



La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos

María Pilar Navarro Schiappacasse

*Doctora en Derecho y Ciencia Política por la Universidad de Barcelona.
Investigadora del Instituto de Ciencias Sociales de la Universidad de O'Higgins.
Becaria del programa Becas Chile, convocatoria 2015*

Extracto

Tras la incorporación de la infracción administrativa en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulada en el artículo 206 bis de la LGT, surge la necesidad de realizar un examen que determine, en primer lugar, la adecuación de este ilícito a los principios del derecho administrativo sancionador que, según la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional, corresponden a los principios penales aplicados de manera matizada. Más allá de los problemas de constitucionalidad que la norma pueda presentar, en segundo lugar, es necesario establecer si la sanción a supuestos de elusión fiscal es *a priori* inconstitucional, esto es, si independientemente de la configuración que el legislador efectúe de la infracción administrativa en un momento concreto, la misma no es compatible con las exigencias constitucionales. Tal estudio es necesario ya que, incluso si se derogase el ilícito del artículo 206 bis, de todos modos la Administración tributaria podría sancionar al contribuyente, pues la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, eliminó la exclusión de la sanción del artículo 15.3 de la LGT. Por ello, resulta imprescindible analizar críticamente los fundamentos en los que se basa la inadmisibilidad constitucional de la sanción y precisar si las exigencias derivadas del principio de tipicidad son compatibles con la regulación de un ilícito que castigue supuestos de elusión.

Palabras clave: conflicto en la aplicación de la norma tributaria; elusión fiscal; ilícito administrativo; principios del derecho administrativo sancionador.

Fecha de entrada: 20-09-2018 / Fecha de aceptación: 22-10-2018 / Fecha de revisión: 22-01-2019

Cómo citar: Navarro Schiappacasse, M.ª P. (2019). La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 147-186.





The unconstitutionality of the penalty for tax avoidance: a critical review of its fundamentals

María Pilar Navarro Schiappacasse

Abstract

After the incorporation of the administrative infringement in the supposed of conflict in the application of the tax norm, the Spanish General Tax Act has incorporated an administrative infringement regulated in its article 206 bis. Thus, it is needed to examine, in first place, the adaptation of this figure to the principles of the Administrative Law Penalties, which according to the consolidated doctrine of the Constitutional Court corresponding to the criminal principles, applied in a nuance form. In addition, beyond the constitutionality problems that the rule can present, it is needed to determine, in second place, if the fine to the tax avoidance, *a priori*, is unconstitutional. This means analyze if, independently of the specific regulation of the administrative infringement, the penalty is not compatible with the constitutional requirement. Even more, if the fine of the article 206 bis would be abolished, the tax Administration could be able to fine to the tax payer, because the 34/2015 Act, of 21 of September, has eliminated the expression in the article 15.3 GTA that excluded the penalty. Therefore, it is fundamental to analyze in a critique approach, the fundamentals that are given to affirm that the Constitution does not allow to fine the tax avoidance. Also, it is needed to specify if the requirements of the prior definition of criminal principle are compatible with the regulation of an administrative illicit that punishes the tax avoidance assumption.

Keywords: conflict in the application of the tax law; tax avoidance; administrative infringement; Administrative Law Penalties principles.

Citation: Navarro Schiappacasse, M.^a P. (2019). La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 432, 147-186.





Sumario

1. Introducción
2. Los principales problemas de constitucionalidad en la regulación del artículo 206 bis de la LGT
 - 2.1. El criterio de la Comisión consultiva como núcleo esencial de la conducta sancionada y su naturaleza no reglamentaria
 - 2.2. El componente analógico de la regulación
 - 2.3. La eventual retroactividad de la sanción
 - 2.4. El principio de culpabilidad y la sanción a la elusión
 - 2.5. Una conclusión preliminar
3. Los fundamentos de la inadmisibilidad de la sanción a la elusión fiscal
 - 3.1. La aplicación del criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo
 - 3.2. El carácter objetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria
 - 3.3. La ausencia de «engaño» u «ocultación»
 - 3.4. La ausencia de una infracción legal: la elusión supone un estricto cumplimiento de la ley, con lo cual no surge la obligación de declarar
 - 3.5. La naturaleza analógica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la vigencia del principio de tipicidad
4. La infracción en supuestos de conflicto y el principio de tipicidad
 - 4.1. El problema de la sanción a la elusión fiscal: algunas notas de derecho comparado
 - 4.2. Del principio de tipicidad y su olvidado «matiz»
5. Conclusiones

Referencias bibliográficas

1. Introducción

A través de la modificación operada a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se incorporó a dicho cuerpo legal el artículo 206 bis, que establece una infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Con anterioridad a esta reforma, el Gobierno había incluido en el Anteproyecto de la nueva LGT un ilícito administrativo también aplicable cuando previamente se había declarado el conflicto. Sin embargo, las críticas del Consejo de Estado (Dictamen n.º 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, pp. 42-45¹) y de la doctrina fueron tan potentes que el texto presentado a las Cortes, y que derivó en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, prescindió del todo de esta regulación. Los cuestionamientos apuntaron a que el ilícito era inconstitucional, ya que no cumplía con las exigencias derivadas del principio de *lex certa* (Ferreiro, 2003, pp. 11-13; Falcón, 2003, pp. 7-8 y García Novoa, 2003, pp. 18 y ss.). De ahí que se considerase que en los casos de elusión se estaba ante «ilícitos atípicos»², concepto que fue recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo³.

Debido a la incorporación del artículo 206 bis en la LGT recobra fuerza el debate en torno a la admisibilidad de establecer una infracción que sancione supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que resurge la discusión aún no resuelta en España que pivota en dos extremos: aquellos que consideran que la sanción a la elusión es imposible jurídicamente y aquellos que han apuntado que más bien corresponde a una

¹ En lo sucesivo se referirá a este documento como Dictamen n.º 1403/2003.

² Expresión con la que Atienza y Ruiz (2000) quieren significar que se está ante conductas que atentan, no contra una regla, pues *prima facie* están permitidos por esta, sino contra principios que delimitan el alcance justificado de la regla; de esta forma, la violación del principio, dada la conexión justificativa que existe entre la regla y este, lleva a modificar la regla para restaurar esa forma de coherencia del sistema (pp. 67, 75, 78). En palabras de González García (2001), el fraude a la ley es una conducta imposible de ser tipificada, y de ahí que no pueda ser penalizado (p. 24).

³ SSTS de 20 de septiembre de 2012, rec. n.º 6231/2009, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6.º; de 24 de noviembre de 2011, rec. n.º 1231/2008, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FD 3.º, y de 1 de octubre de 2009, rec. n.º 2535/2003, ponente señor José Antonio Montero Fernández, FD 6.º. Ahora bien, con la inclusión de la infracción del artículo 206 bis de la LGT, Alonso González (2016) ha señalado que se acabó la noción de «ilícito atípico» (p. 85).

opción política del legislador –bajo el escenario anterior a la reforma de la Ley 34/2015–, lo que genera una distorsión en el sistema⁴.

El presente trabajo busca determinar si es posible constitucionalmente recurrir al derecho administrativo sancionador para castigar a los contribuyentes que hayan implementado planificaciones tributarias que luego han sido declaradas en conflicto con la aplicación de la norma tributaria.

Para tal fin, el análisis se dividirá en tres partes. En la primera, se examinará la adecuación del ilícito del artículo 206 bis a la Constitución española (CE). En la segunda, se revisarán críticamente los fundamentos en que se apoya la doctrina para afirmar la imposibilidad de sancionar administrativamente supuestos de elusión fiscal. En la tercera, se hará referencia a la experiencia a nivel comparado en esta materia y se determinará si hay algún impedimento constitucional que permita concluir que es imposible sancionar la elusión fiscal, independientemente de la regulación que en un momento determinado contemple la legislación. Finalmente, se hará referencia a las principales conclusiones a las que se llegó.

2. Los principales problemas de constitucionalidad en la regulación del artículo 206 bis de la LGT

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria corresponde a la cláusula general antielusión contemplada en el artículo 15 de la LGT, que buscó superar los problemas de inaplicación de su antecesora, el fraude a la ley tributaria, regulado en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (LGT/1963)⁵.

Por tal motivo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria está configurado en términos objetivos, en circunstancias que el fraude a la ley exigía la prueba de un componente subjetivo. Contempla un procedimiento establecido en la ley para su declaración, que implica la intervención previa y obligatoria de una Comisión consultiva regulada en el artículo 159 de la LGT, mientras que el fraude a la ley solo contó con una regulación procedimental de carácter reglamentario entre los años 1979 y 1993. Por último, en el año 2015 se estableció la posibilidad de sancionar al contribuyente cuya planificación tributaria hubiera verificado los presupuestos aplicativos de la norma general antielusión, mediante la regulación del ilícito del artículo 206 bis, infracción administrativa de la que siempre careció el fraude a la ley tributaria.

⁴ No era frecuente encontrar críticas a la ausencia de sanción en los supuestos de elusión, pero las hubo (véanse Pérez, 2005, p. 31; Ruiz Almendral, 2006, p. 128 y Ruiz Toledano, 1998, pp. 211-212).

⁵ La doctrina española se refiere a la institución del artículo 24 de la LGT/1963 indistintamente como «fraude de ley» y «fraude a la ley». Para los efectos de este trabajo, se seguirá la segunda alternativa para designar dicha figura, como fraude a la ley tributaria.

El objeto de nuestro análisis será, precisamente, el ilícito establecido en el artículo 206 bis, que es el resultado de la última modificación legislativa que ha intentado palear el problema de la inaplicación del conflicto⁶.

Con la incorporación de una sanción aplicable en los casos de elusión, surge la necesidad de determinar su ajuste a las exigencias constitucionales. Este examen puede ser efectuado desde dos perspectivas: la primera, y que se abordará en este apartado, se dice en relación con el grado de respeto de la regulación del ilícito a los principios del derecho administrativo sancionador; la segunda, que se realizará en el último apartado, se refiere a un examen de carácter abstracto, prescindiendo de la regulación concreta del ilícito, y apunta a determinar *a priori* si es constitucionalmente posible establecer este tipo de sanción.

2.1. El criterio de la Comisión consultiva como núcleo esencial de la conducta sancionada y su naturaleza no reglamentaria

El ilícito del artículo 206 bis de la LGT contempla cuatro conductas típicas diversas (Pérez, 2016, p. 449) que tienen lugar en un contexto en el cual hay un incumplimiento tributario consistente en la regularización de actos o negocios mediante la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Los comportamientos típicos corresponden a los siguientes: a) la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria⁷; b) la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo; c) la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, y d) la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Tales conductas típicas son casi idénticas a las contempladas en otros ilícitos de la LGT, por lo que, en virtud de las exigencias derivadas del principio *non bis in idem*, expresamente el artículo 206 bis.5 de la LGT dispone la incompatibilidad con las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT (García Novoa, 2016, p. 237).

⁶ Según señala Rodríguez-Ramos (2015), durante los años 2012, 2013 y los dos primeros meses de 2014, el conflicto del artículo 15 de la LGT ha sido aplicado 17 veces en España (p. 41). Las razones, para Ruiz Toledano (2010), son de la más diversa índole: vinculadas con la regla de entrada en vigencia de esta normativa, ya que según lo dispuesto en la disposición transitoria tercera.3 de la LGT, solo se aplicaría a los actos o negocios realizados a partir de la entrada en vigor de la LGT, lo que aconteció el 1 de julio de 2004; a la falta de desarrollo reglamentario, pues el artículo 194 del RGGIAT entró a regir el 1 de enero de 2008, y a que es más fácil para la Administración tributaria recurrir, en desmedro del conflicto, a la figura de la simulación (pp. 359-360).

⁷ Como señala Falcón (2016), la conducta puede constituir delito fiscal si hay dolo y el perjuicio económico es superior a los 120.000 euros. Pero la infracción no requiere que exista «defraudación», por lo que incluye supuestos en que no concurre la ocultación (p. 357).

Ahora bien, de la sola lectura de la infracción contemplada en el artículo 206 bis de la LGT no es posible determinar cuál es la conducta sancionada, ya que el artículo 206 bis.2, que comento, prescribe que las cuatro conductas antes aludidas constituirán infracción exclusivamente «cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación».

De esta forma, la regulación del artículo 206 bis ha de tener algún elemento novedoso o distinto de los señalados en los restantes ilícitos de la LGT⁸. La particularidad de esta infracción radica en el hecho de que la conducta ilícita no está íntegramente recogida en el artículo 206 bis, sino que su núcleo esencial requiere ser precisado a través de criterio administrativo emanado de la Comisión consultiva.

Si se tiene presente que en materia de derecho administrativo sancionador resultan aplicables los principios penales, aunque de manera atenuada⁹, es necesario examinar si la sanción establecida respeta el principio de legalidad¹⁰.

En efecto, el artículo 25 de la CE contempla la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege*, y prescribe que «[n]adie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

El Tribunal Constitucional (TC) ha precisado los contornos del principio de legalidad y ha manifestado que «no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí

⁸ Para Martín López (2017), en el artículo 206 bis de la LGT hay un ilícito especial en relación con las infracciones generales de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT, lo que a su juicio se fundamenta la expresa incompatibilidad de estas con la sanción del artículo 206 bis de la LGT (p. 126).

⁹ Primeramente este criterio se sostuvo en las SSTs de 2 y 25 de marzo de 1972 y posteriormente es reiterado por la STC 18/1981, de 8 de junio, ponente señor Rafael Gómez-Ferrer Morant, FJ 2.º. El fundamento: ambos ordenamientos son manifestación del orden punitivo del Estado, tal como prescribe el artículo 25 de la CE, al punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, con la limitante de que la Administración no podrá imponer penas que impliquen privación de libertad.

¹⁰ Como apunta el voto particular de la señora Adela Asúa Batarrita, en la STC 146/2015, de 25 de junio, de la cual ella es ponente, al que se adhirió el señor Andrés Ollero Tassara en dicho fallo y en el voto particular de la STC 150/2015, de 6 de junio, ponente señor Santiago Martínez-Vares García, la sumisión irrestricta al principio de legalidad opera como límite infranqueable frente a tentaciones o apetencias de modular, corregir o suplantarse la política legislativa en materia de infracciones plasmada en las normas aprobadas por el Parlamento. De esta manera, «cualquier consideración de justicia material, preferencias en la modalidad de sanción, o espacios de discrecionalidad queda estrictamente excluida o, en su caso, restringida a lo que permita el marco de la ley aplicable».

hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley»¹¹. Luego, ha dejado sentado que la «ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad (los «elementos esenciales» de las conductas antijurídicas) que exige la garantía formal del principio de legalidad, pero, en ese caso, corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad de modo tal que los ciudadanos puedan razonablemente prever el ámbito de lo punible»¹².

Así, en definitiva, es una doctrina pacífica del TC el hecho de que en el ámbito administrativo sancionador se admite la colaboración del reglamento¹³. Pero no es admisible una remisión amplia al reglamento, sino que la norma ha de contener los elementos esenciales de las conductas antijurídicas¹⁴.

Si examinamos la regulación de la infracción del artículo 206 bis de la LGT es evidente que la conducta sancionada por este ilícito no está completamente descrita en él, sino que requiere de un complemento¹⁵. Tal añadidura se encuentra en un criterio administrativo emitido por la Comisión consultiva a través de un informe que se pronuncia acerca de la existencia del conflicto del artículo 15 de la LGT en un caso particular. De esta forma, bajo estos parámetros fijados por el TC, dos condiciones debieran concurrir para afirmar que la sanción administrativa se adecúa al texto constitucional: que el citado informe tenga el carácter de reglamento y que el artículo 206 bis de la LGT establezca el núcleo esencial de la conducta sancionada.

Respecto a la primera condición, cabe señalar que cuando se afirma que un determinado texto normativo tiene el carácter de reglamento, implica que ha de ser emitido por una autoridad con potestad normativa y que, una vez dictado, vincula a todo órgano público, funcionario y particular, porque pasa a formar parte del bloque de legalidad (Cordero, 2010, p. 32). Así, frente a un caso idéntico al regulado por el criterio –en el entendido que fuese reglamento–, no se podría dejar de aplicar el ilícito, a riesgo de infringir el principio de in-

¹¹ STC 242/2005, de 10 octubre, ponente señor Pablo Pérez Trempe, FJ 2.º.

¹² STC 145/2013, de 11 julio, ponente señor Andrés Ollero Tassara, FJ 3.º a).

¹³ En este punto, se parte de la base de que el gobierno es el titular de la potestad reglamentaria originaria establecida en la Constitución, correspondiendo al resto de los órganos la potestad reglamentaria derivada, esto es, necesitada de concretas habilitaciones legales e incluso reglamentarias en todo lo que no fuera organización interna (Moreno, 1998, p. 162).

¹⁴ Y es que, como apunta Nieto (2012), la colaboración del reglamento no supone una excepción al principio de reserva de ley, sino que corresponde a una modalidad de su ejercicio. La regulación en la ley de la infracción puede quedar incompleta, dejando espacios en blanco que deberán ser llenados por un reglamento. Eso sí, la ley debe indicar de qué forma ha de realizarse ese complemento (p. 227).

¹⁵ Aspecto criticado por la doctrina (véanse Carrasquer, 2016, p. 43 y Menéndez, 2014, p. 15).

derogabilidad singular del reglamento; por la misma razón, los tribunales de justicia no podrían dejar de aplicar la sanción, y estarían impedidos de determinar la legalidad del criterio.

Es del caso indicar que la normativa tributaria no le confiere potestad reglamentaria a la Comisión consultiva (Carrasquer, 2016, p. 44 y Sánchez Huete, 2017b, pp. 47-48; en contra Palao, 2015, p. 25¹⁶), por lo que en este caso hay un complemento a la conducta sancionada efectuado por un criterio interpretativo de un órgano colegiado de la Administración pública que no tiene el carácter de reglamento. Ello es inaceptable en el sistema jurídico¹⁷, más aún si el propio Consejo de Estado, en el Dictamen n.º 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril (p. 36)¹⁸ manifestó que los supuestos de conflicto se aplican a casos que no están prohibidos generalmente por las leyes, en el sentido de «soluciones negociales que por así decir se declaran ilícitas con carácter general» y que tampoco han recibido una solución interpretativa en el caso concreto.

De esta forma, se está ante un primer vicio de constitucionalidad, toda vez que infringe el principio de legalidad, en su dimensión de reserva legal, el hecho de que la infracción sea complementada por un criterio interpretativo de la Comisión consultiva que no tiene el rango normativo de reglamento¹⁹.

La segunda condición que debe concurrir para cumplir con las exigencias del principio de reserva de ley consiste en que puede haber un complemento de la conducta sancionada, pero se requiere que el núcleo esencial de esta se contemple en una norma de rango legal. Esto último tampoco se cumple, pues el criterio administrativo de la Comisión forma parte del núcleo esencial de la conducta ilícita.

¹⁶ Para quien la definición en términos abstractos de los supuestos de conflicto tiene el carácter de normativo.

¹⁷ Falcón (2016) sostiene que el ilícito del artículo 206 bis de la LGT es un tipo en blanco que debe ser colmado por meros informes de la Comisión consultiva, que no son normas jurídicas (p. 190). Para Sánchez Huete (2017a), la Administración fiscal aplica las sanciones y las crea, de forma tal que actúa como legislador, por la delegación que efectúa al criterio administrativo (p. 99).

¹⁸ En lo sucesivo se referirá a este documento como Dictamen n.º 130/2015.

¹⁹ Ahora bien, existen casos en la jurisprudencia en los cuales el complemento de la norma viene dado por circulares emitidas por la autoridad administrativa. Así, por ejemplo, las SSTS de 18 de marzo de 1996, rec. n.º 10374/1991, ponente señor Francisco José Hernando Santiago, FD 3.º, y de 4 de mayo de 1999, rec. n.º 646/1994, ponente señor Segundo Menéndez Pérez. La doctrina ve en esta postura del Tribunal Supremo un problema, pues considera que atribuir naturaleza reglamentaria a circulares conlleva el peligro de que se valide la existencia de normas reglamentarias elaboradas sin sujeción a los límites formales y sustantivos que garantizan la validez de este tipo de disposiciones administrativas generales. A lo que se agrega el que no existe un cuestionamiento acerca de si las reparticiones públicas que dictan las circulares son o no titulares de potestad reglamentaria o si cuentan con la cobertura de una orden ministerial o decreto o ley para dictar válidamente reglamentos con efectos *ad extra* de la organización (véanse Moreno, 1998, pp. 195-196, y Gómez y Sanz, 2017, pp. 155-156).

En este sentido, no solo el criterio de la Comisión consultiva carece del carácter reglamentario, sino que, además, el núcleo esencial de la conducta sancionada no se determina en el artículo 206 bis, ya que estas conductas típicas no difieren de las señaladas en las restantes infracciones del título IV de la LGT, que son expresamente excluidas en el artículo 206 bis.6. De ello se sigue que lo propio y característico de esta infracción radica en que la actuación del contribuyente coincide con una planificación fiscal que fue conocida previamente por la Administración tributaria y que fue declarada elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT por la Comisión consultiva. Por lo tanto, ese criterio administrativo, indudablemente, forma parte del núcleo esencial de la conducta, el que no se encontraría en una norma de rango legal.

