat Autònoma de Barcelona

SUMARIO: 1.-OBJETO DE ESTUDIO. 2.-TENSIONES ENTRE LA ELUSIÓN ILÍCITA Y LA EVASIÓN. 3.-SANCION A LA ARTIFICIOSIDAD DE FORMAS JURÍDICAS. 3.1.Descripción y tipificación. 3.2.Bien jurídico. 4.-OBJECCIONES A LA INFRACCIÓN. 4.1.Objeción estructural a la tipificación. 4.2.Objeción punitiva o de garantía.

RESUMEN: El objeto del presente capítulo es el estudio crítico de la infracción establecida del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (fraude de ley) por el ordenamiento español. Para ello se analiza, en primer lugar, la lógica del conflicto y sus relaciones con la evasión en el ámbito de la planificación fiscal. En segundo lugar, se estudia la infracción y su concreta tipificación enmarcando el bien jurídico. Por último, se formulan una serie de valoraciones críticas de las que se concluye que la infracción es contraria a la Constitución.

PALABRAS CLAVE: evasión, fraude de ley, fraude tributario, simulación, tipicidad, sanción.

1.-OBJETO DE ESTUDIO

¿Podemos sancionar el mal uso o el abuso del ordenamiento tributario para pagar menos tributos? La solución a tal interrogante no es fácil pues, de un lado, el legislador es responsable de la configuración clara y coherente del ordenamiento jurídico y tales normas distan, con mucho, de ser fáciles de entender. En esta línea también la norma tributaria se aplica, en un primer momento, por ciudadanos, que no resultan expertos conocedores de las intrincadas normativas tributarias. De otro lado, el uso -normalmente- malicioso y artificioso del ordenamiento con la finalidad de pagar menos es un comportamiento nada edificante, en mayor medida, cuando se efectúa por quienes poseen mayores conocimientos y capacidad económica.

El dilema sobre si es susceptible de sanción el fraude de ley se plantea sobre la base del estudio de la normativa española y con referencia a lo previsto en el art. 206 bis de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre General Tributaria (en adelante LGT) que sanciona el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. A este respecto es preciso clarificar que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es una institución próxima al fraude de ley a la que nos referiremos de manera indistinta.

El objeto del presente capítulo resulta el estudio crítico de la infracción prevista en dicho artículo 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

¹ Profesor de Derecho Financiero y Tributario de la Universitat Autònoma de Barcelona. Doctor en Derecho por la Universitat Internacional de Catalunya. Autor de un buen número de publicaciones relacionadas con la temática sancionadora. De sus líneas de investigación destacan los estudios sobre la planificación fiscal agresiva o el uso de sociedades pantalla y refugio. En la actualidad investiga la aplicación de la inteligencia artificial al ámbito punitivo tributario.

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. Para llevar a cabo dicho estudio 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 Constitución².

2.-TENSIONES ENTRE LA ELUSIÓN ILÍCITA Y LA EVASIÓN

El fraude de ley resulta una institución común del ordenamiento jurídico como se 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, se muestra 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. Y en tercer lugar, resulta común a todas las ramas del Derecho su operatividad básica, ya que bascula en la existencia de dos 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) se afirma que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el art. 6.4 Código civil, 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 tributario, 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

² El presente artículo contiene buena parte de los planteamientos sustentados en SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: "Sancionando el conflicto en la aplicación de la norma tributaria". *Forum fiscal*. nº 272. 2021.

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 contiene³.

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. 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 la colisión con otras normas que correspondería haber sido aplicadas –de ahí el fraude-. 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

³ 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 Luis: “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.

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 prueba de una intención fraudulenta 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 Inspección⁴.

Sobre tales cuestiones planea además la cuestión de si un ordenamiento específico como es 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 imponer sanciones. 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.

⁴ 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 y 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.

Resulta evidente que evasión y elusión poseen una estrecha relación con el hecho imponible, pero en ningún caso pueden confundirse. 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 lícita. 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 resultar infracción tributaria, si concurre ocultación como conducta básica, o bien, por constituir delito contra la Hacienda Pública, si se realiza a través de defraudación y se cumplen los demás elementos del tipo.

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 que exista 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 oculta⁵. Las confusiones terminológicas y los juicios de valor concurrentes sobre tales conceptos 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 equívoco 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 contrato⁶. La finalidad del sujeto no son los fines que el ordenamiento atribuye a los contratos⁷. 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”. 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

⁵ 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).

⁶ 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.

⁷ 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)).