La doctrina ha criticado la atipicidad del «caso cero», esto es, del primer caso en el cual la Administración tributaria determinó que la planificación tributaria del contribuyente era elusiva (Carrasquer, 2016, p. 44 y García Novoa, 2016, p. 238). Si se interpreta la infracción del artículo 206 bis de la manera que se propone en este trabajo, se llega a la conclusión de que el criterio de la Comisión consultiva forma parte del núcleo esencial de la conducta, por lo que solo una vez que se publica este, la conducta adquiere el carácter de ilícita.

2.2. El componente analógico de la regulación

Legalmente se establece que solo se sancionará al contribuyente si la planificación tributaria que implementa, además de verificar los presupuestos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, presenta una «igualdad sustancial» con un caso que fue objeto de regularización, en el que hubo un informe favorable de la Comisión consultiva y cuyo criterio se encuentra publicado²⁰.

Esta idea de «igualdad sustancial» es, por cierto, un concepto jurídico indeterminado²¹. Según la RAE, «igualdad», en su primera acepción, es la conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad, y «sustancial» alude a algo perteneciente o relativo a la sustancia, que a su turno corresponde al conjunto de características permanentes e invariables que constituyen la naturaleza de algo.

Por tanto, la «igualdad sustancial» pareciera aludir no a que haya una coincidencia exacta entre los actos y negocios comprendidos en el «caso cero» y los que se llevan a efecto

²⁰ La expresión «igualdad sustancial» también se contempla en el artículo 179.2 d) de la LGT, para entender que hay diligencia necesaria y, consecuentemente, excluir la responsabilidad infraccional del particular, cuando su actuación se ajusta a los criterios manifestados por la Administración en respuesta a una consulta efectuada por otro obligado, concurriendo determinados requisitos.

²¹ De hecho, el tema fue discutido en el Parlamento mientras se tramitaba la Ley 34/2015, y se presentó la enmienda n.º 103, del Grupo Convergencia i Unió que buscaba que un reglamento delimitara dicho concepto jurídico, pues se lo consideraba inadmisibles en el ámbito sancionador (Sánchez Huete, 2017b, p. 40, nota 15).

por el contribuyente y que luego son objeto de una regularización. Tampoco exige identidad numérica ni que se siga un mismo esquema negocial en relación con la oportunidad en que tuvieron lugar las operaciones con efectos jurídico-tributarios, en cuanto a un plan trazado en que deban tener lugar, en semejante orden, todos los pasos seguidos. No se trata de que el objeto perseguido en ambos casos sea el ahorro tributario, pues ello es legítimo si la planificación fiscal tiene lugar dentro del ámbito de la economía de opción.

Lo que la norma exige es que la actuación del contribuyente esté teñida de una artificialidad contractual, esto es, que solo tenga explicación pues lo que este busca es obtener el ahorro tributario torciendo el espíritu de la norma, aplicándola a un supuesto para el cual no está pensada, o impidiendo su aplicación en un supuesto en el cual era claramente aplicable. Y una vez que ello ha tenido lugar y que se ha determinado que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se requiere para sancionar que la operatoria negocial coincida o presente semejanzas sustanciales con otra planificación tributaria por la cual la Administración determinó la aplicación del artículo 15 de la LGT.

Al respecto, Alonso González (2016) considera que la forma de cómo está tipificada la infracción del artículo 206 bis lleva a que se esté a las puertas de una multiplicidad de los tipos infractores (p. 85). Sin embargo, tal efecto se producirá solo si la Comisión considera que una gran cantidad de planificaciones tributarias disímiles realizan los presupuestos aplicativos del artículo 15 de la LGT. En cambio, puede ocurrir que un solo criterio administrativo sirva para sancionar a contribuyentes que lleven a cabo planificaciones tributarias que no coincidan exactamente entre sí, pero que tengan algunos elementos que formaban parte de una planificación tributaria declarada elusiva, concurriendo una «igualdad sustancial».

Es posible efectuar dos reparos a esta regulación: el primero, se refiere a que, como afirma Palao (2015), contradice la máxima según la cual la elusión debe ser apreciada caso a caso (pp. 24-25); el segundo, y que es determinante para los efectos que se examinan, se refiere a que esta «igualdad sustancial» agrega un componente analógico en la apreciación de la sanción (Palao, 2015, p. 23), aspecto que no es admitido en el ámbito sancionador por exigencias derivadas del principio de tipicidad²².

Para Cano (2002), la prohibición de analogía *in peius* –que supone la creación de una infracción nueva– se explica claramente por la vigencia del principio de legalidad. Si se admitiese que la Administración encargada de aplicar la norma sancionadora crease una nueva disposición sancionadora, se vulneraría este principio tanto en su vertiente formal, porque habría una infracción no prevista en ninguna ley, como en su dimensión material, pues se atentaría en contra de la seguridad jurídica, certeza o previsibilidad de los comportamientos

²² Por lo demás, el artículo 27.4 de la Ley de régimen jurídico del sector público (LRJSP) –ley que en materia tributaria tiene aplicación supletoria– prescribe que «4. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

sancionables, al verse sorprendidos los ciudadanos con nuevas normas que desconocían y a las que mal podían adecuar su comportamiento (pp. 60, 63).

Así lo ha manifestado el TC, para el que la extensión de una norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica su aplicación analógica, incompatible con la legalidad penal, de forma tal que no es admisible la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla²³. Asimismo, el tribunal ha señalado que utilizar del fraude a la ley tributaria para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la CE²⁴.

Se considera que esto es precisamente lo que ocurre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT²⁵, y que se intenta subsanar con la exigencia de que el criterio administrativo sea publicado con anterioridad. No queda sino concluir que la determinación de la «igualdad sustancial» el legislador se la entrega a la Administración, la que, discrecionalmente, apreciará caso a caso este elemento (Palao, 2015, p. 24²⁶), sin que el particular pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción, dándose la paradoja de que para la Administración tributaria el criterio de la Comisión no es vinculante para futuras inspecciones.

2.3. La eventual retroactividad de la sanción

El artículo 206 bis de la LGT exige que los criterios administrativos emanados de la Comisión consultiva sean hechos públicos e impone el deber de dictar un reglamento que determine la forma en que ello tendrá lugar. Este se dictó el 29 de diciembre de 2017, y sus disposiciones comenzaron a regir el 1 de enero de 2018²⁷.

La exigencia de que el criterio administrativo esté publicado antes del periodo de presentación de la declaración o autodeclaración es fundamental, pues es la única forma de

²³ STC 151/1997, de 29 de septiembre, ponente señor Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 4.º.

²⁴ STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente señor Pascual Sala Sánchez, FJ 4.º.

²⁵ Y es que como afirma Palao (2015) la «igualdad sustancial» corresponde a un estándar muy laxo que introduce un elemento analógico (p. 23. Véanse también Falcón, 2016, p. 190 y Carrasquer, 2016, p. 44).

²⁶ Para quien la Administración tributaria posee el control del criterio que condiciona la sanción, y Escribano (2015), quien considera que lo sancionado es actuar en los casos de conflicto en «desacuerdo con la calificación realizada por la Administración» (p. 16).

²⁷ El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce un nuevo apartado 6 al artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, que establece que los informes se publicarán trimestralmente. La regla general es la publicación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo el caso de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso se hará a través del medio que las mismas señalen.

ser respetuosos con la garantía de *lex praevia*, esto es, con la prohibición de retroactividad de las leyes que establecen nuevos ilícitos o que agravan su punición.

Lo que se busca con la exigencia de *lex praevia* es que el sujeto pueda saber en cada momento si va a incurrir en algún delito o alguna nueva pena, es decir, se protege de la seguridad jurídica (Mir, 2015, p. 116). Se persigue que el contribuyente y sus asesores tomen conocimiento de que la planificación que se pretende llevar a cabo es considerada por la Administración como constitutiva de «conflicto» y, consecuentemente, puede ser sancionada.

Si se parte de la base, como se sostiene en este trabajo, de que el criterio administrativo –que determina los casos en que una planificación tributaria es elusiva– forma parte del núcleo esencial de la conducta, es evidente que debe ser conocido previamente por el contribuyente o, al menos, estar en condiciones de conocerlo²⁸, de forma tal que, si no lo hizo, fue por un actuar no diligente en sus negocios importantes. De lo señalado previamente se concluye que solo se podría considerar que existe igualdad sustancial, en los términos del artículo 206 bis, desde que se publique el criterio y no desde que tal decisión fue acordada. De lo contrario, un elemento de la tipicidad de la conducta se estaría aplicando retroactivamente, sin que el potencial sujeto activo de la infracción pudiese tener conocimiento de esta.

Pese a las buenas intenciones del legislador español por ser respetuoso de los derechos y garantías del contribuyente, en algunas hipótesis concretas, la publicación de los criterios administrativos de la Comisión consultiva puede tener lugar con posterioridad a la implementación de toda la planificación tributaria del contribuyente, esto es, una vez que ha celebrado todos los actos, contratos o negocios que resultan necesarios para lograr el ahorro tributario buscado. Dicha situación deviene en que puede acontecer que la Administración tributaria aplique la infracción con efecto retroactivo.

Una de las manifestaciones del principio de legalidad es el de irretroactividad de la norma penal que empeora la situación jurídica de las personas, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, que prescribe que esta garantiza «la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Como precisa el artículo 25.1 de la CE, nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que «en el momento de producirse no constituyan» infracción administrativa.

Ahora bien, el hecho que debería marcar la ilicitud de la conducta es que la misma sea llevada a efecto por el contribuyente después de que se haya publicado el criterio de la Comisión consultiva²⁹, ya que solo en este supuesto el contribuyente habría tenido la po-

²⁸ Ahora bien, aquí no se puede sino reproducir las palabras de Nieto (2012), cuando se refiere a que el Estado moderno «impone a los ciudadanos obligaciones que este ni conoce ni puede conocer y le sanciona por el incumplimiento» (p. 365).

²⁹ De hecho, esta fue una de las objeciones efectuadas por el Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015, pp. 43-44. En la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015, la enmienda n.º 103 del Grupo Convergencia

sibilidad de conocer previamente que la planificación fiscal que pretendía implementar era considerada por la Administración tributaria como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, adicionalmente, como ilícita.

Este punto es determinante, toda vez que no se debe perder de vista el hecho de que el fundamento de la irretroactividad de la ley penal perjudicial radica en la seguridad jurídica, de forma tal que las personas tengan la posibilidad de conocer el derecho vigente y la calificación jurídico-penal que tendrán sus actuaciones (véase Oliver, 2007, pp. 123-124, 141).

No es esta, sin embargo, la solución adoptada por la LGT, ya que su artículo 206 bis.2 establece que el criterio ha de haber sido hecho público para generar conocimiento «antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación³⁰».

Si se tiene presente la solución legal, no es descabellado sostener que la aplicación de la sanción puede tener lugar con efecto retroactivo si, al momento de llevarse a cabo la operación por el contribuyente, la conducta era lícita, en el sentido de «no típica», ya que el núcleo esencial de la conducta sancionada queda delimitado con posterioridad, cuando se publica el criterio administrativo.

Es cierto que la declaración, o autodeclaración de impuestos, marca la oportunidad en que el contribuyente realiza la determinación de la obligación tributaria –que surge a consecuencia de haberse verificado el o los hechos imponibles establecidos en la norma–, la declara y, a continuación, si procede, efectuará el pago correspondiente. La declaración no es más que el cumplimiento de una obligación formal impuesta por el derecho tributario. Sin embargo, los hechos de relevancia tributaria ocurren en el periodo tributario respectivo y no al momento de declarar.

Si la planificación fiscal del contribuyente es elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT, independiente de la oportunidad en la que se haya materializado jurídicamente –siempre que la disposición estuviese vigente y que la fiscalización se realice dentro de los plazos de prescripción con las particulares notas delimitadoras efectuadas por la jurisprudencia i Unió, apuntó precisamente a que era un grave atentado contra la seguridad jurídica que se exigiese la presentación de la autoliquidación como momento determinante para analizar la tipicidad de la conducta (Sánchez Huete, 2017b, p. 41, nota 17).

³⁰ Precisamente, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación entiende que lo que determina la procedencia de la sanción es que los informes (lo dice en plural) «eran públicos en el momento en que se presentó la declaración tributaria objeto de regularización», lo que permitirá al obligado tributario conocer la calificación jurídico-tributaria que le da la Administración a una determinada operación o esquema de actuación. De forma tal que la actuación contraria al criterio, que conocía, genera su incumplimiento y de ello surge la responsabilidad y el reproche sancionador. Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 6. En lo sucesivo se referirá a este documento como DGT, 2003.

dencia³¹–, la Administración tributaria podrá desconocer la operatoria negocial montada y perseguir la tributación correspondiente.

Pero sancionar al contribuyente es algo distinto, y se considera que ello solo podrá tener lugar cuando, al momento de llevarse a cabo la planificación tributaria –y no antes del inicio del periodo de declaración o autodeclaración–, la Administración hubiese hecho público el criterio de la Comisión consultiva. De otro modo, se estaría aplicando con efecto retroactivo una infracción tributaria que no existía al momento de llevarse a cabo las actuaciones, sancionando al contribuyente por implementar una planificación que era totalmente lícita desde la perspectiva del derecho administrativo sancionador³².

Es más, incluso si se sostuviese que el criterio administrativo no forma parte del núcleo esencial de la conducta, sino que corresponde a un mero complemento de la infracción, de todos modos se afectaría el principio de irretroactividad, porque este se aplica también respecto de la norma que complementa el ilícito³³.

Todo lo previamente expuesto permite afirmar, además, que es discutible que sea respetuoso del principio de seguridad jurídica la forma de publicidad que el reglamento ha determinado para dar publicidad a los criterios de la Comisión consultiva: como regla general la publicación en una página web institucional y, excepcionalmente, cuando la Comisión consultiva se integre por otras Administraciones tributarias, el reglamento no fija la forma de publicación, sino que se establece que las mismas deberán señalar el medio de publicación, sin ningún tipo de límite, lo que es una traba para que las personas puedan conocer la conducta indebida³⁴.

³¹ El criterio vigente en materia de prescripción en los casos de fraude a la ley se encuentra en las SSTS de 22 de diciembre de 2016, rec. n.º 3421/2015, FD 2.º, y 5 de febrero de 2015, rec. n.º 4075/2013, FD 3.º, ambas del ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó; de 26 de febrero de 2015, rec. n.º 4072/2013, ponente señor José Antonio Montero Fernández, FF. DD. 6.º y 7.º, y de 23 de marzo, rec. n.º 682/2014, ponente señor Emilio Frías Ponce, FD 2.º, que, entre otras, declaran superada la postura mantenida previamente a través de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó. Así, dentro de las actuaciones de comprobación pueden verificarse operaciones cuyo origen se encuentra en ejercicios fiscales prescritos, en tanto sus efectos se sigan produciendo. Tal proceder se justifica a fin de evitar la imposibilidad de actuar frente a la ilegalidad, ya que sostener el criterio primitivo equivaldría a consagrar un principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra ley» en materia tributaria.

³² Esta conclusión es acorde con lo prescrito en el artículo 26.1 de la LRJSP que en materia de irretroactividad señala que «1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa».

³³ STC 38/1997, de 27 de febrero, ponente señor José Gabaldón López, FF. JJ. 5.º y 6.º, y SSTS de 3 de febrero de 1998, rec. n.º 1391/1997, ponente señor José Augusto de Vega Ruiz, FD 4.º, y de 31 de octubre de 1997, rec. n.º 1095/1997, ponente señor José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez, FD 4.º.

³⁴ Con anterioridad a esta norma, Sanz (2014) postuló la publicación de los criterios en el BOE, a fin de garantizar la mayor difusión posible (p. 135), lo cual, en definitiva, no ocurrió.

La doctrina indicó otro supuesto en que se podía vulnerar el principio de irretroactividad en perjuicio, al estimar que se podría sancionar una conducta efectuada por el contribuyente con anterioridad a la entrada en vigor de la sanción (EY Abogados, 2015, p. 92)³⁵. Sin embargo, producto de la demora en la implementación de esta normativa, ello no aconteció, porque no fue sino hasta el 1 de enero de 2018 que se estableció la forma de publicar los criterios de la Comisión consultiva, sin la cual no era posible aplicar la infracción (Palao, 2016, p. 479 y Merino, 2017, p. 198).

2.4. El principio de culpabilidad y la sanción a la elusión

La regla en materia de derecho administrativo sancionador es que basta la imprudencia –realizar un hecho típicamente antijurídico infringiendo un deber de cuidado que personalmente le era exigible y cuyo resultado debió haber previsto– para que se entienda cometida una infracción, a menos que la ley expresamente establezca lo contrario (Nieto, 2012, pp. 340, 349). Esta circunstancia en el ámbito tributario se recoge en la propia definición de la infracción tributaria dada por el artículo 183.1 de la LGT. Así, se exige que se pueda formular un juicio de reproche al autor de la infracción, sin que tenga cabida la responsabilidad objetiva (Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 599)³⁶.

La vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario fue expresamente declarada por la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente señor Jesús Leguina Villa³⁷, con lo cual está excluida la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente³⁸.

La Administración tributaria tenía una práctica no avalada por la legislación de entender que la única interpretación razonable de la norma impositiva era efectuada por ella. El

³⁵ La disposición transitoria única, apartado 1, de la Ley 34/2015 establece que la modificación del artículo 15.3 de la LGT «será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley», lo que ocurrió el 12 de octubre de 2015.

³⁶ Critica esta postura Nieto (2012), quien plantea que este principio no se encuentra directamente en la Constitución, sino que lo está, «no porque ella lo diga, sino porque otros dicen que lo dice» (pp. 321, 323-324, 333).

³⁷ En su FJ 4.º afirma que el hecho de que desapareciera el adjetivo «voluntarias» de la definición de las infracciones tributarias no puede llevar a pensar que se ha producido una supresión del elemento subjetivo culpabilidad de estas sanciones, para ser sustituido por un sistema objetivo o sin culpa. Este tipo de ilícitos son manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo que dicho resultado sería inadmisibles en el ordenamiento español.

³⁸ Véanse también las SSTC 164/2005, de 20 de junio, ponente señor Eugeni Gay Montalvo, FJ 6.º; 246/1991, de 19 de diciembre, ponente señor Francisco Tomás y Valiente, FJ 2.º, y 219/1988, de 22 de noviembre, ponente señor Carlos de la Vega Benayas, FJ 3.º.

Tribunal Supremo fue claro y contundente a este respecto: en virtud de las exigencias derivadas del principio de culpabilidad –aplicable en materia infraccional–, la Administración debía motivar suficientemente la comisión de los ilícitos³⁹. De ello se sigue, por respeto al principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la CE, que la culpabilidad no puede ser razonada por exclusión, esto es, afirmando la culpabilidad del obligado tributario⁴⁰.

Ahora bien, el artículo 77.4 d) de la LGT/1963 incluyó una causal de exclusión de la responsabilidad infraccional incorporada por la reforma operada por la Ley 25/1995, de 21 de julio, consistente en que el contribuyente empleara la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias⁴¹, norma que luego se incluyó en el artículo 179.2 d), de la LGT (véase López López, 2009, pp. 288 y ss.), que establece que no dará lugar a responsabilidad por infracción tributaria: «d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria compe-

³⁹ Con carácter general, su jurisprudencia ha entendido que la culpabilidad es exigible en materia de sanciones administrativas, y no corresponde deducirla, por ejemplo, con base en informes de la Administración, pues ello genera una situación de indefensión. No basta con que la conducta esté tipificada para que sea sancionada, sino que se requiere además que se pueda apreciar en el infractor la culpabilidad, que consiste en el reproche que se le hace a una persona, que debió actuar de un modo distinto a como lo hizo. STS de 27 de mayo de 1999, rec. n.º 12510/1991, ponente señor Eladio Escusol Barra, FD 2.º 1.

⁴⁰ Esto, porque como afirma la STS de 4 de febrero de 2010, rec. n.º 7043/2004, ponente señor Ángel Agualló Avilés, FD 12.º «no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad [...] uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente». Véanse también SSTS de 7 de febrero de 2014, rec. n.º 4877/2011, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4.º; de 30 septiembre de 2010, rec. n.º 4498/2005, ponente señor Manuel Martín Timón, FD 7.º, y de 6 de junio de 2008, rec. n.º 146/2004, ponente señor Ángel Agualló Avilés, FD 5.º, entre otras.

⁴¹ «4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». Según la exposición de motivos de la citada ley, lo que se buscó fue poner un «decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida».

tente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados»⁴².

Con la reforma operada por la Ley 34/2015, se agrega un apartado al artículo 179.2 d) de la LGT, que prescribe que «[a] efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

Con esta redacción se ha estimado que legalmente se avala la forma de proceder que tenía la Administración tributaria: entender que la única interpretación razonable de la norma tributaria es la que ella efectúa (EY Abogados, 2015, p. 93)⁴³.

Se afirma por la doctrina que esta norma invierte la carga de la prueba (Alonso Murillo, 2016, p. 284)⁴⁴, debiendo el contribuyente acreditar que empleó la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual no es constitucionalmente válido, toda vez que «supone establecer una presunción de signo diametralmente opuesto a la presunción de inocencia, y por tanto resulta inconstitucional» (Falcón, 2016, p. 351, nota 6; véase también García Novoa, 2016⁴⁵).

⁴² La STS de 19 de diciembre de 2013, rec. n.º 2924/2012, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4.º, afirma que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el artículo que se comenta exige una actuación diligente del sujeto pasivo que no se agota en los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma. Se exige que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones, según demuestra la expresión «en otros supuestos».

⁴³ Más tajante aún es el voto particular concurrente a la opinión del Consejo General del Poder Judicial, que considera que la LGT en este punto «viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva». Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 2 de octubre de 2014. Voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez, p. 3.

⁴⁴ De hecho, hay jurisprudencia en esta línea. Véase la STSJ de las Islas Baleares (Palma), de 20 de diciembre de 2016, rec. n.º 316/2015, ponente señor Pablo Delfont Maza, que en su FD 2.º.

⁴⁵ Para quien la disposición que comento asigna al dictamen de la Comisión una suerte de presunción de culpabilidad que, si bien puede ser desvirtuada –por ejemplo, acreditando el contribuyente que actuó con base en un pronunciamiento de los tribunales de justicia en un sentido concreto–, de todos modos es atentatoria del principio de presunción de inocencia, pues según lo establecido por la STC 164/2005, de 20 de junio, para poder destruirla se requiere de una adecuada motivación (pp. 239-240).

En la memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial a la LGT, se explica que esta nueva regulación responde al hecho de que la infracción se comete por el no acatamiento del obligado tributario del criterio preexistente de la Comisión consultiva, el que marcaría la diferencia entre considerar la conducta como artificiosa y no como economía de opción (DGT, 2003, p. 5).

En este trabajo se sostiene que, a pesar de la redacción, la disposición mantiene la idea de que «la inocencia se presume y la culpabilidad se prueba» (Aneiros, 2011, p. 56)⁴⁶, pues lo que esta norma considera es que aunque en los casos de elusión existe un cumplimiento estricto de la legalidad (Carrasquer, 2002, pp. 133-134), en la conducta sancionada en el artículo 206 bis de la LGT existe una interpretación de la Comisión consultiva que señala que la planificación implementada es constitutiva de conflicto, que integra el núcleo esencial del ilícito administrativo según se ha señalado⁴⁷.

Con base en lo señalado no se comparte lo manifestado por el Consejo de Estado en el Dictamen n.º 130/2015, para el que se producen dos efectos bien distintos: cuando se trata de la respuesta a una consulta y el contribuyente se ajusta a esta interpretación, la conducta subjetivamente sancionable puede excluir la culpabilidad; en cambio, cuando el criterio viene sentado por la Comisión consultiva y el obligado tributario se aparta de él, habría un efecto en la culpabilidad, absurdo, pues se entendería acreditada la culpabilidad por apartarse de dicho criterio, en circunstancias que la culpabilidad debe acreditarse (pp. 44-45).

2.5. Una conclusión preliminar

El objetivo buscado con la incorporación de este ilícito a la LGT fue disminuir los casos de elusión fiscal (Alonso Murillo, 2016, p. 285); sin embargo, es discutible que este objetivo se logre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT, como bien anticipó el propio Consejo de Estado, Dictamen n.º 130/2015 (pp. 43-44)⁴⁸ y ha apuntado la doctrina (Martín López, 2017, p. 142). La disposición exige como elemento del tipo que exista una igualdad sustancial, bastará

⁴⁶ Por tanto, se considera que la disposición no excepciona a la Administración tributaria de la obligación de motivar la culpabilidad, no pone de cargo del contribuyente acreditar que no cometió la infracción, ni tampoco supone la aplicación de la sanción de forma automática.

⁴⁷ Por lo demás las SSTS de 24 de febrero de 2016, rec. n.º 948/2014, ponente señor Joaquín Huelin Martínez de Velasco, FJ 11.º D, y rec. n.º 4044/2014, ponente señor Manuel Martín Timón, FJ 3.º, de forma expresa han excluido la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la LGT cuando se está ante la simulación, pues consideran que el precepto que excluye la culpa es incompatible con aquellos en los que se aprecia una decidida conducta dolosa en la realización del entramado negocial simulado.

⁴⁸ Que manifestó que la regulación del ilícito podía ser contraproducente o estorbar con la finalidad de sancionabilidad perseguida, porque podía no resultar sancionable la actuación de un contribuyente que haya incumplido su obligación tributaria si falta el reparo objetivo: el apartamiento del criterio administrativo.

un cambio de cierta entidad para transformar la conducta en atípica⁴⁹, con lo cual solo se podrán castigar estructuras elusivas que estén relativamente asentadas (Lucas, 2016b, p. 124).

De todo lo precedentemente señalado, se considera que el ilícito del artículo 206 bis tiene suficientes vicios de constitucionalidad como para poder augurar en un futuro su derogación por esta causa (visión que también comparte Escribano, 2015, p. 17).

Ahora bien, aún si se elimina del sistema jurídico esta infracción administrativa, es relevante e imprescindible determinar si la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es compatible en abstracto con la CE, toda vez que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el artículo 15.3 de la LGT, eliminando la frase «sin que proceda la imposición de sanciones», con lo cual una eventual declaración de inconstitucionalidad del tipo del artículo 206 bis dejaría abierta la puerta a examinar si la conducta es encasillable en alguna de las infracciones que contempla la LGT. Así, de manera indirecta, se haría realidad la postura que ha sostenido parte de la doctrina española, para la que no es necesario establecer un ilícito específico que sancione las conductas en conflicto, sino que basta con hacer concurrentes las infracciones generales de la LGT (véanse Palao, 2015, p. 30 y Alonso y Gómez, 2006, pp. 9, 23-24).

3. Los fundamentos de la inadmisibilidad de la sanción a la elusión fiscal

En el epígrafe anterior de este trabajo se examinaron los problemas concretos de constitucionalidad que presenta la regulación de la infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria contemplado en el artículo 206 bis. Estos pueden fácilmente ser corregidos con una reforma legal que los subsane, construyendo el ilícito a partir de una tipificación completa en la norma, sin remisión a una «igualdad sustancial» entre la planificación tributaria objeto de regularización y otra previamente declarada en conflicto según las normas del artículo 15 de la LGT, con lo cual se elimina también el problema de la eventual retroactividad en perjuicio. Sin embargo, más allá de las críticas que ha efectuado la doctrina a la regulación del artículo 206 bis, es necesario revisar objeciones que no apuntan a la configuración específica que el legislador pueda determinar en concreto al ilícito en un momento, sino que más bien impiden, de manera previa y abstracta, cualquier posibilidad de establecer una sanción en los supuestos en que tiene aplicación una norma general antielusión.

En las líneas que siguen, se realizará un examen crítico de las principales objeciones de la doctrina en relación con la inadmisibilidad de la sanción a la elusión.

⁴⁹ Constatando la realidad, Sanz (2016) señala que el ente público se encuentra siempre un paso por detrás respecto de los intermediarios fiscales (p. 227).

3.1. La aplicación del criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo

Toda la discusión acerca de la inadmisibilidad constitucional de establecer una sanción administrativa en los supuestos en los que tiene lugar la aplicación de una cláusula general antielusión parece girar en torno a la jurisprudencia sentada por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente señor Pascual Sala Sánchez, que declara contrario a la CE entender verificado el delito tributario contra la Hacienda Pública en los casos de fraude a la ley, ya que proceder de otra forma implicaría lesionar el principio de legalidad penal⁵⁰.

Al respecto, el FJ 4.º de la STC 120/2005 –siguiendo en este punto a la sentencia 75/1984, de 27 de junio, FJ 5.º y 6.º– declara que «siendo el indicado derecho [de legalidad penal] una "garantía de la libertad de los ciudadanos (...) no tolera (...) la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que solo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica (...) pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal". Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE».

Mediante este pronunciamiento el TC declara que conductas calificadas como fraude a la ley tributaria no pueden dar lugar al delito contra la Hacienda Pública, ya que entiende

⁵⁰ Los hechos: la sociedad Pinyer suscribe el 90% de las acciones de Cajun, SA, cuando en esta había operado una mutación patrimonial por venta de su principal activo (las acciones de Atlantis) a una sociedad francesa. Los beneficios obtenidos por la venta de acciones debieron tributar en el IRPF, según el régimen de transparencia fiscal, pero quedaban completamente compensadas con las pérdidas de Pinyer de ejercicios anteriores. El Juzgado de lo Penal n.º 14 de Barcelona absolvió a los acusados porque consideró que la entrada de Pinyer en Cajun no fue un negocio simulado utilizado como medio para defraudar a la Administración tributaria, por lo que no se verificó el ilícito tributario del artículo 349 del Código Penal (actual art. 305 del mismo cuerpo legal). La resolución fue recurrida por el Ministerio Fiscal y por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La SAP de Barcelona de 19 de julio de 2002, rec. n.º 247/2002, ponente señor Albert Pons Vives, FD 2.º, modifica la calificación jurídica de los hechos, apartándose de la que efectuó la acusación, y señala que estos corresponden a fraude a la ley. En definitiva, declara que la utilización del fraude a la ley como mecanismo para eludir el pago de un tributo integra la conducta definida por el tipo de defraudar porque «supone ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado».

que sancionar penalmente el fraude a la ley implica una integración analógica de las normas penales, lo que es absolutamente incompatible con el principio de legalidad penal⁵¹. Ahora bien, si se examina en detalle el pronunciamiento, lo que se reprocha es un problema de tipicidad de la conducta, toda vez que se estarían sancionando conductas que no están cubiertas por las normas que determinan el tipo⁵².

Para el TC, lo relevante al analizar el respeto del principio de legalidad dice en relación con la calificación jurídica dada a la planificación tributaria por los tribunales del fondo: si es fraude a la ley, está vedada la sanción penal; si, en cambio, constituye simulación, no hay vulneración alguna de la CE⁵³.

La doctrina tributaria no tardó en traspasar este criterio sostenido para el ámbito penal a propósito del fraude a la ley, al ámbito sancionador (Falcón, 2005, p. 9) y en aplicarlo respecto a los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (por todos, Ferreira, 2006⁵⁴). Este proceder no resulta extraño, ya que un importante sector de la doctrina española considera que la figura del artículo 15 de la LGT no es sino el fraude a la ley del ex artículo 24 de la LGT/1963, con otro nombre (por todos, Pérez, 2016, pp. 273-274).

Pese a que existen importantes diferencias sustantivas entre la figura de fraude a la ley tributaria y conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁵⁵, de todos modos ambas corresponden a normas generales antielusión, pues persiguen la tributación de planificaciones tributarias

⁵¹ Existía una línea jurisprudencial minoritaria que avalaba la sanción penal del fraude a la ley. Véanse la STS de 9 de febrero de 1991, rec. n.º 1833/1968, ponente señor Marino Barbero Santos, FD 2.º y la SAP de Barcelona de 18 de marzo de 1999, rec. n.º 1252/1992, ponente señor Pablo Larena Conde, FD 15.º.

⁵² Por ello, para García Novoa (2005), el criterio del TC es insuficiente, toda vez que podría dar lugar a que se estableciese una sanción específica para los casos de aplicación de una cláusula general para subsanar los problemas de tipicidad (p. 150).

⁵³ Véanse SSTC 48/2006, de 13 de febrero de 2006, ponente señor Pascual Sala Sánchez; 129/2008, de 27 de octubre, ponente señora María Emilia Casas Baamonde (que se pronuncia sobre unos mismos negocios jurídicos que los juzgados en la STC 120/2005 y que entiende que procede la imposición de una pena, ya que las operaciones fueron calificadas como simuladas), y 145/2008, de 10 de noviembre, ponente señor Pablo Pérez Tremps, FJ único.

⁵⁴ Quien manifiesta que ha de excluirse, naturalmente, toda sanción de tipo penal incompatible con las técnicas antielusivas y con los principios de *lex certa* y de prohibición de analogía de aplicación ineludible, por mandato constitucional, en todo el ámbito del ordenamiento sancionador (p. 319).

⁵⁵ El fraude a la ley tributaria exigía acreditar un elemento subjetivo, del que carece el conflicto del artículo 15 de la LGT, el que a su vez contempla un test de propiedad o artificialidad que no se exige en la norma general antielusiva de la LGT/1963; asimismo, legalmente se establece en procedimiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuestión que nunca aconteció respecto al fraude a la ley. Con todo, debe reconocerse que cierta jurisprudencia objetivó el requisito del fraude a la ley e incluyó en el análisis para determinar su concurrencia el elemento artificialidad. Véase la STS de 29 de abril de 2010, rec. n.º 100/2005, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FF. DD. 5.º C y 8.º.

en las que se produce un rodeo al hecho imponible, con lo cual, en principio, no se vislumbran razones de peso para afirmar que el criterio del TC que comento no resulte aplicable.

Sin embargo, se estima que hay un aspecto central del fallo que ha pasado inadvertido por la doctrina tributaria y que más bien pareciera admitir la sancionabilidad del fraude a la ley. Si se examina en detalle la STC 120/2005, es posible constatar que esta se hace cargo de un argumento del recurrente, consistente en que el artículo 24 de la LGT/1963 excluye expresamente la imposición de sanciones como consecuencia de la declaración del fraude a la ley, exclusión que se introduce tras la modificación operada a la LGT por la Ley 25/1995⁵⁶.

Pues bien, en este contexto normativo, la sentencia del TC se coloca en un escenario particular: que la conducta del contribuyente hubiese sido sancionada, ya que no había norma legal que excluyese acudir al derecho administrativo sancionador. La solución a esta situación es diversa a la expresada a propósito del delito: el fallo no señala que en este caso existe una vulneración del principio de legalidad, sino que parece aceptar la admisibilidad de la sanción, ya que aplica la regla penal que resuelve la sucesión de leyes penales en el tiempo. A este respecto el FJ 3.º declara que «no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso [la exclusión de sanción], dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora».

Por tanto, la STC 120/2005, de 10 de mayo, es relevante, ya que, pese a que declara contraria a la Constitución la sanción penal de conductas calificadas en fraude a la ley, parece admitir, en cambio, que estas puedan dar lugar a una infracción administrativa. En este punto, no se debe perder de vista que es jurisprudencia consolidada del TC el que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales de manera matizada⁵⁷.

Se podría contraargumentar en el sentido de que en España la distinción entre el injusto administrativo y el penal estriba en la cuantía de la cuota defraudada y, consecuentemente, no habría mayor diferencia ontológica respecto de ambos ilícitos. A pesar de que ello es efectivo, se considera que de todos modos existe una decisión de política criminal del legislador en orden a someter a un estatuto jurídico distinto conductas que en princi-

⁵⁶ El texto vigente a partir de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 21 de julio, prescribe que «Tres. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones». Con anterioridad a esta enmienda legal, la exclusión a la sanción solo se contempló en el Decreto 1919/1979, de 29 de junio.

⁵⁷ Alonso y Gómez (2006) dan una mirada distinta a la STC 120/2005, de 10 de mayo, y afirman que si el tribunal cuestionó la posibilidad de sancionar penalmente el fraude a la ley, es debido a que, en este caso, existe un deber u obligación tributario incumplido: tal es la razón por la que se exigen intereses de demora. En dicho contexto señalan que la sanción administrativa solo resultaba improcedente por expresa exclusión legal, pues, de lo contrario, la conducta sería típica, por ejemplo, siendo aplicable el ilícito del artículo 191 de la LGT (pp. 9, 23-24).

pio parecieran no diferir, con lo cual las garantías aplicables en uno y otro régimen pueden coincidir, pero no necesitan ser idénticas atendida la idea de la atenuación o matiz de las garantías penales en el ámbito sancionador.

3.2. El carácter objetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La doctrina ha manifestado que el carácter objetivo que presenta la norma general antielusiva de la LGT incidiría en la imposibilidad de sancionar la elusión (Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 184 y Tejerizo, 2015, p. 155).

Esta objeción, seguramente, se explica en el contexto español en el que la primera norma general antielusión expresamente hacía mención a un elemento subjetivo. La consideración a este elemento, sin embargo, desaparece con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁵⁸.

En referencia a este punto, es posible refutar la crítica si se tienen en cuenta dos aspectos. El primero, dice en relación con que es necesario distinguir las exigencias de la norma general antielusión de las que derivan del ilícito administrativo. De esta forma, la circunstancia de que la norma base de la sanción del comportamiento, establecida en el artículo 15 de la LGT, esté formulada en términos objetivos, no condiciona que la infracción también haya de estarlo, porque lo relevante es examinar cómo esta última es configurada por el legislador.

El segundo argumento, y a nuestro juicio el más potente, se refiere a que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales, pero de manera atenuada. De esta forma, conviene traer a colación la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente señor Jesús Leguina Villa, FJ 4.º, que exige que la sanción se pueda imputar al menos a título de culpa. Por tanto, el análisis que es necesario efectuar respecto del ilícito del artículo 206 bis de la LGT se refiere a si este cumple el estándar exigido por el intérprete constitucional. Para tales efectos, es necesario tener presente que para entender que la infracción ha de ser cometida al menos con culpa, ni siquiera es necesario que la norma lo diga expresamente, tal como ocurre en el derecho penal⁵⁹.

⁵⁸ Con todo, no se puede desconocer que hay un sector de la doctrina que considera que la actuación del contribuyente en los supuestos de elusión fiscal denota un propósito de eludir el impuesto, ya que incluso si la norma está redactada en términos objetivos, tal ánimo puede inducirse, precisamente, de los elementos objetivos que la cláusula general antielusión contempla (véase Palao, 2009e, p. 172).

⁵⁹ Es lo que ocurre con innumerables delitos, en los cuales no se hace referencia al elemento subjetivo –dolo o culpa–, pese a lo cual se entiende es un elemento del tipo y que debe ser acreditado. Así, y por ejemplo, la formulación estándar del homicidio bajo la proposición «el que mate a otro», sufrirá una determinada pena que no hace referencia expresa a este aspecto.

3.3. La ausencia de «engaño» u «ocultación»

Se ha señalado, asimismo, que no es admisible sancionar supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que en las planificaciones tributarias elusivas no existe engaño u ocultación (García Novoa, 2005, p. 150). Esta idea aparece recogida en la STC 120/2005, de 10 de mayo, pues el fallo efectúa la distinción entre el fraude a la ley tributaria y la simulación, precisamente partiendo de la base de que en el caso de esta última concurren ambos elementos, esto es, el engaño o la ocultación⁶⁰, los que no se encontrarían presentes en el fraude a la ley⁶¹.

Pues bien, en este contexto, se estima que no queda clara la razón por la cual sería exigible que concurriese engaño u ocultación para sancionar los casos de elusión fiscal que han sido regularizados mediante el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En efecto, a partir de la definición de las infracciones tributarias en el artículo 183.1 de la LGT, no se desprende que el hecho imponible se verificó y que existe ocultación. Es más, hay argumentos de peso para señalar que esta objeción no es relevante a la hora de examinar la admisibilidad de la sanción. En primer lugar, es posible encontrar doctrina (véanse Palao, 2009g, p. 23; Báez, 2009, pp. 207-209; López y Báez, 2004, pp. 133-134 y Alonso y Gómez, 2006, pp. 42-43) y jurisprudencia⁶² que reconocen que en el fraude a la ley puede

⁶⁰ También la STS de 25 de noviembre de 2016, rec. n.º 536/2016, ponente señor Antonio del Moral García, FD 5.º, que declara que el artículo 305 del Código Penal «exige *defraudar*, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño». A su turno, la STC 57/2010, de 4 de octubre de 2010, ponente señor Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 9.º expresamente señala «en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño [...] resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto».

⁶¹ En la parte pertinente, el FJ 4.º de este fallo declara que «procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. 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). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal».

⁶² La STS de 19 de julio de 2016, rec. n.º 2553/2015, ponente señor Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 11.º, declara que «la actividad elusiva, pese haber sido ocultada, es manifiesta». También la SAN de 18

existir engaño u ocultación. En segundo lugar, tales elementos podrán tener relevancia en materia penal para entender verificado el ilícito del artículo 305 del Código Penal⁶³, pero no para el derecho administrativo sancionador si la infracción específica no hace alusión a estas circunstancias, como ocurre en España⁶⁴.

Por lo demás, la experiencia comparada demuestra que la ocultación o engaño se toma en cuenta para incrementar el monto de la sanción, pero no como elemento de la tipificación de la conducta⁶⁵.

3.4. La ausencia de una infracción legal: la elusión supone un estricto cumplimiento de la ley, con lo cual no surge la obligación de declarar

Asimismo, la doctrina señala que no es posible sancionar las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, debido a que no se verifica el hecho imponible; la obligación tributaria no nació y, consecuentemente, no existe obligación de declarar (García Novoa, 2016, pp. 229, 231).

Para analizar este punto no deber perderse de vista que en los casos en que tiene aplicación una norma general antielusión existe un estricto apego a la legalidad. Así, desde el punto de vista formal, el razonamiento de que no se ha verificado el hecho imponible es perfecto; sin embargo, omite toda consideración a un aspecto importante, constituido por el hecho de que es el contribuyente quien voluntariamente evita que se realice la hipótesis de gravamen por una actuación previa que de manera deliberada busca amparo en una estructura negocial artificial que solo se explica por la búsqueda de un ahorro impositivo indebido.

Se estima que puede ilustrar el presente análisis examinar el derecho penal, ámbito en el cual Neumann parte de la base de una fundamentación dialogal de la responsabilidad penal,

de diciembre de 2013, rec. n.º 3534/2012, ponente señor Tomás García Gonzalo, FD 3.º 9, que señala que puede existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley, pese a lo cual no son figuras semejantes.