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”⁸.

Numerosa jurisprudencia parte de reconocer la separación teórica entre simulación y fraude de ley, pero en su aplicación práctica evidencia una compatibilidad de figuras⁹. Tal confusión lleva a afirmar la posible sanción penal a conductas consideradas tributariamente como fraude de ley. En esta línea 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 penal¹⁰. Una solución semejante también se puede obtener a través de afirmar la sustantividad de la tipificación penal respecto de la consideración tributaria¹¹, o que el tipo penal de defraudación fiscal no resulta ajeno a la idea de fraude de ley¹².

Disentimos de tales planteamientos por cuanto la aplicación de los conceptos de elusión y evasión entre el ámbito tributario y penal 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

⁸ FALCÓN y TELLA Ramón: “Economía de opción, fraude de ley y simulación”. *Actualidad Jurídica Aranzadi* n° 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.* n.º 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.* n° 8. 2017, pág. 11.

⁹ 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.* n° 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.* n° 2 2020 y DELGADO PACHECO, Abelardo: *Las normas generales antielusion en la Jurisprudencia tributaria española y europea.* Tesis doctoral. Madrid. 2017.

¹⁰ 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.* n° 8. 2003, pág. 12 y ss.

¹¹ STS 751/2003 de 28 de noviembre.

¹² 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.”

lo penal. Tal discordancia, aparentemente admisible por la autonomía de la norma penal, decae por la exigencia concreta del propio tipo penal. Recordemos que el delito contra la Hacienda Pública resulta un tipo parcialmente en blanco que remite para su completitud a la legalidad tributaria¹³; 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 en la 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. Por consiguiente, no existe un *tertium genus* entre elusión y evasión, a lo sumo, una evasión que utiliza formas jurídicas para ocultar los hechos. Y en tal caso es evasión, no por el artificio negocial sino por la ocultación.

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 al introducir mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre su sanción en el art. 206 bis¹⁴.

3.SANCIÓN A LA ARTIFICIOSIDAD DE FORMAS JURÍDICAS

Con la reforma de la Ley General Tributaria de 21 de septiembre de 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

¹³ 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).

¹⁴ 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".

norma tributaria, no con el fraude de ley del cual proviene, sino con el fraude fiscal¹⁵. 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”¹⁶. 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 elusorios¹⁷.

3.1. 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. Para 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 y decisiones administrativas sucesivas.

3.1.1. Decisiones administrativas previas

¹⁵ 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.

¹⁶ 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).

¹⁷ 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).

Como decimos 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. Tal declaración demanda 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 realizadas en conflicto con un juicio desaprobatorio. 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.

b) 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”¹⁸. 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) de la LGT modificado. La culpa necesita de prueba como exigencia, y ésta se ha de evidenciar motivándose en relación con el caso, sin que el carácter objetivo del conflicto pueda enervar su apreciación.

3.1.2. 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

¹⁸ Ver por todas la Sentencia del TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2ª, S, 6 Jun. 2008, Rec. 146/2004.

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. 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 el segundo criterio de tipificación resulta que el parecer de la Administración integra y completa el desvalor del comportamiento. Es esta una referencia que genera graves problemas de tipicidad, pues la decisión de la Administración resulta básica 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 reprobable 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 punitivo¹⁹. 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 indeterminación²⁰.

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 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

¹⁹ 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, Luis: “Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. *Carta Tributaria*. nº 7. 2015, pág. 5).

²⁰ 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).

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 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 resulta complejo al presuponer la preexistencia de diversos procedimientos tributarios. 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 sancionar²¹. 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 firme²². 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, al hablar de la publicidad, del lugar donde se efectúa la difusión de tales criterios pues el web de la Agencia tributaria resulta de escasa garantía.

3.2. 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

²¹ 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.

²² 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).

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 comportan²³. 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 valores²⁴. 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

²³ 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).

²⁴ 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.

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 por qué ser consecuentes.

De otro lado, el comportamiento típico gravita sobre la afirmación contradictoria de que se está reprimiendo la elusión ilícita a la norma (un no-incumplimiento) y se acaba por sancionar su incumplimiento. Así se sanciona proporcionalmente sobre la base de incumplir la obligación de ingreso.

Respecto de la posibilidad de sancionar o no del fraude de ley GARCIA NOVOA disecciona los diversos argumentos que concurren²⁵. 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, que suponen 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. Y, 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

²⁵ 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.

podría ser merecedor de sanción²⁶. Ahora bien, no puede tipificarse dicho comportamiento sobre la base de incumplir la obligación material de ingreso, pues ésta nunca tendrá 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 fiscal 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.