⁶³ En Alemania, el fraude a la ley no es punible en cuanto tal, sino solo cuando va acompañado de engaño o junto con la no información a la Administración tributaria, contraria a deber (véanse Tiedemann, 2010, p. 275 y García Novoa, 2003, p. 22).

⁶⁴ Para García Berro (2010), la ocultación –que constituye sin duda un elemento inherente al ilícito penal tributario– no tiene por qué concurrir para apreciar una infracción asociada a la elusión (p. 95). También Pérez (2005), quien reconoce que la LGT contempla conductas sancionables en las que no existe ocultación (p. 31).

⁶⁵ Así acontece por ejemplo en Australia, jurisdicción en la cual la ocultación o engaño al Commissioner importa un recargo de la multa (véase la Sección 284-220 de la *Tax Administration Act* de 1953).

la que se vería imposibilitada por quien pretendiese amparo en el derecho tras haberlo burlado (Neumann citado por Sánchez-Ostiz, 2008, p. 543). Esta idea encuentra su manifestación en la «imputación extraordinaria». En ella, se realiza una atribución de responsabilidad, pese a que el sujeto carece de los elementos en que se fundaría una imputación ordinaria. El caso más claro se encuentra en la *actio libera in causa*⁶⁶, pero también se aprecia en los supuestos de error (Sánchez-Ostiz, 2008, p. 532). Lo común a estas figuras es que impiden a un sujeto invocar –como excusa o en su favor– la falta de un presupuesto para la constitución del hecho delictivo, cuando dicho defecto les resulta imputable.

En los casos en que tiene aplicación una norma general antielusión existe una vulneración indirecta del ordenamiento jurídico: hay un resultado tributario consistente en un ahorro impositivo concreto que se obtiene a través de negocios jurídicos impropios o artificiales que solo se explican por una finalidad tributaria. La reacción primaria del sistema jurídico frente a la conducta del contribuyente es someter a gravamen la planificación tributaria o privarla de los efectos fiscales pretendidos. Sin embargo, ello no es más que hacer efectivo el principio de capacidad contributiva.

En virtud del principio de unidad del derecho, lo que es ilícito en una rama del derecho lo es para todas. Ello, debido a que todo el derecho es, según su ser íntimo, idéntico (Jelinek, 2008, pp. 3, 7). De esta forma, la conducta que verifica los presupuestos aplicativos del conflicto es ilícita para el resto del derecho pese a que no reúna los requisitos exigidos en un ámbito específico del derecho –como es el derecho penal– para ser penada.

Por tanto, es necesario realizar un examen a la luz de los principios que rigen el derecho administrativo sancionador para determinar si se puede sancionar al contribuyente cuando la planificación tributaria que implementó verifica los presupuestos del conflicto del artículo 15 de la LGT.

3.5. La naturaleza analógica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la vigencia del principio de tipicidad

Si se examina detenidamente la STC 120/2005, de 10 de mayo, es posible constatar que ella no se pronuncia sobre la naturaleza jurídica del fraude a la ley⁶⁷. Lo que el fallo declara

⁶⁶ La que se aplica a casos en que el sujeto lesiona un bien jurídico siendo penalmente irresponsable (generalmente, inimputable o incapaz de acción), cuando con anterioridad a dicha lesión, él mismo ha provocado una situación de exención que le beneficia (Joshi, 1992, p. 13). El clásico ejemplo es el conductor de un camión que se duerme mientras conduce y, en estado de inconsciencia, atropella a un peatón.

⁶⁷ García Berro (2010) es contrario a considerar que el TC declare que el fraude a la ley tributaria tiene una naturaleza analógica, pues lo asimila al fraude de ley civil y, en dicho ámbito, la reacción del ordenamiento jurídico es la aplicación directa de la norma (pp. 87-88).

con rotundidad es que sancionar penalmente estos casos implica una integración analógica de las normas penales, lo que no es admisible constitucionalmente, ya que supondría encajar en un tipo penal al fraude a la ley, el que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables. Y declara que tal proceder constituye analogía *in malam partem*, la que se encuentra prohibida por lo dispuesto en el artículo 25.1 de la CE.

Cabe hacer notar que parte importante de la doctrina española considera que el conflicto del artículo 15 de la LGT tiene una naturaleza analógica (véanse Ferreiro, 2001, pp. 16-17, 19, 21; García Novoa, 2005, pp. 136, 140; García Novoa, 2003, pp. 18-19⁶⁸, Falcón, 1995, pp. 5, 9, 13, Báez, 2009, p. 193⁶⁹ y Palao⁷⁰), esto es, da una solución normativa a un supuesto no reglado, pero que guarda una igualdad sustancial con otro caso que sí tiene una regulación (véase Siota, 2010, pp. 39-48).

Las críticas que se hacen a esta postura dicen que a diferencia de lo que acontece en la analogía en que existe una laguna normativa, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria la disposición existe, y es precisamente la norma defraudada; por lo demás, faltaría la relación de semejanza, a menos que esta se entienda que es de carácter económico (véanse Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 187 y González García, 2001, p. 25).

Junto con esta realidad, no debe perderse de vista que si se considera que esta norma general antielusión tiene naturaleza analógica, lo que ocurre es que se amplía el ámbito de aplicación de la norma defraudada para captar la planificación tributaria del contribuyente. Pero esta sola operación no soluciona el problema de la elusión fiscal, ya que de todos modos resulta concurrente la norma de cobertura, con lo cual se produciría una antinomia que se debería solucionar recurriendo a las reglas de interpretación, las que no aseguran que se aplique en definitiva la norma defraudada.

De otra parte, si solo se actúa respecto de la norma de cobertura, no por ello la planificación tributaria es captada por la norma defraudada, ya que lo característico de la elusión fiscal es que esta no resulte aplicable y, por tanto, la planificación tributaria quedaría en un espacio vacío del derecho.

En virtud de lo expresado, coincidimos con Siota (2008) en orden a que respecto de las normas generales antielusión se produce un desarrollo del derecho que va más allá de la mera interpretación (p. 560).

⁶⁸ Este último autor reconoce que con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se disipa la estrecha relación entre fraude a la ley y analogía.

⁶⁹ Aunque Báez, más que a una solución analógica, se refiere a una de carácter integrador.

⁷⁰ La postura de Palao ha tenido variaciones en el tiempo, según se analizará en la nota 73.

Aunque la doctrina española no ha contemplado esta solución con carácter general⁷¹, se cree que en los casos de aplicación del conflicto existen dos actividades integradoras del ordenamiento jurídico: por una parte se amplía analógicamente la norma defraudada, a fin de que capte la planificación tributaria, y, por otra, se restringe la norma de cobertura, mediante una reducción teleológica⁷².

La restricción teleológica se relaciona con las lagunas ocultas, esto es, supuestos en los cuales la norma legal –contra su sentido literal, pero de acuerdo con la teleología inmanente de la ley– precisa una restricción que no está contenida en el texto legal, por lo que la integración se realiza añadiendo la reducción que requiere conforme al sentido. La idea que está detrás es tratar lo desigual de diversa manera⁷³. Una vez que se limita el ámbito de aplicación de una norma, generalmente se amplía el de otra por analogía (Larenz, 1994, pp. 385, 389).

La consecuencia de lo que se sostiene en este trabajo es que resulta fundamental examinar si es compatible con las exigencias derivadas de los principios aplicables al derecho administrativo sancionador el que un elemento típico (si es que se considera en el ilícito) o implícito (si no se hace referencia a él) tenga naturaleza integradora.

4. La infracción en supuestos de conflicto y el principio de tipicidad

La problemática de la sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación la elusión en la actualidad dista de ser un debate teórico, pues la legislación contempla un tipo par-

⁷¹ Hasta donde llega nuestro conocimiento solo lo ha planteado Báez (2010), para el caso de que la cláusula general antielusión se aplique en la hipótesis normativa que resta de la protección a la norma que concede una exención fiscal (pp. 470-471).

⁷² Idea por lo demás esbozada, pero no desarrollada, por Rosembuj (1994), cuando manifiesta «[l]a interpretación extensiva o analógica suscita alguna reacción en la doctrina, si se pretende la manipulación de la norma por el intérprete, sea por extender su eficacia más allá de su ámbito *normal*, sea para paralizar otras normas a las que debiera dar eficacia» (p. 95).

⁷³ Palao ha sido uno de los autores españoles que más ha estudiado la aplicación de las normas generales antielusión. Resulta interesante estudiar la transformación que ha experimentado su concepción acerca de la naturaleza jurídica la norma general antielusión. Si bien en un primer momento aseguró que la respuesta no era analógica, abandonó esta postura y afirmó que sí lo era. Sin embargo, en sus trabajos posteriores, manifestó algún tipo de duda en orden a que la respuesta fuese analógica, ya que en el fraude a la ley –a diferencia de lo que ocurre en la analogía– existe una norma, y es la defraudada. Los cambios que reflejan su concepción de la figura se explican, muy probablemente, porque no ha encontrado una postura que recoja íntegramente el fenómeno de la elusión en la que, como señala, la norma existe y es la defraudada. Esta es la razón por la que en su última toma de posición ha manifestado que solo existe una laguna en «sentido impropio», puramente formal, que es creada por el propio contribuyente que utiliza formas jurídicas abusivamente (véase Palao, 2009c, pp. 30-31; 2009b, p. 40; 2009d, p. 51; 2009a, pp. 99-100; 2009e, p. 157 y 2009f, pp. 183-185).

ricular en el artículo 206 bis. De esta forma, es necesario dilucidar si la anterior inadmisión era efectivamente una imposibilidad *a priori* de establecer un ilícito, esto es, una «imposibilidad jurídica»⁷⁴, o bien respondía a consideraciones de «oportunidad política»⁷⁵ (véanse Ruiz Almendral, 2006, p. 138 y López Molino, 1998, p. 165).

4.1. El problema de la sanción a la elusión fiscal: algunas notas de derecho comparado

Se cita la STJCE, dictada en el asunto C-255/02, caso Halifax, de 21 de febrero de 2006, para afirmar que no es admisible sancionar los casos en que ha habido abuso del derecho en materia tributaria. Su apartado 93, en *obiter dicta*, declara 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». Pese a la aparente rotundidad de la parte transcrita, y a lo manifestado por la doctrina (por todos Falcón, 2006, pp. 7-8⁷⁶), lo cierto es que más que considerar inadmisibles las sanciones, la sentencia del caso Halifax exige que haya una base legal clara y exenta de ambigüedades, es decir, alude a que ha de existir una adecuada tipificación legal⁷⁷.

⁷⁴ Corriente heredera de la doctrina de Hensel (2005), para quien el que actúa en fraude a la ley tributaria no puede ser sancionado penalmente –siempre y cuando no exista ocultación–, ya que no realiza una conducta prohibida por el ordenamiento jurídico. De ahí que el efecto jurídico de este tipo de actuaciones consista solo en que se niega la consecuencia jurídica buscada (pp. 232-233).

⁷⁵ Para García Novoa (2016), lo común en los planteamientos favorables a la sanción es que parten de la base de que en realidad «no se sanciona el abuso sino el acto *realizado en abuso*», pues no se sancionaría el conflicto ni el fraude a la ley en cuanto tal, sino la conducta en sí misma, independientemente de la calificación que reciba en el plano civil (no penal). El autor estima, no obstante, que la sanción a estas conductas está vedada por los reparos constitucionales que presentan (p. 225).

⁷⁶ Para quien el Tribunal de Luxemburgo considera oportuno precisar en *obiter dicta* la improcedencia de sanciones. Esto quedaría sentado en la frase transcrita, que no es otra cosa que un «reconocimiento expreso de la imposibilidad de sancionar en los supuestos de fraude de ley, pues ello resultaría incompatible con el principio de *lex certa* que es un principio común a los Estados miembros y, como tal, forma parte del acervo comunitario».

⁷⁷ Hay jurisprudencia en España que ha interpretado que el abuso a que alude el caso Halifax corresponde a la simulación y al fraude a la ley tributaria, y con base en ella ha sancionado en los casos de simulación en el IVA. Véase el Auto del TS de 5 de julio de 2017, rec. n.º 1380/2017, ponente señor Joaquín Martínez de Velasco. A su turno, el Auto del TS de 5 de julio de 2017, rec. n.º 1380/2017, ponente señor Joaquín Martínez de Velasco, FJ 5.º, con expresa mención al caso Halifax, reconoce que tras la modificación de la Ley 34/2015, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es sancionable. En línea con la interpretación tradicional de la sentencia Halifax, véase la STS de 12 de noviembre de 2014, rec. n.º 1881/2012, ponente señor Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 6.º. También se puede mencionar que la Corte di Cassazione italiana de 30 de noviembre de 2011, n.º 25.537, analizando expresamente la juris-

La pregunta que surge de inmediato es si acaso es posible realizar una adecuada tipificación de la actuación del contribuyente cuando ha eludido la verificación del hecho imponible mediante una planificación tributaria que verifica los presupuestos del conflicto del artículo 15 de la LGT.

Si se analiza la problemática de la sancionabilidad de la elusión fiscal a nivel comparado, es posible constatar posturas que avalan recurrir al derecho administrativo sancionador, que van desde argumentos de costo-oportunidad, en el entendido de que la falta de sanción incentiva la planificación tributaria elusiva (Institute for Fiscal Studies, 1997, p. 50), hasta considerar que la forma de disminuir la oferta de planificaciones tributarias elusivas consiste en establecer una sanción para el promotor de estos esquemas fiscales. Esta última es la postura que ha adoptado la OCDE, que a partir del informe *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OCDE, 2008, pp. 5, 20, 45-46), y con mayor fuerza mediante su Plan BEPS, ha señalado que la sanción al promotor de los esquemas fiscales elusivos es una de las estrategias disuasivas que existen, la que apunta a lograr que los contribuyentes se desistan de implementar planificaciones de este tipo (OCDE, 2013, p. 44).

En España, salta a la vista la influencia de las BEPS en esta regulación, si se revisan los antecedentes que llevaron a introducir en el ordenamiento español el ilícito del artículo 206 bis (Cámara, 2016, p. 21 y Rodríguez-Ramos, 2015, p. 42). En efecto, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial de la LGT invita a reflexionar sobre la necesidad de imponer sanciones, más aún, teniendo presente que los países de la OCDE no dudan en establecerlas. Esta idea luego es reiterada en la exposición de motivos de la Ley 34/2015, que señala que en el derecho comparado se sancionan estos casos⁷⁸ y afirma que la jurisprudencia no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que, indica, es apoyada por un amplio sector de la doctrina científica.

Adicionalmente la Memoria estima que la «lenidad» de las consecuencias aparejadas a la calificación de una «anomalía negocial» como conflicto –en el entendido de ausencia de sanciones– explicaría que este tipo de conductas no se desincentiven, sino más bien sean

prudencia emanada del caso Halifax concluye que lo que exige el fallo es un fundamento normativo claro e inequívoco para sancionar los comportamientos en abuso del derecho. La Corte estima que esta base legal existe en el artículo 1,2 del Decreto Legislativo n.º 471 de 1991, que no exige violación de la ley y que, por tanto, procede sancionar la elusión. El fallo que se comenta es previo a la regulación del Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, n.º 128, que incorporó una sanción en el artículo 10 bis en el Estatuto de derechos de los contribuyentes.

⁷⁸ Efectivamente, a nivel comparado, se contemplan sanciones específicas para los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión. Algunas jurisdicciones sancionan solo al contribuyente, como ocurre en Francia con la sanción del 1729 del Code general des impôts; otras solo al asesor fiscal, como acontece en Chile en el artículo 100 bis del Código Tributario, y finalmente están las que sancionan tanto al contribuyente como a los *enablers*, situación que se da en Reino Unido, en la Sección 212A de la *Bill Act* de 2016 y en *Schedule 16* de la *Finance Act* (N.º 2) Act 2017.

promovidas, como ha ocurrido con la proliferación de gastos artificiosos en sociedades españolas en el caso de multinacionales (DGT, 2003, p. 5).

4.2. Del principio de tipicidad y su olvidado «matiz»

Más allá de este panorama internacional y de las conclusiones que se puedan extraer de la experiencia comparada, resulta vital determinar si la CE permite consagrar en el ordenamiento jurídico una infracción en los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión.

La posición del TC es que al derecho administrativo sancionador se le aplican los principios penales, visión que es compartida por la amplia mayoría de la doctrina administrativista en España⁷⁹.

Una consecuencia directa de lo anteriormente expuesto es que en materia de infracciones tributarias rige el principio de tipicidad, según el cual debe existir una ley previa a la acción u omisión de que se trate, y se exige la descripción de la conducta sancionada «sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado qué conductas son sancionables. El principio de tipicidad incorpora [...], la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores [...], de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción» (Zornoza, 1992, pp. 85-86).

De la vigencia del principio de tipicidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador se deriva la prohibición de integrar analógicamente la conducta ilícita y la sanción misma, por lo que el problema de la sancionabilidad de la elusión radica en determinar si es compatible con el principio de tipicidad sea que de manera expresa el texto del injusto administrativo incluya como elemento típico la aplicación de la norma general antielusión, sea que esta circunstancia no se contemple, pero en los hechos concorra este supuesto.

Lo expresado precedentemente es del todo relevante, ya que como se ha afirmado en este trabajo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria tiene una naturaleza integradora del ordenamiento tributario⁸⁰.

⁷⁹ Para Huergo (2007), la aplicación de los principios penales al ámbito sancionador se encuentra consolidada y solo se podría avanzar hacia un cambio de paradigma si las matizaciones en la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionador fuesen considerables, al punto que resultasen más importantes que la misma regla (p. 27). La postura contraria la sostiene en España Nieto (2012), quien plantea que el derecho administrativo sancionador no se puede ahogar en los moldes del derecho penal, que no son los suyos, ya que el derecho público estatal y el derecho administrativo están perfectamente capacitados para crear su propio sistema de garantías para el inculcado (pp. 25, 322, 336).

⁸⁰ Véase el apartado 3.5.

La respuesta a esta interrogante no se encuentra en la vigencia o no del principio de tipicidad, ya que este es aplicable al caso concreto y según sus postulados la conducta no podría ser sancionada⁸¹. Por lo mismo, la sancionabilidad de la elusión implica determinar si es admisible matizar tal principio y, si la atenuación es posible, precisar en qué consiste.

A este respecto, pese a que no existe claridad en qué consiste el matiz, cuáles son las razones que lo justifican, ni su alcance (Zornoza, 1992, p. 67)⁸², Nieto (2012) es de la idea de que en el fraude a la ley hay razones suficientes para efectuar un matiz al principio de tipicidad y lo afirma a propósito del análisis del caso del fraude de subvenciones, aduciendo a que el derecho administrativo sancionador es autónomo del derecho penal (p. 275).

Quizás, el matiz se podría efectuar a partir del principio de buena fe, que subyace a todo el ordenamiento jurídico, y que en materia tributaria se concreta en la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que da cuenta de una actuación del contribuyente reñida con esta⁸³. En el fondo, lo que se postula es aplicar la máxima del derecho según la cual nadie puede aprovecharse de su propio dolo, pues no se puede buscar amparo en el derecho por quien previamente lo vulneró.

Se considera fundamental reiterar el hecho de que el derecho penal no pueda sancionar la elusión fiscal, pues lo impiden sus garantías, no es óbice para afirmar que las conductas que verifican los presupuestos del «conflicto» se consideren ilícitas para todo el ordenamiento jurídico, ya que la antijuridicidad de la conducta no se encuentra condicionada a la sancionabilidad en todas y cada una de las parcelas del derecho.

De esta forma, si conforme con los postulados propios del derecho administrativo sancionador se pueden castigar las conductas cometidas en «conflicto», no se ve impedimento para que, pese a la atipicidad penal, la conducta pueda ser típica desde una perspectiva

⁸¹ De hecho, Bacigalupo (2005) ha señalado que la ausencia de ilicitud penal del fraude a la ley estaría dada por la ausencia de ocultación: no hay ni declaraciones incompletas ni incorrectas. Luego, y desde la perspectiva administrativa no sería admisible su sanción, porque lo impide el respeto al principio de legalidad, que prohíbe aplicar en todo el derecho sancionador la norma eludida de manera analógica (*analogía in malam partem*) (pp. 209, 212-213).

⁸² Para quien no está claro cuáles son dichos matices ni se puede establecer con suficiente precisión las razones que la justifican, lo que impide fijar con seguridad su alcance. Nieto (2012), por su parte, afirma que «no se sabe si lo esencial es la aplicación, o más bien, las matizaciones con que hay que realizarla» (p. 137).

⁸³ Hasta donde llega nuestro conocimiento, Lucas (2016a) ha sido quien de manera más clara ha aludido a la vinculación estrecha entre buena fe y fraude a la ley, cuestionando la afirmación generalizada en orden a la «ausencia de mala fe» del contribuyente que adopta esquemas de planificación tributaria agresiva. A su juicio, la falta de buena fe del contribuyente en estos casos impide la protección del ordenamiento jurídico, por mucho que se invoque el principio de seguridad jurídica: hay una apuesta por una interpretación forzada de la norma, conociendo que ello puede ser indebido en una actuación que difícilmente puede calificarse como economía de opción (p. 47).

administrativa, toda vez que ambas ramas son diversas y tienen funciones y fines distintos (Quintero, 1991, pp. 4.218, 4.220); por lo mismo, los principios no pueden aplicarse de igual manera. Entender la relación de estas dos ramas de manera diversa generaría el efecto de que el derecho administrativo sancionador sería un apéndice del derecho penal⁸⁴.

A modo de cierre, cabe señalar que la inclusión del ilícito del artículo 206 bis ha abierto un espacio para discutir en España la admisibilidad constitucional de este tipo de infracciones, y existe un cambio a la hora de enfrentar estas temáticas, lo que se refleja en la forma en que el Consejo de Estado aborda este tema. En efecto, si se examinan las objeciones planteadas por el Consejo de Estado (Dictamen n.º 130/2015, p. 45) a la regulación de la infracción propuesta en el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT, salta a la vista que no cuestiona la posibilidad de tipificar el fraude a la ley en sentido amplio –como sí lo había hecho en el año 2003⁸⁵–, toda vez que lo que objeta es la configuración legal que le fue sometida a examen⁸⁶. Así, dicho organismo propone dos alternativas de tipificación⁸⁷, aclara que la norma analizada no es satisfactoria, porque no cumple los estándares constituciona-

⁸⁴ O como ha manifestado Quintero (1991) «la extensión a absolutamente todas las infracciones administrativas del sistema penal acarrearía la esclerosis del derecho sancionador, consecuencia nada deseable, pues también de su eficacia depende el bienestar colectivo» (p. 4.218).

⁸⁵ La infracción proyectada en el Anteproyecto de LGT estaba regulada en la letra d) del artículo 185.1. Esta contemplaba el presupuesto genérico del conflicto regulado en el artículo 15.1 y establecía dos exigencias: que la Administración hubiese declarado el abuso (conflicto) y que las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor. Al revisar esta norma, el Consejo de Estado consideró que era inviable la incorporación del ilícito, ya que lo impedían las exigencias constitucionales derivadas del principio de tipicidad, en la dimensión de *lex certa* (Consejo de Estado. Dictamen n.º 1403/2003, pp. 42-45). Pues bien, pese a que pareciera que el Consejo de Estado critica la redacción de la infracción, en verdad objeta la posibilidad de imponer una sanción en los supuestos de elusión, por resultar imposible su tipificación.

⁸⁶ Originariamente, el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT contemplaba la inclusión en el artículo 15 de tres nuevos incisos, que prescribían:

«No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformedo el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

⁸⁷ Señala, el Dictamen n.º 130/2015, p. 42, que solo dos opciones caben: a) que legalmente se contemplen los elementos del tipo infractor, o b) que los órganos administrativos establezcan criterios de calificación, con toda la repetición y publicidad que se determine, pero que solo orienten o definan la calificación tributaria de la conducta.

les, y precisa que ha de buscarse otra regulación «tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador» (Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015, p. 45).

5. Conclusiones

La actual regulación del ilícito contemplado en el artículo 206 bis de la LGT presenta diversos problemas de constitucionalidad que hacen avizorar una corta vida si es que la Administración tributaria decide aplicarlo: el núcleo esencial de la conducta ha de ser complementado con un criterio interpretativo de una Comisión consultiva, que no tiene carácter de reglamento; la conducta sancionada contempla un elemento analógico al exigir una «igualdad sustancial» de la conducta sancionada con un criterio interpretativo, y finalmente, la infracción puede ser aplicada con carácter retroactivo. Todos estos problemas de contravención a exigencias constitucionales, sin embargo, pueden ser solucionados mediante una reforma legal.

Ahora bien, una eventual declaración de inconstitucionalidad del ilícito deja latente la pregunta acerca de si es constitucionalmente admisible la sanción de la elusión, ya que se eliminó la exclusión de sanción del artículo 15.3 de la LGT, con lo cual la elusión bien podría ser sancionada recurriendo a las infracciones generales de dicha ley.

Por tal motivo resulta fundamental determinar si es posible sancionar las hipótesis en que ha tenido aplicación una norma general antielusiva, realizando un examen de carácter abstracto, que prescinda de la regulación concreta.

En este trabajo se han descartado los fundamentos que la doctrina tradicionalmente esgrime para negar la sanción de la elusión, ya que la STC 120/2005, de 10 de mayo, bien parece admitir la constitucionalidad de sancionar la conducta mediante un ilícito administrativo; la ausencia de ocultación no es relevante, porque no es imprescindible este elemento para sancionar; el carácter objetivo del conflicto en nada influye en su sanción, ya que necesariamente han de cumplirse con las exigencias de culpabilidad derivadas de la aplicación matizada de los principios penales, y en cuanto a la falta de verificación del hecho imponible, esta circunstancia se debe a un actuar del propio sujeto infractor.

Si se analiza esta materia desde una perspectiva comparada se constata que, por una parte, existen legislaciones que imponen una sanción administrativa en los casos de aplicación de la norma general antiabuso, algunas claramente inspiradas en los postulados de BEPS; por otra parte, lo que pareciese exigir el TJUE es que haya una base legal clara y exenta de ambigüedad para admitir la aplicación de una sanción en los casos de elusión fiscal.

El principal reparo constitucional para sancionar al contribuyente en los supuestos en que se ha empleado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se refiere a la naturaleza integradora de esta figura, con lo cual resulta fundamental determinar si es compatible

con el principio de tipicidad –que exige una clara determinación de la conducta sancionada y, como contrapartida, prohíbe la analogía en perjuicio– el hecho de que un elemento que expresamente se contempla en el tipo administrativo, o que implícitamente se desprende en él, tenga un componente analógico, que amplía las hipótesis de aplicación de la norma defraudada, y otro que implica una reducción teleológica de la norma de cobertura.

Debido a esta circunstancia, la sanción solo será constitucionalmente admisible si se logra construir un fundamento para matizar en este punto la aplicación del principio de tipicidad y, a continuación, se precisa en qué consiste dicha atenuación. Este trabajo propone hacer tal matización con base en el principio de buena fe, ya que no se puede buscar amparo en el derecho después de haberlo vulnerado.

Referencias bibliográficas

- Alonso González, L. M. (2016). *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid: Marcial Pons.
- Alonso Madrigal, F. J. y Gómez-Lanz, F. J. (2006). Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 281-282, 3-56.
- Alonso Murillo, F. (2016). Infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En I. Merino (Dir.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria* (pp. 283-315). Barcelona: Huygens Editorial.
- Aneiros Pereira, J. (2011). El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador. *QF*, 21, 47-66.
- Atienza, M. y Ruiz, J. (2000). *Ilícitos atípicos. Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta.
- Bacigalupo Saggese, S. (2005). Principio de Legalidad y fraude a la ley. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 71, 201-216.
- Báez Moreno, A. (2009). *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Báez Moreno, A. (2010). Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 453-471). Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.
- Cámara Barroso, M.^a C. (2016). Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos? En C. García-Herrera Blanco. *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario. (3.ª parte)* (pp. 21-28). Doc. N.º 15. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cano Campos, T. (2002). La analogía en el Derecho administrativo sancionador. *Civitas. REDA*, 113, 51-85.
- Carrasquer Clari, M. L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carrasquer Clari, M. L. (2016). Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fis-

- cal». *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 13, 39-44.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, 117 p.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril. 127 p.
- Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 2 de octubre de 2014. Voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez.
- Cordero Quinzacara, E. (2010). Las normas administrativas y el sistema de fuentes. *Revista de Derecho (UCN)*, 1(17), 21-50.
- Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Escribano López, F. (2015). Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT. *Civitas. REDF*, 166, 13-28.
- EY Abogados. (2015). *Cláusula general anti-abuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC. *QF*, 17, 5-15.
- Falcón y Tella, R. (2003). El Anteproyecto de la LGT y la técnica jurídica: definición del tributo, carga de la prueba y fraude de ley. *QF*, 6-7, 5-8.
- Falcón y Tella, R. (2005). El fraude a la ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005. *QF*, 12-13, 5-9.
- Falcón y Tella, R. (2006). El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 de febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado. *QF*, 6, 5-11.
- Falcón y Tella, R. (2016). *Derecho financiero y tributario (parte general)*. (5.ª edición). Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense Madrid.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *QF*, 8, 9-24.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2003). El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. *QF*, 11, 11-13.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. (25.ª edición). Madrid: Marcial Pons.
- García Berro, F. (2010). Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Civitas. REDF*, 145, 41-95.
- García Novoa, C. (2003). La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la LGT. *QF*, 8, 9-26.
- García Novoa, C. (2005). La imposibilidad de sancionar penalmente conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo). *RTT*, 70, 113-151.
- García Novoa, C. (2016). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo. En G. Patón García (Coord.). *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Madrid: CISS, 199-244.

- Gómez Tomillo, M. y Sanz Rubiales, Í. (2017). *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. (4.ª edición). Cizur Menor: Aranzadi.
- González García, E. (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Elcano: Aranzadi, SA.
- Hensel, A. (2005). *Derecho tributario*. Trad. de la tercera edición de A. Báez Moreno, M. L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons.
- Huergo Lora, A. (2007). *Las sanciones administrativas*. Madrid: lustel.
- Institute for Fiscal Studies. (1997). *Tax Avoidance*. London.
- Jellinek, G. (2008). Injustos absoluto y relativo. Trad. de J. L. Guzmán Dalbora. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 10, 1-8.
- Joshi Jubert, U. (1992). *La doctrina de la «actio libera in causa»*. (Ausencia de acción o inimputabilidad provocada por el sujeto). Barcelona: Bosch.
- Larenz, K. (1994). *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho.
- López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Cizur Menor: Aranzadi.
- López López, H. y Báez Moreno, A. (2004). Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 251, 119-137.
- López Molino, A. M. (1998). Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la LGT). *CT*, 85, 159-188.
- Lucas Durán, M. (2016a). Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 397, 5-58.
- Lucas Durán, M. (2016b). El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal. En C. García-Herrera Blanco (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)* (pp. 115-126). Doc. N.º 13.
- Martín López, J. (2017). La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *CT*, 163, 123-145.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., y Casado Ollero, G. (2016). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (27.ª edición). Madrid: Tecnos.
- Menéndez Moreno, A. (2014). La modificación parcial a la Ley General Tributaria. *QF*, 14, 13-18.
- Merino Jara, I. (2017). La regulación del conflicto de la aplicación de la norma tributaria tras la reforma de la LGT. En I. García-Ovies Sarandeses, J. Pedreira Menéndez y B. Sesma Sánchez (Dirs.). *Conflictos actuales en Derecho tributario. Homenaje a la profesora Doctora Manuela Fernández Junquera* (pp. 173-203). Cizur Menor: Aranzadi.
- Mir Puig, S. (2015). *Derecho penal. Parte general*. (10.ª edición). Madrid: EDISOFER, SL.
- Moreno Rebato, M. (1998). Circulares, instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico. *RAP*, 147, 159-200.
- Nieto, A. (2012). *Derecho administrativo sancionador*. (5.ª edición). Madrid: Tecnos.
- OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OCDE Publishing.
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: Éditions OCDE.

- Oliver Calderón, G. (2007). *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Palao Taboada, C. (2009a). ¿Existe el fraude a la Ley tributaria? En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 89-115). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009b). Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 35-43). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009c). El fraude a la ley en el Derecho tributario. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 21-33). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009d). La interpretación y la aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 45-62). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009e). La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 147-174). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009f). Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 175-198). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009g). «Prólogo». En A. Báez Moreno. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta* (pp. 17-25). Cizur Menor: Aranzadi.
- Palao Taboada, C. (2016). The Spanish General Anti-Abuse Rule. *Bulletin for International Taxation*, 8 (70), 474-480.
- Palao Taboada, C. (2015). El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de la ley de modificación de la Ley General Tributaria. *Civitas REDF*, 165, 17-30.
- Pérez Royo, F. (2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. (Examen de casos recientes). *QF*, 10, 11-32.
- Pérez Royo, F. (2016). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. (26.ª edición). Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters.
- Quintero Olivares, G. (1991). La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal. *Boletín de Información del Ministerio de Justicia, 1608-1610* (pp. 4.217-4.241).
- Rodríguez-Ramos Ladaria, L. (2015). Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 7, 41-46.
- Rosembuj, T. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. (1.ª edición). Madrid: Marcial Pons.
- Ruiz Almendral, V. (2006). *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: CISS.
- Ruiz Toledano, J. I. (2010). Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En A. Menéndez Moreno (Coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional* (pp. 337-360). Valladolid: Lex Nova.
- Sánchez Huete, M. A. (2017a). Cuestiones tributarias y economía colaborativa. *QF*, 18, 89-115.
- Sánchez Huete, M. A. (2017b). La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas. *QF*, 22, 31-56.



- Sánchez-Ostiz, P. (2008). *Imputación y teoría del delito. La doctrina kantiana de la imputación y su recepción en el pensamiento jurídico-penal contemporáneo*. Buenos Aires: BdeF.
- Sanz Gómez, R. (2014). (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 380, 105-140.
- Sanz Gómez, R. (2016). Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario. En C. García-Herrero Blanco, C. (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)*. Doc. N.º 13, pp. 221-227.
- Siota Álvarez, M. (2008). Analogía y fraude a la ley tributaria. *Civitas. REDF*, 139, 517-560.
- Siota Álvarez, M. (2010). *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Tejerizo López, J. M. (2015). Una valoración de la reforma de la LGT. *Presupuestos y Gasto Público*, 3(80), 151-171.
- Tiedemann, K. (2010). *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Coordinador de la traducción Manuel A. Abanto Vásquez. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Zornoza Pérez, J. J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas.

1. Introducción

A través de la modificación operada a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se incorporó a dicho cuerpo legal el artículo 206 bis, que establece una infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Con anterioridad a esta reforma, el Gobierno había incluido en el Anteproyecto de la nueva LGT un ilícito administrativo también aplicable cuando previamente se había declarado el conflicto. Sin embargo, las críticas del Consejo de Estado (Dictamen n.º 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, pp. 42-45¹) y de la doctrina fueron tan potentes que el texto presentado a las Cortes, y que derivó en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, prescindió del todo de esta regulación. Los cuestionamientos apuntaron a que el ilícito era inconstitucional, ya que no cumplía con las exigencias derivadas del principio de *lex certa* (Ferreiro, 2003, pp. 11-13; Falcón, 2003, pp. 7-8 y García Novoa, 2003, pp. 18 y ss.). De ahí que se considerase que en los casos de elusión se estaba ante «ilícitos atípicos»², concepto que fue recogido por la jurisprudencia del Tribunal Supremo³.

Debido a la incorporación del artículo 206 bis en la LGT recobra fuerza el debate en torno a la admisibilidad de establecer una infracción que sancione supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que resurge la discusión aún no resuelta en España que pivota en dos extremos: aquellos que consideran que la sanción a la elusión es imposible jurídicamente y aquellos que han apuntado que más bien corresponde a una

¹ En lo sucesivo se referirá a este documento como Dictamen n.º 1403/2003.

² Expresión con la que Atienza y Ruiz (2000) quieren significar que se está ante conductas que atentan, no contra una regla, pues *prima facie* están permitidos por esta, sino contra principios que delimitan el alcance justificado de la regla; de esta forma, la violación del principio, dada la conexión justificativa que existe entre la regla y este, lleva a modificar la regla para restaurar esa forma de coherencia del sistema (pp. 67, 75, 78). En palabras de González García (2001), el fraude a la ley es una conducta imposible de ser tipificada, y de ahí que no pueda ser penalizado (p. 24).

³ SSTS de 20 de septiembre de 2012, rec. n.º 6231/2009, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6.º; de 24 de noviembre de 2011, rec. n.º 1231/2008, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FD 3.º, y de 1 de octubre de 2009, rec. n.º 2535/2003, ponente señor José Antonio Montero Fernández, FD 6.º. Ahora bien, con la inclusión de la infracción del artículo 206 bis de la LGT, Alonso González (2016) ha señalado que se acabó la noción de «ilícito atípico» (p. 85).

opción política del legislador –bajo el escenario anterior a la reforma de la Ley 34/2015–, lo que genera una distorsión en el sistema⁴.

El presente trabajo busca determinar si es posible constitucionalmente recurrir al derecho administrativo sancionador para castigar a los contribuyentes que hayan implementado planificaciones tributarias que luego han sido declaradas en conflicto con la aplicación de la norma tributaria.

Para tal fin, el análisis se dividirá en tres partes. En la primera, se examinará la adecuación del ilícito del artículo 206 bis a la Constitución española (CE). En la segunda, se revisarán críticamente los fundamentos en que se apoya la doctrina para afirmar la imposibilidad de sancionar administrativamente supuestos de elusión fiscal. En la tercera, se hará referencia a la experiencia a nivel comparado en esta materia y se determinará si hay algún impedimento constitucional que permita concluir que es imposible sancionar la elusión fiscal, independientemente de la regulación que en un momento determinado contemple la legislación. Finalmente, se hará referencia a las principales conclusiones a las que se llegó.

2. Los principales problemas de constitucionalidad en la regulación del artículo 206 bis de la LGT

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria corresponde a la cláusula general antielusión contemplada en el artículo 15 de la LGT, que buscó superar los problemas de inaplicación de su antecesora, el fraude a la ley tributaria, regulado en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre (LGT/1963)⁵.

Por tal motivo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria está configurado en términos objetivos, en circunstancias que el fraude a la ley exigía la prueba de un componente subjetivo. Contempla un procedimiento establecido en la ley para su declaración, que implica la intervención previa y obligatoria de una Comisión consultiva regulada en el artículo 159 de la LGT, mientras que el fraude a la ley solo contó con una regulación procedimental de carácter reglamentario entre los años 1979 y 1993. Por último, en el año 2015 se estableció la posibilidad de sancionar al contribuyente cuya planificación tributaria hubiera verificado los presupuestos aplicativos de la norma general antielusión, mediante la regulación del ilícito del artículo 206 bis, infracción administrativa de la que siempre careció el fraude a la ley tributaria.

⁴ No era frecuente encontrar críticas a la ausencia de sanción en los supuestos de elusión, pero las hubo (véanse Pérez, 2005, p. 31; Ruiz Almendral, 2006, p. 128 y Ruiz Toledano, 1998, pp. 211-212).

⁵ La doctrina española se refiere a la institución del artículo 24 de la LGT/1963 indistintamente como «fraude de ley» y «fraude a la ley». Para los efectos de este trabajo, se seguirá la segunda alternativa para designar dicha figura, como fraude a la ley tributaria.

El objeto de nuestro análisis será, precisamente, el ilícito establecido en el artículo 206 bis, que es el resultado de la última modificación legislativa que ha intentado palear el problema de la inaplicación del conflicto⁶.

Con la incorporación de una sanción aplicable en los casos de elusión, surge la necesidad de determinar su ajuste a las exigencias constitucionales. Este examen puede ser efectuado desde dos perspectivas: la primera, y que se abordará en este apartado, se dice en relación con el grado de respeto de la regulación del ilícito a los principios del derecho administrativo sancionador; la segunda, que se realizará en el último apartado, se refiere a un examen de carácter abstracto, prescindiendo de la regulación concreta del ilícito, y apunta a determinar *a priori* si es constitucionalmente posible establecer este tipo de sanción.

2.1. El criterio de la Comisión consultiva como núcleo esencial de la conducta sancionada y su naturaleza no reglamentaria

El ilícito del artículo 206 bis de la LGT contempla cuatro conductas típicas diversas (Pérez, 2016, p. 449) que tienen lugar en un contexto en el cual hay un incumplimiento tributario consistente en la regularización de actos o negocios mediante la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Los comportamientos típicos corresponden a los siguientes: a) la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria⁷; b) la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo; c) la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, y d) la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros. Tales conductas típicas son casi idénticas a las contempladas en otros ilícitos de la LGT, por lo que, en virtud de las exigencias derivadas del principio *non bis in idem*, expresamente el artículo 206 bis.5 de la LGT dispone la incompatibilidad con las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT (García Novoa, 2016, p. 237).

⁶ Según señala Rodríguez-Ramos (2015), durante los años 2012, 2013 y los dos primeros meses de 2014, el conflicto del artículo 15 de la LGT ha sido aplicado 17 veces en España (p. 41). Las razones, para Ruiz Toledano (2010), son de la más diversa índole: vinculadas con la regla de entrada en vigencia de esta normativa, ya que según lo dispuesto en la disposición transitoria tercera.3 de la LGT, solo se aplicaría a los actos o negocios realizados a partir de la entrada en vigor de la LGT, lo que aconteció el 1 de julio de 2004; a la falta de desarrollo reglamentario, pues el artículo 194 del RGGIAT entró a regir el 1 de enero de 2008, y a que es más fácil para la Administración tributaria recurrir, en desmedro del conflicto, a la figura de la simulación (pp. 359-360).

⁷ Como señala Falcón (2016), la conducta puede constituir delito fiscal si hay dolo y el perjuicio económico es superior a los 120.000 euros. Pero la infracción no requiere que exista «defraudación», por lo que incluye supuestos en que no concurre la ocultación (p. 357).

Ahora bien, de la sola lectura de la infracción contemplada en el artículo 206 bis de la LGT no es posible determinar cuál es la conducta sancionada, ya que el artículo 206 bis.2, que comento, prescribe que las cuatro conductas antes aludidas constituirán infracción exclusivamente «cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación».

De esta forma, la regulación del artículo 206 bis ha de tener algún elemento novedoso o distinto de los señalados en los restantes ilícitos de la LGT⁸. La particularidad de esta infracción radica en el hecho de que la conducta ilícita no está íntegramente recogida en el artículo 206 bis, sino que su núcleo esencial requiere ser precisado a través de criterio administrativo emanado de la Comisión consultiva.