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.

4.-OBJECCIONES A LA INFRACCIÓN

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 administrativa²⁷.

²⁶ Podría establecerse su sanción sobre la base de describir un comportamiento de peligro no directamente vinculado al incumplimiento de una norma tributaria. 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.

²⁷ 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

4.1.OBJECCIÓN 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 artificiosidad (“notoriamente artificiosos o impropios”) para el resultado que se busca. Y, de otro lado, de la negociación llevada a cabo sólo ha de resultar un fin, el 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.

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 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 maliciosa²⁸.

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

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.

²⁸ En tal orientación se posiciona la Sentencia de 29 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 100/2005).

tipifica el mal uso de las formas jurídicas, ni es posible afirmar el incumplimiento en la estructura 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 culpabilidad²⁹. 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 transformar 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).

4.2.OBJECCIÓN PUNITIVA O DE GARANTÍA

²⁹ 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).

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 administrativa a 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 –de art. 191 a art. 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 criterio administrativo se recoge en la página web de la Agencia tributaria donde publicita la existencia de once informes de la Comisión Consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria³⁰. En tales informes administrativos existen no pocos defectos formales y sustanciales. De un lado, no todos los informes se integran en lo que dispone el art. 206 bis de la LGT, los numerados en el web como 3, 5, 6, el 6 bis y el 7 no tienen una finalidad de complemento sancionador, al no efectuar referencia alguna a dicho precepto. Y, de otro lado, a nivel formal, existen no pocas deficiencias en tales informes aspecto que genera no pocas inseguridades³¹.

La falta de una publicación oficial denota imprecisiones fundamentales para su aplicación, pues la Administración tienen la carga de probar la existencia de dichas publicaciones. También al publicitar de manera conjunta informes destinados a completar el tipo infractor con otros que no lo son induce al error. En esta línea cabe considerar que los formatos que se emplean son diversos, aparecen con o sin membrete de la entidad, poseen diversos tipos de letras y, sobre todo, aparecen sin firmas o certificado del secretario que de fe de la existencia del acuerdo de la Comisión que recoge el informe.

³⁰<https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/conflictos-aplicacion-norma-tributaria.html> Consultado el 15 de febrero 2022.

³¹ El contenido de dichos informes tampoco adopta la numeración que se publicita en el web, así el denominado como 2, 3 y 5 no recoge en su encabezamiento. En relación con las fechas de su publicación cabe precisar: El conflicto nº 1 según en su encabezamiento que aparece publicado en septiembre de 2018, siendo de fecha de su firma -supuesta conclusión- de 10 de abril de 2018. El conflicto nº 2 según en su encabezamiento que aparece publicado en mayo de 2021, siendo de fecha de 12 de mayo de 2021. Tal situación nos interroga sobre cual es la fecha de su entrada en vigor pues no parece que el 1 de mayo sea posible pues no existía. El conflicto denominado por la página web como nº 3 no indica fecha en su encabezamiento y en su firma no consta el día, únicamente septiembre de 2021. El conflicto nº 4 afirma su publicación en diciembre de 2021 y aparece como fecha de realización en noviembre de 2021, sin concretar el día. El conflicto denominado por la página web como nº 5 carece de fecha de publicación en su encabezamiento y en su firma consta como realizado el 26 de enero de 2022.

Tales constancias las entendemos necesarias en la medida que dicho informe posee efectos más allá de los meramente informativos, pues integra la descripción de un comportamiento reprochable punitivamente.

También los criterios administrativos son en puridad informes que argumentan y dilucidan extensamente, no de manera sintética, sobre casos concretos que involucran empresas, ubicaciones, países y regulaciones específicas. No se trata de una descripción conceptual abstracta sino de una descripción casuística. Y aquí el problema reside en 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, “las leyes penales [...] no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas”³². 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.

La exigencia de una decisión administrativa para calificar, desvalorando, concretas operaciones es 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 preaevia, 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 predicán 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 juzgador³³. Y otra garantía formal, que exige

³² 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).

³³ 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. RTC 2015, 150.

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 antijurídica³⁴.

En base a lo argumentado resulta que la sanción del art. 206 bis de la LGT es inconstitucional por cuanto que 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 sus garantías punitivas.

³⁴ Ver el F.J. 19º de la STC 34/2013, de 14 de febrero. RTC 2013, 34.