Si se tiene presente que en materia de derecho administrativo sancionador resultan aplicables los principios penales, aunque de manera atenuada⁹, es necesario examinar si la sanción establecida respeta el principio de legalidad¹⁰.

En efecto, el artículo 25 de la CE contempla la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege*, y prescribe que «[n]adie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

El Tribunal Constitucional (TC) ha precisado los contornos del principio de legalidad y ha manifestado que «no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí

⁸ Para Martín López (2017), en el artículo 206 bis de la LGT hay un ilícito especial en relación con las infracciones generales de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT, lo que a su juicio se fundamenta la expresa incompatibilidad de estas con la sanción del artículo 206 bis de la LGT (p. 126).

⁹ Primeramente este criterio se sostuvo en las SSTs de 2 y 25 de marzo de 1972 y posteriormente es reiterado por la STC 18/1981, de 8 de junio, ponente señor Rafael Gómez-Ferrer Morant, FJ 2.º. El fundamento: ambos ordenamientos son manifestación del orden punitivo del Estado, tal como prescribe el artículo 25 de la CE, al punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, con la limitante de que la Administración no podrá imponer penas que impliquen privación de libertad.

¹⁰ Como apunta el voto particular de la señora Adela Asúa Batarrita, en la STC 146/2015, de 25 de junio, de la cual ella es ponente, al que se adhirió el señor Andrés Ollero Tassara en dicho fallo y en el voto particular de la STC 150/2015, de 6 de junio, ponente señor Santiago Martínez-Vares García, la sumisión irrestricta al principio de legalidad opera como límite infranqueable frente a tentaciones o apetencias de modular, corregir o suplantar la política legislativa en materia de infracciones plasmada en las normas aprobadas por el Parlamento. De esta manera, «cualquier consideración de justicia material, preferencias en la modalidad de sanción, o espacios de discrecionalidad queda estrictamente excluida o, en su caso, restringida a lo que permita el marco de la ley aplicable».

hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley»¹¹. Luego, ha dejado sentado que la «ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad (los «elementos esenciales» de las conductas antijurídicas) que exige la garantía formal del principio de legalidad, pero, en ese caso, corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad de modo tal que los ciudadanos puedan razonablemente prever el ámbito de lo punible»¹².

Así, en definitiva, es una doctrina pacífica del TC el hecho de que en el ámbito administrativo sancionador se admite la colaboración del reglamento¹³. Pero no es admisible una remisión amplia al reglamento, sino que la norma ha de contener los elementos esenciales de las conductas antijurídicas¹⁴.

Si examinamos la regulación de la infracción del artículo 206 bis de la LGT es evidente que la conducta sancionada por este ilícito no está completamente descrita en él, sino que requiere de un complemento¹⁵. Tal añadidura se encuentra en un criterio administrativo emitido por la Comisión consultiva a través de un informe que se pronuncia acerca de la existencia del conflicto del artículo 15 de la LGT en un caso particular. De esta forma, bajo estos parámetros fijados por el TC, dos condiciones debieran concurrir para afirmar que la sanción administrativa se adecúa al texto constitucional: que el citado informe tenga el carácter de reglamento y que el artículo 206 bis de la LGT establezca el núcleo esencial de la conducta sancionada.

Respecto a la primera condición, cabe señalar que cuando se afirma que un determinado texto normativo tiene el carácter de reglamento, implica que ha de ser emitido por una autoridad con potestad normativa y que, una vez dictado, vincula a todo órgano público, funcionario y particular, porque pasa a formar parte del bloque de legalidad (Cordero, 2010, p. 32). Así, frente a un caso idéntico al regulado por el criterio –en el entendido que fuese reglamento–, no se podría dejar de aplicar el ilícito, a riesgo de infringir el principio de in-

¹¹ STC 242/2005, de 10 octubre, ponente señor Pablo Pérez Trempe, FJ 2.º.

¹² STC 145/2013, de 11 julio, ponente señor Andrés Ollero Tassara, FJ 3.º a).

¹³ En este punto, se parte de la base de que el gobierno es el titular de la potestad reglamentaria originaria establecida en la Constitución, correspondiendo al resto de los órganos la potestad reglamentaria derivada, esto es, necesitada de concretas habilitaciones legales e incluso reglamentarias en todo lo que no fuera organización interna (Moreno, 1998, p. 162).

¹⁴ Y es que, como apunta Nieto (2012), la colaboración del reglamento no supone una excepción al principio de reserva de ley, sino que corresponde a una modalidad de su ejercicio. La regulación en la ley de la infracción puede quedar incompleta, dejando espacios en blanco que deberán ser llenados por un reglamento. Eso sí, la ley debe indicar de qué forma ha de realizarse ese complemento (p. 227).

¹⁵ Aspecto criticado por la doctrina (véanse Carrasquer, 2016, p. 43 y Menéndez, 2014, p. 15).

derogabilidad singular del reglamento; por la misma razón, los tribunales de justicia no podrían dejar de aplicar la sanción, y estarían impedidos de determinar la legalidad del criterio.

Es del caso indicar que la normativa tributaria no le confiere potestad reglamentaria a la Comisión consultiva (Carrasquer, 2016, p. 44 y Sánchez Huete, 2017b, pp. 47-48; en contra Palao, 2015, p. 25¹⁶), por lo que en este caso hay un complemento a la conducta sancionada efectuado por un criterio interpretativo de un órgano colegiado de la Administración pública que no tiene el carácter de reglamento. Ello es inaceptable en el sistema jurídico¹⁷, más aún si el propio Consejo de Estado, en el Dictamen n.º 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril (p. 36)¹⁸ manifestó que los supuestos de conflicto se aplican a casos que no están prohibidos generalmente por las leyes, en el sentido de «soluciones negociales que por así decir se declaran ilícitas con carácter general» y que tampoco han recibido una solución interpretativa en el caso concreto.

De esta forma, se está ante un primer vicio de constitucionalidad, toda vez que infringe el principio de legalidad, en su dimensión de reserva legal, el hecho de que la infracción sea complementada por un criterio interpretativo de la Comisión consultiva que no tiene el rango normativo de reglamento¹⁹.

La segunda condición que debe concurrir para cumplir con las exigencias del principio de reserva de ley consiste en que puede haber un complemento de la conducta sancionada, pero se requiere que el núcleo esencial de esta se contemple en una norma de rango legal. Esto último tampoco se cumple, pues el criterio administrativo de la Comisión forma parte del núcleo esencial de la conducta ilícita.

¹⁶ Para quien la definición en términos abstractos de los supuestos de conflicto tiene el carácter de normativo.

¹⁷ Falcón (2016) sostiene que el ilícito del artículo 206 bis de la LGT es un tipo en blanco que debe ser colmado por meros informes de la Comisión consultiva, que no son normas jurídicas (p. 190). Para Sánchez Huete (2017a), la Administración fiscal aplica las sanciones y las crea, de forma tal que actúa como legislador, por la delegación que efectúa al criterio administrativo (p. 99).

¹⁸ En lo sucesivo se referirá a este documento como Dictamen n.º 130/2015.

¹⁹ Ahora bien, existen casos en la jurisprudencia en los cuales el complemento de la norma viene dado por circulares emitidas por la autoridad administrativa. Así, por ejemplo, las SSTS de 18 de marzo de 1996, rec. n.º 10374/1991, ponente señor Francisco José Hernando Santiago, FD 3.º, y de 4 de mayo de 1999, rec. n.º 646/1994, ponente señor Segundo Menéndez Pérez. La doctrina ve en esta postura del Tribunal Supremo un problema, pues considera que atribuir naturaleza reglamentaria a circulares conlleva el peligro de que se valide la existencia de normas reglamentarias elaboradas sin sujeción a los límites formales y sustantivos que garantizan la validez de este tipo de disposiciones administrativas generales. A lo que se agrega el que no existe un cuestionamiento acerca de si las reparticiones públicas que dictan las circulares son o no titulares de potestad reglamentaria o si cuentan con la cobertura de una orden ministerial o decreto o ley para dictar válidamente reglamentos con efectos *ad extra* de la organización (véanse Moreno, 1998, pp. 195-196, y Gómez y Sanz, 2017, pp. 155-156).

En este sentido, no solo el criterio de la Comisión consultiva carece del carácter reglamentario, sino que, además, el núcleo esencial de la conducta sancionada no se determina en el artículo 206 bis, ya que estas conductas típicas no difieren de las señaladas en las restantes infracciones del título IV de la LGT, que son expresamente excluidas en el artículo 206 bis.6. De ello se sigue que lo propio y característico de esta infracción radica en que la actuación del contribuyente coincide con una planificación fiscal que fue conocida previamente por la Administración tributaria y que fue declarada elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT por la Comisión consultiva. Por lo tanto, ese criterio administrativo, indudablemente, forma parte del núcleo esencial de la conducta, el que no se encontraría en una norma de rango legal.

La doctrina ha criticado la atipicidad del «caso cero», esto es, del primer caso en el cual la Administración tributaria determinó que la planificación tributaria del contribuyente era elusiva (Carrasquer, 2016, p. 44 y García Novoa, 2016, p. 238). Si se interpreta la infracción del artículo 206 bis de la manera que se propone en este trabajo, se llega a la conclusión de que el criterio de la Comisión consultiva forma parte del núcleo esencial de la conducta, por lo que solo una vez que se publica este, la conducta adquiere el carácter de ilícita.

2.2. El componente analógico de la regulación

Legalmente se establece que solo se sancionará al contribuyente si la planificación tributaria que implementa, además de verificar los presupuestos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, presenta una «igualdad sustancial» con un caso que fue objeto de regularización, en el que hubo un informe favorable de la Comisión consultiva y cuyo criterio se encuentra publicado²⁰.

Esta idea de «igualdad sustancial» es, por cierto, un concepto jurídico indeterminado²¹. Según la RAE, «igualdad», en su primera acepción, es la conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad, y «sustancial» alude a algo perteneciente o relativo a la sustancia, que a su turno corresponde al conjunto de características permanentes e invariables que constituyen la naturaleza de algo.

Por tanto, la «igualdad sustancial» pareciera aludir no a que haya una coincidencia exacta entre los actos y negocios comprendidos en el «caso cero» y los que se llevan a efecto

²⁰ La expresión «igualdad sustancial» también se contempla en el artículo 179.2 d) de la LGT, para entender que hay diligencia necesaria y, consecuentemente, excluir la responsabilidad infraccional del particular, cuando su actuación se ajusta a los criterios manifestados por la Administración en respuesta a una consulta efectuada por otro obligado, concurriendo determinados requisitos.

²¹ De hecho, el tema fue discutido en el Parlamento mientras se tramitaba la Ley 34/2015, y se presentó la enmienda n.º 103, del Grupo Convergencia i Unió que buscaba que un reglamento delimitara dicho concepto jurídico, pues se lo consideraba inadmisibles en el ámbito sancionador (Sánchez Huete, 2017b, p. 40, nota 15).

por el contribuyente y que luego son objeto de una regularización. Tampoco exige identidad numérica ni que se siga un mismo esquema negocial en relación con la oportunidad en que tuvieron lugar las operaciones con efectos jurídico-tributarios, en cuanto a un plan trazado en que deban tener lugar, en semejante orden, todos los pasos seguidos. No se trata de que el objeto perseguido en ambos casos sea el ahorro tributario, pues ello es legítimo si la planificación fiscal tiene lugar dentro del ámbito de la economía de opción.

Lo que la norma exige es que la actuación del contribuyente esté teñida de una artificialidad contractual, esto es, que solo tenga explicación pues lo que este busca es obtener el ahorro tributario torciendo el espíritu de la norma, aplicándola a un supuesto para el cual no está pensada, o impidiendo su aplicación en un supuesto en el cual era claramente aplicable. Y una vez que ello ha tenido lugar y que se ha determinado que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se requiere para sancionar que la operatoria negocial coincida o presente semejanzas sustanciales con otra planificación tributaria por la cual la Administración determinó la aplicación del artículo 15 de la LGT.

Al respecto, Alonso González (2016) considera que la forma de cómo está tipificada la infracción del artículo 206 bis lleva a que se esté a las puertas de una multiplicidad de los tipos infractores (p. 85). Sin embargo, tal efecto se producirá solo si la Comisión considera que una gran cantidad de planificaciones tributarias disímiles realizan los presupuestos aplicativos del artículo 15 de la LGT. En cambio, puede ocurrir que un solo criterio administrativo sirva para sancionar a contribuyentes que lleven a cabo planificaciones tributarias que no coincidan exactamente entre sí, pero que tengan algunos elementos que formaban parte de una planificación tributaria declarada elusiva, concurriendo una «igualdad sustancial».

Es posible efectuar dos reparos a esta regulación: el primero, se refiere a que, como afirma Palao (2015), contradice la máxima según la cual la elusión debe ser apreciada caso a caso (pp. 24-25); el segundo, y que es determinante para los efectos que se examinan, se refiere a que esta «igualdad sustancial» agrega un componente analógico en la apreciación de la sanción (Palao, 2015, p. 23), aspecto que no es admitido en el ámbito sancionador por exigencias derivadas del principio de tipicidad²².

Para Cano (2002), la prohibición de analogía *in peius* –que supone la creación de una infracción nueva– se explica claramente por la vigencia del principio de legalidad. Si se admitiese que la Administración encargada de aplicar la norma sancionadora crease una nueva disposición sancionadora, se vulneraría este principio tanto en su vertiente formal, porque habría una infracción no prevista en ninguna ley, como en su dimensión material, pues se atentaría en contra de la seguridad jurídica, certeza o previsibilidad de los comportamientos

²² Por lo demás, el artículo 27.4 de la Ley de régimen jurídico del sector público (LRJSP) –ley que en materia tributaria tiene aplicación supletoria– prescribe que «4. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica».

sancionables, al verse sorprendidos los ciudadanos con nuevas normas que desconocían y a las que mal podían adecuar su comportamiento (pp. 60, 63).

Así lo ha manifestado el TC, para el que la extensión de una norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica su aplicación analógica, incompatible con la legalidad penal, de forma tal que no es admisible la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla²³. Asimismo, el tribunal ha señalado que utilizar del fraude a la ley tributaria para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 de la CE²⁴.

Se considera que esto es precisamente lo que ocurre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT²⁵, y que se intenta subsanar con la exigencia de que el criterio administrativo sea publicado con anterioridad. No queda sino concluir que la determinación de la «igualdad sustancial» el legislador se la entrega a la Administración, la que, discrecionalmente, apreciará caso a caso este elemento (Palao, 2015, p. 24²⁶), sin que el particular pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción, dándose la paradoja de que para la Administración tributaria el criterio de la Comisión no es vinculante para futuras inspecciones.

2.3. La eventual retroactividad de la sanción

El artículo 206 bis de la LGT exige que los criterios administrativos emanados de la Comisión consultiva sean hechos públicos e impone el deber de dictar un reglamento que determine la forma en que ello tendrá lugar. Este se dictó el 29 de diciembre de 2017, y sus disposiciones comenzaron a regir el 1 de enero de 2018²⁷.

La exigencia de que el criterio administrativo esté publicado antes del periodo de presentación de la declaración o autodeclaración es fundamental, pues es la única forma de

²³ STC 151/1997, de 29 de septiembre, ponente señor Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 4.º.

²⁴ STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente señor Pascual Sala Sánchez, FJ 4.º.

²⁵ Y es que como afirma Palao (2015) la «igualdad sustancial» corresponde a un estándar muy laxo que introduce un elemento analógico (p. 23. Véanse también Falcón, 2016, p. 190 y Carrasquer, 2016, p. 44).

²⁶ Para quien la Administración tributaria posee el control del criterio que condiciona la sanción, y Escribano (2015), quien considera que lo sancionado es actuar en los casos de conflicto en «desacuerdo con la calificación realizada por la Administración» (p. 16).

²⁷ El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce un nuevo apartado 6 al artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, que establece que los informes se publicarán trimestralmente. La regla general es la publicación en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo el caso de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso se hará a través del medio que las mismas señalen.

ser respetuosos con la garantía de *lex praevia*, esto es, con la prohibición de retroactividad de las leyes que establecen nuevos ilícitos o que agravan su punición.

Lo que se busca con la exigencia de *lex praevia* es que el sujeto pueda saber en cada momento si va a incurrir en algún delito o alguna nueva pena, es decir, se protege de la seguridad jurídica (Mir, 2015, p. 116). Se persigue que el contribuyente y sus asesores tomen conocimiento de que la planificación que se pretende llevar a cabo es considerada por la Administración como constitutiva de «conflicto» y, consecuentemente, puede ser sancionada.

Si se parte de la base, como se sostiene en este trabajo, de que el criterio administrativo –que determina los casos en que una planificación tributaria es elusiva– forma parte del núcleo esencial de la conducta, es evidente que debe ser conocido previamente por el contribuyente o, al menos, estar en condiciones de conocerlo²⁸, de forma tal que, si no lo hizo, fue por un actuar no diligente en sus negocios importantes. De lo señalado previamente se concluye que solo se podría considerar que existe igualdad sustancial, en los términos del artículo 206 bis, desde que se publique el criterio y no desde que tal decisión fue acordada. De lo contrario, un elemento de la tipicidad de la conducta se estaría aplicando retroactivamente, sin que el potencial sujeto activo de la infracción pudiese tener conocimiento de esta.

Pese a las buenas intenciones del legislador español por ser respetuoso de los derechos y garantías del contribuyente, en algunas hipótesis concretas, la publicación de los criterios administrativos de la Comisión consultiva puede tener lugar con posterioridad a la implementación de toda la planificación tributaria del contribuyente, esto es, una vez que ha celebrado todos los actos, contratos o negocios que resultan necesarios para lograr el ahorro tributario buscado. Dicha situación deviene en que puede acontecer que la Administración tributaria aplique la infracción con efecto retroactivo.

Una de las manifestaciones del principio de legalidad es el de irretroactividad de la norma penal que empeora la situación jurídica de las personas, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, que prescribe que esta garantiza «la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales». Como precisa el artículo 25.1 de la CE, nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que «en el momento de producirse no constituyan» infracción administrativa.

Ahora bien, el hecho que debería marcar la ilicitud de la conducta es que la misma sea llevada a efecto por el contribuyente después de que se haya publicado el criterio de la Comisión consultiva²⁹, ya que solo en este supuesto el contribuyente habría tenido la po-

²⁸ Ahora bien, aquí no se puede sino reproducir las palabras de Nieto (2012), cuando se refiere a que el Estado moderno «impone a los ciudadanos obligaciones que este ni conoce ni puede conocer y le sanciona por el incumplimiento» (p. 365).

²⁹ De hecho, esta fue una de las objeciones efectuadas por el Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015, pp. 43-44. En la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015, la enmienda n.º 103 del Grupo Convergencia

sibilidad de conocer previamente que la planificación fiscal que pretendía implementar era considerada por la Administración tributaria como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, adicionalmente, como ilícita.

Este punto es determinante, toda vez que no se debe perder de vista el hecho de que el fundamento de la irretroactividad de la ley penal perjudicial radica en la seguridad jurídica, de forma tal que las personas tengan la posibilidad de conocer el derecho vigente y la calificación jurídico-penal que tendrán sus actuaciones (véase Oliver, 2007, pp. 123-124, 141).

No es esta, sin embargo, la solución adoptada por la LGT, ya que su artículo 206 bis.2 establece que el criterio ha de haber sido hecho público para generar conocimiento «antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación³⁰».

Si se tiene presente la solución legal, no es descabellado sostener que la aplicación de la sanción puede tener lugar con efecto retroactivo si, al momento de llevarse a cabo la operación por el contribuyente, la conducta era lícita, en el sentido de «no típica», ya que el núcleo esencial de la conducta sancionada queda delimitado con posterioridad, cuando se publica el criterio administrativo.

Es cierto que la declaración, o autodeclaración de impuestos, marca la oportunidad en que el contribuyente realiza la determinación de la obligación tributaria –que surge a consecuencia de haberse verificado el o los hechos imponible establecidos en la norma–, la declara y, a continuación, si procede, efectuará el pago correspondiente. La declaración no es más que el cumplimiento de una obligación formal impuesta por el derecho tributario. Sin embargo, los hechos de relevancia tributaria ocurren en el periodo tributario respectivo y no al momento de declarar.

Si la planificación fiscal del contribuyente es elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT, independiente de la oportunidad en la que se haya materializado jurídicamente –siempre que la disposición estuviese vigente y que la fiscalización se realice dentro de los plazos de prescripción con las particulares notas delimitadoras efectuadas por la jurisprudencia i Unió, apuntó precisamente a que era un grave atentado contra la seguridad jurídica que se exigiese la presentación de la autoliquidación como momento determinante para analizar la tipicidad de la conducta (Sánchez Huete, 2017b, p. 41, nota 17).

³⁰ Precisamente, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación entiende que lo que determina la procedencia de la sanción es que los informes (lo dice en plural) «eran públicos en el momento en que se presentó la declaración tributaria objeto de regularización», lo que permitirá al obligado tributario conocer la calificación jurídico-tributaria que le da la Administración a una determinada operación o esquema de actuación. De forma tal que la actuación contraria al criterio, que conocía, genera su incumplimiento y de ello surge la responsabilidad y el reproche sancionador. Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 6. En lo sucesivo se referirá a este documento como DGT, 2003.

dencia³¹–, la Administración tributaria podrá desconocer la operatoria negocial montada y perseguir la tributación correspondiente.

Pero sancionar al contribuyente es algo distinto, y se considera que ello solo podrá tener lugar cuando, al momento de llevarse a cabo la planificación tributaria –y no antes del inicio del periodo de declaración o autodeclaración–, la Administración hubiese hecho público el criterio de la Comisión consultiva. De otro modo, se estaría aplicando con efecto retroactivo una infracción tributaria que no existía al momento de llevarse a cabo las actuaciones, sancionando al contribuyente por implementar una planificación que era totalmente lícita desde la perspectiva del derecho administrativo sancionador³².

Es más, incluso si se sostuviese que el criterio administrativo no forma parte del núcleo esencial de la conducta, sino que corresponde a un mero complemento de la infracción, de todos modos se afectaría el principio de irretroactividad, porque este se aplica también respecto de la norma que complementa el ilícito³³.

Todo lo previamente expuesto permite afirmar, además, que es discutible que sea respetuoso del principio de seguridad jurídica la forma de publicidad que el reglamento ha determinado para dar publicidad a los criterios de la Comisión consultiva: como regla general la publicación en una página web institucional y, excepcionalmente, cuando la Comisión consultiva se integre por otras Administraciones tributarias, el reglamento no fija la forma de publicación, sino que se establece que las mismas deberán señalar el medio de publicación, sin ningún tipo de límite, lo que es una traba para que las personas puedan conocer la conducta indebida³⁴.

³¹ El criterio vigente en materia de prescripción en los casos de fraude a la ley se encuentra en las SSTS de 22 de diciembre de 2016, rec. n.º 3421/2015, FD 2.º, y 5 de febrero de 2015, rec. n.º 4075/2013, FD 3.º, ambas del ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó; de 26 de febrero de 2015, rec. n.º 4072/2013, ponente señor José Antonio Montero Fernández, FF. DD. 6.º y 7.º, y de 23 de marzo, rec. n.º 682/2014, ponente señor Emilio Frías Ponce, FD 2.º, que, entre otras, declaran superada la postura mantenida previamente a través de la STS de 4 de julio de 2014, rec. n.º 581/2013, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó. Así, dentro de las actuaciones de comprobación pueden verificarse operaciones cuyo origen se encuentra en ejercicios fiscales prescritos, en tanto sus efectos se sigan produciendo. Tal proceder se justifica a fin de evitar la imposibilidad de actuar frente a la ilegalidad, ya que sostener el criterio primitivo equivaldría a consagrar un principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra ley» en materia tributaria.

³² Esta conclusión es acorde con lo prescrito en el artículo 26.1 de la LRJSP que en materia de irretroactividad señala que «1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa».

³³ STC 38/1997, de 27 de febrero, ponente señor José Gabaldón López, FF. JJ. 5.º y 6.º, y SSTS de 3 de febrero de 1998, rec. n.º 1391/1997, ponente señor José Augusto de Vega Ruiz, FD 4.º, y de 31 de octubre de 1997, rec. n.º 1095/1997, ponente señor José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez, FD 4.º.

³⁴ Con anterioridad a esta norma, Sanz (2014) postuló la publicación de los criterios en el BOE, a fin de garantizar la mayor difusión posible (p. 135), lo cual, en definitiva, no ocurrió.

La doctrina indicó otro supuesto en que se podía vulnerar el principio de irretroactividad en perjuicio, al estimar que se podría sancionar una conducta efectuada por el contribuyente con anterioridad a la entrada en vigor de la sanción (EY Abogados, 2015, p. 92)³⁵. Sin embargo, producto de la demora en la implementación de esta normativa, ello no aconteció, porque no fue sino hasta el 1 de enero de 2018 que se estableció la forma de publicar los criterios de la Comisión consultiva, sin la cual no era posible aplicar la infracción (Palao, 2016, p. 479 y Merino, 2017, p. 198).

2.4. El principio de culpabilidad y la sanción a la elusión

La regla en materia de derecho administrativo sancionador es que basta la imprudencia –realizar un hecho típicamente antijurídico infringiendo un deber de cuidado que personalmente le era exigible y cuyo resultado debió haber previsto– para que se entienda cometida una infracción, a menos que la ley expresamente establezca lo contrario (Nieto, 2012, pp. 340, 349). Esta circunstancia en el ámbito tributario se recoge en la propia definición de la infracción tributaria dada por el artículo 183.1 de la LGT. Así, se exige que se pueda formular un juicio de reproche al autor de la infracción, sin que tenga cabida la responsabilidad objetiva (Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 599)³⁶.

La vigencia del principio de culpabilidad en el ámbito sancionador tributario fue expresamente declarada por la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente señor Jesús Leguina Villa³⁷, con lo cual está excluida la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente³⁸.

La Administración tributaria tenía una práctica no avalada por la legislación de entender que la única interpretación razonable de la norma impositiva era efectuada por ella. El

³⁵ La disposición transitoria única, apartado 1, de la Ley 34/2015 establece que la modificación del artículo 15.3 de la LGT «será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta ley», lo que ocurrió el 12 de octubre de 2015.

³⁶ Critica esta postura Nieto (2012), quien plantea que este principio no se encuentra directamente en la Constitución, sino que lo está, «no porque ella lo diga, sino porque otros dicen que lo dice» (pp. 321, 323-324, 333).

³⁷ En su FJ 4.º afirma que el hecho de que desapareciera el adjetivo «voluntarias» de la definición de las infracciones tributarias no puede llevar a pensar que se ha producido una supresión del elemento subjetivo culpabilidad de estas sanciones, para ser sustituido por un sistema objetivo o sin culpa. Este tipo de ilícitos son manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo que dicho resultado sería inadmisibles en el ordenamiento español.

³⁸ Véanse también las SSTC 164/2005, de 20 de junio, ponente señor Eugeni Gay Montalvo, FJ 6.º; 246/1991, de 19 de diciembre, ponente señor Francisco Tomás y Valiente, FJ 2.º, y 219/1988, de 22 de noviembre, ponente señor Carlos de la Vega Benayas, FJ 3.º.

Tribunal Supremo fue claro y contundente a este respecto: en virtud de las exigencias derivadas del principio de culpabilidad –aplicable en materia infraccional–, la Administración debía motivar suficientemente la comisión de los ilícitos³⁹. De ello se sigue, por respeto al principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la CE, que la culpabilidad no puede ser razonada por exclusión, esto es, afirmando la culpabilidad del obligado tributario⁴⁰.

Ahora bien, el artículo 77.4 d) de la LGT/1963 incluyó una causal de exclusión de la responsabilidad infraccional incorporada por la reforma operada por la Ley 25/1995, de 21 de julio, consistente en que el contribuyente empleara la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias⁴¹, norma que luego se incluyó en el artículo 179.2 d), de la LGT (véase López López, 2009, pp. 288 y ss.), que establece que no dará lugar a responsabilidad por infracción tributaria: «d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria compe-

³⁹ Con carácter general, su jurisprudencia ha entendido que la culpabilidad es exigible en materia de sanciones administrativas, y no corresponde deducirla, por ejemplo, con base en informes de la Administración, pues ello genera una situación de indefensión. No basta con que la conducta esté tipificada para que sea sancionada, sino que se requiere además que se pueda apreciar en el infractor la culpabilidad, que consiste en el reproche que se le hace a una persona, que debió actuar de un modo distinto a como lo hizo. STS de 27 de mayo de 1999, rec. n.º 12510/1991, ponente señor Eladio Escusol Barra, FD 2.º 1.

⁴⁰ Esto, porque como afirma la STS de 4 de febrero de 2010, rec. n.º 7043/2004, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FD 12.º «no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable –como ha sucedido en el caso enjuiciado– o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad [...] uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había "puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios"; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente». Véanse también SSTS de 7 de febrero de 2014, rec. n.º 4877/2011, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4.º; de 30 septiembre de 2010, rec. n.º 4498/2005, ponente señor Manuel Martín Timón, FD 7.º, y de 6 de junio de 2008, rec. n.º 146/2004, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FD 5.º, entre otras.

⁴¹ «4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma». Según la exposición de motivos de la citada ley, lo que se buscó fue poner un «decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida».

tente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y estos no hayan sido modificados»⁴².

Con la reforma operada por la Ley 34/2015, se agrega un apartado al artículo 179.2 d) de la LGT, que prescribe que «[a] efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

Con esta redacción se ha estimado que legalmente se avala la forma de proceder que tenía la Administración tributaria: entender que la única interpretación razonable de la norma tributaria es la que ella efectúa (EY Abogados, 2015, p. 93)⁴³.

Se afirma por la doctrina que esta norma invierte la carga de la prueba (Alonso Murillo, 2016, p. 284)⁴⁴, debiendo el contribuyente acreditar que empleó la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual no es constitucionalmente válido, toda vez que «supone establecer una presunción de signo diametralmente opuesto a la presunción de inocencia, y por tanto resulta inconstitucional» (Falcón, 2016, p. 351, nota 6; véase también García Novoa, 2016⁴⁵).

⁴² La STS de 19 de diciembre de 2013, rec. n.º 2924/2012, ponente señor Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4.º, afirma que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el artículo que se comenta exige una actuación diligente del sujeto pasivo que no se agota en los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma. Se exige que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones, según demuestra la expresión «en otros supuestos».

⁴³ Más tajante aún es el voto particular concurrente a la opinión del Consejo General del Poder Judicial, que considera que la LGT en este punto «viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva». Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 2 de octubre de 2014. Voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez, p. 3.

⁴⁴ De hecho, hay jurisprudencia en esta línea. Véase la STSJ de las Islas Baleares (Palma), de 20 de diciembre de 2016, rec. n.º 316/2015, ponente señor Pablo Delfont Maza, que en su FD 2.º.

⁴⁵ Para quien la disposición que comento asigna al dictamen de la Comisión una suerte de presunción de culpabilidad que, si bien puede ser desvirtuada –por ejemplo, acreditando el contribuyente que actuó con base en un pronunciamiento de los tribunales de justicia en un sentido concreto–, de todos modos es atentatoria del principio de presunción de inocencia, pues según lo establecido por la STC 164/2005, de 20 de junio, para poder destruirla se requiere de una adecuada motivación (pp. 239-240).

En la memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial a la LGT, se explica que esta nueva regulación responde al hecho de que la infracción se comete por el no acatamiento del obligado tributario del criterio preexistente de la Comisión consultiva, el que marcaría la diferencia entre considerar la conducta como artificiosa y no como economía de opción (DGT, 2003, p. 5).

En este trabajo se sostiene que, a pesar de la redacción, la disposición mantiene la idea de que «la inocencia se presume y la culpabilidad se prueba» (Aneiros, 2011, p. 56)⁴⁶, pues lo que esta norma considera es que aunque en los casos de elusión existe un cumplimiento estricto de la legalidad (Carrasquer, 2002, pp. 133-134), en la conducta sancionada en el artículo 206 bis de la LGT existe una interpretación de la Comisión consultiva que señala que la planificación implementada es constitutiva de conflicto, que integra el núcleo esencial del ilícito administrativo según se ha señalado⁴⁷.

Con base en lo señalado no se comparte lo manifestado por el Consejo de Estado en el Dictamen n.º 130/2015, para el que se producen dos efectos bien distintos: cuando se trata de la respuesta a una consulta y el contribuyente se ajusta a esta interpretación, la conducta subjetivamente sancionable puede excluir la culpabilidad; en cambio, cuando el criterio viene sentado por la Comisión consultiva y el obligado tributario se aparta de él, habría un efecto en la culpabilidad, absurdo, pues se entendería acreditada la culpabilidad por apartarse de dicho criterio, en circunstancias que la culpabilidad debe acreditarse (pp. 44-45).

2.5. Una conclusión preliminar

El objetivo buscado con la incorporación de este ilícito a la LGT fue disminuir los casos de elusión fiscal (Alonso Murillo, 2016, p. 285); sin embargo, es discutible que este objetivo se logre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT, como bien anticipó el propio Consejo de Estado, Dictamen n.º 130/2015 (pp. 43-44)⁴⁸ y ha apuntado la doctrina (Martín López, 2017, p. 142). La disposición exige como elemento del tipo que exista una igualdad sustancial, bastará

⁴⁶ Por tanto, se considera que la disposición no excepciona a la Administración tributaria de la obligación de motivar la culpabilidad, no pone de cargo del contribuyente acreditar que no cometió la infracción, ni tampoco supone la aplicación de la sanción de forma automática.

⁴⁷ Por lo demás las SSTS de 24 de febrero de 2016, rec. n.º 948/2014, ponente señor Joaquín Huelin Martínez de Velasco, FJ 11.º D, y rec. n.º 4044/2014, ponente señor Manuel Martín Timón, FJ 3.º, de forma expresa han excluido la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2 d) de la LGT cuando se está ante la simulación, pues consideran que el precepto que excluye la culpa es incompatible con aquellos en los que se aprecia una decidida conducta dolosa en la realización del entramado negocial simulado.

⁴⁸ Que manifestó que la regulación del ilícito podía ser contraproducente o estorbar con la finalidad de sancionabilidad perseguida, porque podía no resultar sancionable la actuación de un contribuyente que haya incumplido su obligación tributaria si falta el reparo objetivo: el apartamiento del criterio administrativo.

un cambio de cierta entidad para transformar la conducta en atípica⁴⁹, con lo cual solo se podrán castigar estructuras elusivas que estén relativamente asentadas (Lucas, 2016b, p. 124).

De todo lo precedentemente señalado, se considera que el ilícito del artículo 206 bis tiene suficientes vicios de constitucionalidad como para poder augurar en un futuro su derogación por esta causa (visión que también comparte Escribano, 2015, p. 17).

Ahora bien, aún si se elimina del sistema jurídico esta infracción administrativa, es relevante e imprescindible determinar si la sancionabilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria es compatible en abstracto con la CE, toda vez que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, modificó el artículo 15.3 de la LGT, eliminando la frase «sin que proceda la imposición de sanciones», con lo cual una eventual declaración de inconstitucionalidad del tipo del artículo 206 bis dejaría abierta la puerta a examinar si la conducta es encasillable en alguna de las infracciones que contempla la LGT. Así, de manera indirecta, se haría realidad la postura que ha sostenido parte de la doctrina española, para la que no es necesario establecer un ilícito específico que sancione las conductas en conflicto, sino que basta con hacer concurrentes las infracciones generales de la LGT (véanse Palao, 2015, p. 30 y Alonso y Gómez, 2006, pp. 9, 23-24).

3. Los fundamentos de la inadmisibilidad de la sanción a la elusión fiscal

En el epígrafe anterior de este trabajo se examinaron los problemas concretos de constitucionalidad que presenta la regulación de la infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria contemplado en el artículo 206 bis. Estos pueden fácilmente ser corregidos con una reforma legal que los subsane, construyendo el ilícito a partir de una tipificación completa en la norma, sin remisión a una «igualdad sustancial» entre la planificación tributaria objeto de regularización y otra previamente declarada en conflicto según las normas del artículo 15 de la LGT, con lo cual se elimina también el problema de la eventual retroactividad en perjuicio. Sin embargo, más allá de las críticas que ha efectuado la doctrina a la regulación del artículo 206 bis, es necesario revisar objeciones que no apuntan a la configuración específica que el legislador pueda determinar en concreto al ilícito en un momento, sino que más bien impiden, de manera previa y abstracta, cualquier posibilidad de establecer una sanción en los supuestos en que tiene aplicación una norma general antielusión.

En las líneas que siguen, se realizará un examen crítico de las principales objeciones de la doctrina en relación con la inadmisibilidad de la sanción a la elusión.

⁴⁹ Constatando la realidad, Sanz (2016) señala que el ente público se encuentra siempre un paso por detrás respecto de los intermediarios fiscales (p. 227).

3.1. La aplicación del criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo

Toda la discusión acerca de la inadmisibilidad constitucional de establecer una sanción administrativa en los supuestos en los que tiene lugar la aplicación de una cláusula general antielusión parece girar en torno a la jurisprudencia sentada por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente señor Pascual Sala Sánchez, que declara contrario a la CE entender verificado el delito tributario contra la Hacienda Pública en los casos de fraude a la ley, ya que proceder de otra forma implicaría lesionar el principio de legalidad penal⁵⁰.

Al respecto, el FJ 4.º de la STC 120/2005 –siguiendo en este punto a la sentencia 75/1984, de 27 de junio, FJ 5.º y 6.º– declara que «siendo el indicado derecho [de legalidad penal] una "garantía de la libertad de los ciudadanos (...) no tolera (...) la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que solo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica (...) pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal". Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE».

Mediante este pronunciamiento el TC declara que conductas calificadas como fraude a la ley tributaria no pueden dar lugar al delito contra la Hacienda Pública, ya que entiende

⁵⁰ Los hechos: la sociedad Pinyer suscribe el 90% de las acciones de Cajun, SA, cuando en esta había operado una mutación patrimonial por venta de su principal activo (las acciones de Atlantis) a una sociedad francesa. Los beneficios obtenidos por la venta de acciones debieron tributar en el IRPF, según el régimen de transparencia fiscal, pero quedaban completamente compensadas con las pérdidas de Pinyer de ejercicios anteriores. El Juzgado de lo Penal n.º 14 de Barcelona absolvió a los acusados porque consideró que la entrada de Pinyer en Cajun no fue un negocio simulado utilizado como medio para defraudar a la Administración tributaria, por lo que no se verificó el ilícito tributario del artículo 349 del Código Penal (actual art. 305 del mismo cuerpo legal). La resolución fue recurrida por el Ministerio Fiscal y por la Agencia Estatal de Administración Tributaria. La SAP de Barcelona de 19 de julio de 2002, rec. n.º 247/2002, ponente señor Albert Pons Vives, FD 2.º, modifica la calificación jurídica de los hechos, apartándose de la que efectuó la acusación, y señala que estos corresponden a fraude a la ley. En definitiva, declara que la utilización del fraude a la ley como mecanismo para eludir el pago de un tributo integra la conducta definida por el tipo de defraudar porque «supone ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado».

que sancionar penalmente el fraude a la ley implica una integración analógica de las normas penales, lo que es absolutamente incompatible con el principio de legalidad penal⁵¹. Ahora bien, si se examina en detalle el pronunciamiento, lo que se reprocha es un problema de tipicidad de la conducta, toda vez que se estarían sancionando conductas que no están cubiertas por las normas que determinan el tipo⁵².

Para el TC, lo relevante al analizar el respeto del principio de legalidad dice en relación con la calificación jurídica dada a la planificación tributaria por los tribunales del fondo: si es fraude a la ley, está vedada la sanción penal; si, en cambio, constituye simulación, no hay vulneración alguna de la CE⁵³.

La doctrina tributaria no tardó en traspasar este criterio sostenido para el ámbito penal a propósito del fraude a la ley, al ámbito sancionador (Falcón, 2005, p. 9) y en aplicarlo respecto a los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (por todos, Ferreira, 2006⁵⁴). Este proceder no resulta extraño, ya que un importante sector de la doctrina española considera que la figura del artículo 15 de la LGT no es sino el fraude a la ley del ex artículo 24 de la LGT/1963, con otro nombre (por todos, Pérez, 2016, pp. 273-274).

Pese a que existen importantes diferencias sustantivas entre la figura de fraude a la ley tributaria y conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁵⁵, de todos modos ambas corresponden a normas generales antielusión, pues persiguen la tributación de planificaciones tributarias

⁵¹ Existía una línea jurisprudencial minoritaria que avalaba la sanción penal del fraude a la ley. Véanse la STS de 9 de febrero de 1991, rec. n.º 1833/1968, ponente señor Marino Barbero Santos, FD 2.º y la SAP de Barcelona de 18 de marzo de 1999, rec. n.º 1252/1992, ponente señor Pablo Larena Conde, FD 15.º.

⁵² Por ello, para García Novoa (2005), el criterio del TC es insuficiente, toda vez que podría dar lugar a que se estableciese una sanción específica para los casos de aplicación de una cláusula general para subsanar los problemas de tipicidad (p. 150).

⁵³ Véanse SSTC 48/2006, de 13 de febrero de 2006, ponente señor Pascual Sala Sánchez; 129/2008, de 27 de octubre, ponente señora María Emilia Casas Baamonde (que se pronuncia sobre unos mismos negocios jurídicos que los juzgados en la STC 120/2005 y que entiende que procede la imposición de una pena, ya que las operaciones fueron calificadas como simuladas), y 145/2008, de 10 de noviembre, ponente señor Pablo Pérez Tremps, FJ único.

⁵⁴ Quien manifiesta que ha de excluirse, naturalmente, toda sanción de tipo penal incompatible con las técnicas antielusivas y con los principios de *lex certa* y de prohibición de analogía de aplicación ineludible, por mandato constitucional, en todo el ámbito del ordenamiento sancionador (p. 319).

⁵⁵ El fraude a la ley tributaria exigía acreditar un elemento subjetivo, del que carece el conflicto del artículo 15 de la LGT, el que a su vez contempla un test de propiedad o artificialidad que no se exige en la norma general antielusiva de la LGT/1963; asimismo, legalmente se establece en procedimiento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuestión que nunca aconteció respecto al fraude a la ley. Con todo, debe reconocerse que cierta jurisprudencia objetivó el requisito del fraude a la ley e incluyó en el análisis para determinar su concurrencia el elemento artificialidad. Véase la STS de 29 de abril de 2010, rec. n.º 100/2005, ponente señor Ángel Aguillo Avilés, FF. DD. 5.º C y 8.º.

en las que se produce un rodeo al hecho imponible, con lo cual, en principio, no se vislumbran razones de peso para afirmar que el criterio del TC que comento no resulte aplicable.

Sin embargo, se estima que hay un aspecto central del fallo que ha pasado inadvertido por la doctrina tributaria y que más bien pareciera admitir la sancionabilidad del fraude a la ley. Si se examina en detalle la STC 120/2005, es posible constatar que esta se hace cargo de un argumento del recurrente, consistente en que el artículo 24 de la LGT/1963 excluye expresamente la imposición de sanciones como consecuencia de la declaración del fraude a la ley, exclusión que se introduce tras la modificación operada a la LGT por la Ley 25/1995⁵⁶.

Pues bien, en este contexto normativo, la sentencia del TC se coloca en un escenario particular: que la conducta del contribuyente hubiese sido sancionada, ya que no había norma legal que excluyese acudir al derecho administrativo sancionador. La solución a esta situación es diversa a la expresada a propósito del delito: el fallo no señala que en este caso existe una vulneración del principio de legalidad, sino que parece aceptar la admisibilidad de la sanción, ya que aplica la regla penal que resuelve la sucesión de leyes penales en el tiempo. A este respecto el FJ 3.º declara que «no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso [la exclusión de sanción], dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora».

Por tanto, la STC 120/2005, de 10 de mayo, es relevante, ya que, pese a que declara contraria a la Constitución la sanción penal de conductas calificadas en fraude a la ley, parece admitir, en cambio, que estas puedan dar lugar a una infracción administrativa. En este punto, no se debe perder de vista que es jurisprudencia consolidada del TC el que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales de manera matizada⁵⁷.

Se podría contraargumentar en el sentido de que en España la distinción entre el injusto administrativo y el penal estriba en la cuantía de la cuota defraudada y, consecuentemente, no habría mayor diferencia ontológica respecto de ambos ilícitos. A pesar de que ello es efectivo, se considera que de todos modos existe una decisión de política criminal del legislador en orden a someter a un estatuto jurídico distinto conductas que en princi-

⁵⁶ El texto vigente a partir de la reforma operada por la Ley 25/1995, de 21 de julio, prescribe que «Tres. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones». Con anterioridad a esta enmienda legal, la exclusión a la sanción solo se contempló en el Decreto 1919/1979, de 29 de junio.

⁵⁷ Alonso y Gómez (2006) dan una mirada distinta a la STC 120/2005, de 10 de mayo, y afirman que si el tribunal cuestionó la posibilidad de sancionar penalmente el fraude a la ley, es debido a que, en este caso, existe un deber u obligación tributario incumplido: tal es la razón por la que se exigen intereses de demora. En dicho contexto señalan que la sanción administrativa solo resultaba improcedente por expresa exclusión legal, pues, de lo contrario, la conducta sería típica, por ejemplo, siendo aplicable el ilícito del artículo 191 de la LGT (pp. 9, 23-24).

pio parecieran no diferir, con lo cual las garantías aplicables en uno y otro régimen pueden coincidir, pero no necesitan ser idénticas atendida la idea de la atenuación o matiz de las garantías penales en el ámbito sancionador.

3.2. El carácter objetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

La doctrina ha manifestado que el carácter objetivo que presenta la norma general antielusiva de la LGT incidiría en la imposibilidad de sancionar la elusión (Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 184 y Tejerizo, 2015, p. 155).

Esta objeción, seguramente, se explica en el contexto español en el que la primera norma general antielusión expresamente hacía mención a un elemento subjetivo. La consideración a este elemento, sin embargo, desaparece con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁵⁸.

En referencia a este punto, es posible refutar la crítica si se tienen en cuenta dos aspectos. El primero, dice en relación con que es necesario distinguir las exigencias de la norma general antielusión de las que derivan del ilícito administrativo. De esta forma, la circunstancia de que la norma base de la sanción del comportamiento, establecida en el artículo 15 de la LGT, esté formulada en términos objetivos, no condiciona que la infracción también haya de estarlo, porque lo relevante es examinar cómo esta última es configurada por el legislador.

El segundo argumento, y a nuestro juicio el más potente, se refiere a que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales, pero de manera atenuada. De esta forma, conviene traer a colación la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente señor Jesús Leguina Villa, FJ 4.º, que exige que la sanción se pueda imputar al menos a título de culpa. Por tanto, el análisis que es necesario efectuar respecto del ilícito del artículo 206 bis de la LGT se refiere a si este cumple el estándar exigido por el intérprete constitucional. Para tales efectos, es necesario tener presente que para entender que la infracción ha de ser cometida al menos con culpa, ni siquiera es necesario que la norma lo diga expresamente, tal como ocurre en el derecho penal⁵⁹.

⁵⁸ Con todo, no se puede desconocer que hay un sector de la doctrina que considera que la actuación del contribuyente en los supuestos de elusión fiscal denota un propósito de eludir el impuesto, ya que incluso si la norma está redactada en términos objetivos, tal ánimo puede inducirse, precisamente, de los elementos objetivos que la cláusula general antielusión contempla (véase Palao, 2009e, p. 172).

⁵⁹ Es lo que ocurre con innumerables delitos, en los cuales no se hace referencia al elemento subjetivo –dolo o culpa–, pese a lo cual se entiende es un elemento del tipo y que debe ser acreditado. Así, y por ejemplo, la formulación estándar del homicidio bajo la proposición «el que mate a otro», sufrirá una determinada pena que no hace referencia expresa a este aspecto.

3.3. La ausencia de «engaño» u «ocultación»

Se ha señalado, asimismo, que no es admisible sancionar supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que en las planificaciones tributarias elusivas no existe engaño u ocultación (García Novoa, 2005, p. 150). Esta idea aparece recogida en la STC 120/2005, de 10 de mayo, pues el fallo efectúa la distinción entre el fraude a la ley tributaria y la simulación, precisamente partiendo de la base de que en el caso de esta última concurren ambos elementos, esto es, el engaño o la ocultación⁶⁰, los que no se encontrarían presentes en el fraude a la ley⁶¹.

Pues bien, en este contexto, se estima que no queda clara la razón por la cual sería exigible que concurriese engaño u ocultación para sancionar los casos de elusión fiscal que han sido regularizados mediante el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En efecto, a partir de la definición de las infracciones tributarias en el artículo 183.1 de la LGT, no se desprende que el hecho imponible se verificó y que existe ocultación. Es más, hay argumentos de peso para señalar que esta objeción no es relevante a la hora de examinar la admisibilidad de la sanción. En primer lugar, es posible encontrar doctrina (véanse Palao, 2009g, p. 23; Báez, 2009, pp. 207-209; López y Báez, 2004, pp. 133-134 y Alonso y Gómez, 2006, pp. 42-43) y jurisprudencia⁶² que reconocen que en el fraude a la ley puede

⁶⁰ También la STS de 25 de noviembre de 2016, rec. n.º 536/2016, ponente señor Antonio del Moral García, FD 5.º, que declara que el artículo 305 del Código Penal «exige *defraudar*, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño». A su turno, la STC 57/2010, de 4 de octubre de 2010, ponente señor Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 9.º expresamente señala «en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño [...] resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto».

⁶¹ En la parte pertinente, el FJ 4.º de este fallo declara que «procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término "fraude" como acompañante a la expresión "de ley" acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. 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). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante "rodeo" o "contorneo" legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal».

⁶² La STS de 19 de julio de 2016, rec. n.º 2553/2015, ponente señor Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 11.º, declara que «la actividad elusiva, pese haber sido ocultada, es manifiesta». También la SAN de 18

existir engaño u ocultación. En segundo lugar, tales elementos podrán tener relevancia en materia penal para entender verificado el ilícito del artículo 305 del Código Penal⁶³, pero no para el derecho administrativo sancionador si la infracción específica no hace alusión a estas circunstancias, como ocurre en España⁶⁴.

Por lo demás, la experiencia comparada demuestra que la ocultación o engaño se toma en cuenta para incrementar el monto de la sanción, pero no como elemento de la tipificación de la conducta⁶⁵.

3.4. La ausencia de una infracción legal: la elusión supone un estricto cumplimiento de la ley, con lo cual no surge la obligación de declarar

Asimismo, la doctrina señala que no es posible sancionar las conductas constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, debido a que no se verifica el hecho imponible; la obligación tributaria no nació y, consecuentemente, no existe obligación de declarar (García Novoa, 2016, pp. 229, 231).

Para analizar este punto no deber perderse de vista que en los casos en que tiene aplicación una norma general antielusión existe un estricto apego a la legalidad. Así, desde el punto de vista formal, el razonamiento de que no se ha verificado el hecho imponible es perfecto; sin embargo, omite toda consideración a un aspecto importante, constituido por el hecho de que es el contribuyente quien voluntariamente evita que se realice la hipótesis de gravamen por una actuación previa que de manera deliberada busca amparo en una estructura negocial artificial que solo se explica por la búsqueda de un ahorro impositivo indebido.

Se estima que puede ilustrar el presente análisis examinar el derecho penal, ámbito en el cual Neumann parte de la base de una fundamentación dialogal de la responsabilidad penal,

de diciembre de 2013, rec. n.º 3534/2012, ponente señor Tomás García Gonzalo, FD 3.º 9, que señala que puede existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley, pese a lo cual no son figuras semejantes.

⁶³ En Alemania, el fraude a la ley no es punible en cuanto tal, sino solo cuando va acompañado de engaño o junto con la no información a la Administración tributaria, contraria a deber (véanse Tiedemann, 2010, p. 275 y García Novoa, 2003, p. 22).

⁶⁴ Para García Berro (2010), la ocultación –que constituye sin duda un elemento inherente al ilícito penal tributario– no tiene por qué concurrir para apreciar una infracción asociada a la elusión (p. 95). También Pérez (2005), quien reconoce que la LGT contempla conductas sancionables en las que no existe ocultación (p. 31).

⁶⁵ Así acontece por ejemplo en Australia, jurisdicción en la cual la ocultación o engaño al Commissioner importa un recargo de la multa (véase la Sección 284-220 de la *Tax Administration Act* de 1953).

la que se vería imposibilitada por quien pretendiese amparo en el derecho tras haberlo burlado (Neumann citado por Sánchez-Ostiz, 2008, p. 543). Esta idea encuentra su manifestación en la «imputación extraordinaria». En ella, se realiza una atribución de responsabilidad, pese a que el sujeto carece de los elementos en que se fundaría una imputación ordinaria. El caso más claro se encuentra en la *actio libera in causa*⁶⁶, pero también se aprecia en los supuestos de error (Sánchez-Ostiz, 2008, p. 532). Lo común a estas figuras es que impiden a un sujeto invocar –como excusa o en su favor– la falta de un presupuesto para la constitución del hecho delictivo, cuando dicho defecto les resulta imputable.

En los casos en que tiene aplicación una norma general antielusión existe una vulneración indirecta del ordenamiento jurídico: hay un resultado tributario consistente en un ahorro impositivo concreto que se obtiene a través de negocios jurídicos impropios o artificiales que solo se explican por una finalidad tributaria. La reacción primaria del sistema jurídico frente a la conducta del contribuyente es someter a gravamen la planificación tributaria o privarla de los efectos fiscales pretendidos. Sin embargo, ello no es más que hacer efectivo el principio de capacidad contributiva.

En virtud del principio de unidad del derecho, lo que es ilícito en una rama del derecho lo es para todas. Ello, debido a que todo el derecho es, según su ser íntimo, idéntico (Jelinek, 2008, pp. 3, 7). De esta forma, la conducta que verifica los presupuestos aplicativos del conflicto es ilícita para el resto del derecho pese a que no reúna los requisitos exigidos en un ámbito específico del derecho –como es el derecho penal– para ser penada.

Por tanto, es necesario realizar un examen a la luz de los principios que rigen el derecho administrativo sancionador para determinar si se puede sancionar al contribuyente cuando la planificación tributaria que implementó verifica los presupuestos del conflicto del artículo 15 de la LGT.

3.5. La naturaleza analógica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la vigencia del principio de tipicidad

Si se examina detenidamente la STC 120/2005, de 10 de mayo, es posible constatar que ella no se pronuncia sobre la naturaleza jurídica del fraude a la ley⁶⁷. Lo que el fallo declara

⁶⁶ La que se aplica a casos en que el sujeto lesiona un bien jurídico siendo penalmente irresponsable (generalmente, inimputable o incapaz de acción), cuando con anterioridad a dicha lesión, él mismo ha provocado una situación de exención que le beneficia (Joshi, 1992, p. 13). El clásico ejemplo es el conductor de un camión que se duerme mientras conduce y, en estado de inconsciencia, atropella a un peatón.

⁶⁷ García Berro (2010) es contrario a considerar que el TC declare que el fraude a la ley tributaria tiene una naturaleza analógica, pues lo asimila al fraude de ley civil y, en dicho ámbito, la reacción del ordenamiento jurídico es la aplicación directa de la norma (pp. 87-88).

con rotundidad es que sancionar penalmente estos casos implica una integración analógica de las normas penales, lo que no es admisible constitucionalmente, ya que supondría encajar en un tipo penal al fraude a la ley, el que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables. Y declara que tal proceder constituye analogía *in malam partem*, la que se encuentra prohibida por lo dispuesto en el artículo 25.1 de la CE.

Cabe hacer notar que parte importante de la doctrina española considera que el conflicto del artículo 15 de la LGT tiene una naturaleza analógica (véanse Ferreiro, 2001, pp. 16-17, 19, 21; García Novoa, 2005, pp. 136, 140; García Novoa, 2003, pp. 18-19⁶⁸, Falcón, 1995, pp. 5, 9, 13, Báez, 2009, p. 193⁶⁹ y Palao⁷⁰), esto es, da una solución normativa a un supuesto no reglado, pero que guarda una igualdad sustancial con otro caso que sí tiene una regulación (véase Siota, 2010, pp. 39-48).

Las críticas que se hacen a esta postura dicen que a diferencia de lo que acontece en la analogía en que existe una laguna normativa, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria la disposición existe, y es precisamente la norma defraudada; por lo demás, faltaría la relación de semejanza, a menos que esta se entienda que es de carácter económico (véanse Martín Queralt *et al.*, 2016, p. 187 y González García, 2001, p. 25).

Junto con esta realidad, no debe perderse de vista que si se considera que esta norma general antielusión tiene naturaleza analógica, lo que ocurre es que se amplía el ámbito de aplicación de la norma defraudada para captar la planificación tributaria del contribuyente. Pero esta sola operación no soluciona el problema de la elusión fiscal, ya que de todos modos resulta concurrente la norma de cobertura, con lo cual se produciría una antinomia que se debería solucionar recurriendo a las reglas de interpretación, las que no aseguran que se aplique en definitiva la norma defraudada.

De otra parte, si solo se actúa respecto de la norma de cobertura, no por ello la planificación tributaria es captada por la norma defraudada, ya que lo característico de la elusión fiscal es que esta no resulte aplicable y, por tanto, la planificación tributaria quedaría en un espacio vacío del derecho.

En virtud de lo expresado, coincidimos con Siota (2008) en orden a que respecto de las normas generales antielusión se produce un desarrollo del derecho que va más allá de la mera interpretación (p. 560).

⁶⁸ Este último autor reconoce que con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se disipa la estrecha relación entre fraude a la ley y analogía.

⁶⁹ Aunque Báez, más que a una solución analógica, se refiere a una de carácter integrador.

⁷⁰ La postura de Palao ha tenido variaciones en el tiempo, según se analizará en la nota 73.

Aunque la doctrina española no ha contemplado esta solución con carácter general⁷¹, se cree que en los casos de aplicación del conflicto existen dos actividades integradoras del ordenamiento jurídico: por una parte se amplía analógicamente la norma defraudada, a fin de que capte la planificación tributaria, y, por otra, se restringe la norma de cobertura, mediante una reducción teleológica⁷².

La restricción teleológica se relaciona con las lagunas ocultas, esto es, supuestos en los cuales la norma legal –contra su sentido literal, pero de acuerdo con la teleología inmanente de la ley– precisa una restricción que no está contenida en el texto legal, por lo que la integración se realiza añadiendo la reducción que requiere conforme al sentido. La idea que está detrás es tratar lo desigual de diversa manera⁷³. Una vez que se limita el ámbito de aplicación de una norma, generalmente se amplía el de otra por analogía (Larenz, 1994, pp. 385, 389).

La consecuencia de lo que se sostiene en este trabajo es que resulta fundamental examinar si es compatible con las exigencias derivadas de los principios aplicables al derecho administrativo sancionador el que un elemento típico (si es que se considera en el ilícito) o implícito (si no se hace referencia a él) tenga naturaleza integradora.

4. La infracción en supuestos de conflicto y el principio de tipicidad

La problemática de la sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación la elusión en la actualidad dista de ser un debate teórico, pues la legislación contempla un tipo par-

⁷¹ Hasta donde llega nuestro conocimiento solo lo ha planteado Báez (2010), para el caso de que la cláusula general antielusión se aplique en la hipótesis normativa que resta de la protección a la norma que concede una exención fiscal (pp. 470-471).

⁷² Idea por lo demás esbozada, pero no desarrollada, por Rosembuj (1994), cuando manifiesta «[l]a interpretación extensiva o analógica suscita alguna reacción en la doctrina, si se pretende la manipulación de la norma por el intérprete, sea por extender su eficacia más allá de su ámbito *normal*, sea para paralizar otras normas a las que debiera dar eficacia» (p. 95).

⁷³ Palao ha sido uno de los autores españoles que más ha estudiado la aplicación de las normas generales antielusión. Resulta interesante estudiar la transformación que ha experimentado su concepción acerca de la naturaleza jurídica la norma general antielusión. Si bien en un primer momento aseguró que la respuesta no era analógica, abandonó esta postura y afirmó que sí lo era. Sin embargo, en sus trabajos posteriores, manifestó algún tipo de duda en orden a que la respuesta fuese analógica, ya que en el fraude a la ley –a diferencia de lo que ocurre en la analogía– existe una norma, y es la defraudada. Los cambios que reflejan su concepción de la figura se explican, muy probablemente, porque no ha encontrado una postura que recoja íntegramente el fenómeno de la elusión en la que, como señala, la norma existe y es la defraudada. Esta es la razón por la que en su última toma de posición ha manifestado que solo existe una laguna en «sentido impropio», puramente formal, que es creada por el propio contribuyente que utiliza formas jurídicas abusivamente (véase Palao, 2009c, pp. 30-31; 2009b, p. 40; 2009d, p. 51; 2009a, pp. 99-100; 2009e, p. 157 y 2009f, pp. 183-185).

ricular en el artículo 206 bis. De esta forma, es necesario dilucidar si la anterior inadmisión era efectivamente una imposibilidad *a priori* de establecer un ilícito, esto es, una «imposibilidad jurídica»⁷⁴, o bien respondía a consideraciones de «oportunidad política»⁷⁵ (véanse Ruiz Almendral, 2006, p. 138 y López Molino, 1998, p. 165).

4.1. El problema de la sanción a la elusión fiscal: algunas notas de derecho comparado

Se cita la STJCE, dictada en el asunto C-255/02, caso Halifax, de 21 de febrero de 2006, para afirmar que no es admisible sancionar los casos en que ha habido abuso del derecho en materia tributaria. Su apartado 93, en *obiter dicta*, declara 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». Pese a la aparente rotundidad de la parte transcrita, y a lo manifestado por la doctrina (por todos Falcón, 2006, pp. 7-8⁷⁶), lo cierto es que más que considerar inadmisibles las sanciones, la sentencia del caso Halifax exige que haya una base legal clara y exenta de ambigüedades, es decir, alude a que ha de existir una adecuada tipificación legal⁷⁷.

⁷⁴ Corriente heredera de la doctrina de Hensel (2005), para quien el que actúa en fraude a la ley tributaria no puede ser sancionado penalmente –siempre y cuando no exista ocultación–, ya que no realiza una conducta prohibida por el ordenamiento jurídico. De ahí que el efecto jurídico de este tipo de actuaciones consista solo en que se niega la consecuencia jurídica buscada (pp. 232-233).

⁷⁵ Para García Novoa (2016), lo común en los planteamientos favorables a la sanción es que parten de la base de que en realidad «no se sanciona el abuso sino el acto *realizado en abuso*», pues no se sancionaría el conflicto ni el fraude a la ley en cuanto tal, sino la conducta en sí misma, independientemente de la calificación que reciba en el plano civil (no penal). El autor estima, no obstante, que la sanción a estas conductas está vedada por los reparos constitucionales que presentan (p. 225).

⁷⁶ Para quien el Tribunal de Luxemburgo considera oportuno precisar en *obiter dicta* la improcedencia de sanciones. Esto quedaría sentado en la frase transcrita, que no es otra cosa que un «reconocimiento expreso de la imposibilidad de sancionar en los supuestos de fraude de ley, pues ello resultaría incompatible con el principio de *lex certa* que es un principio común a los Estados miembros y, como tal, forma parte del acervo comunitario».

⁷⁷ Hay jurisprudencia en España que ha interpretado que el abuso a que alude el caso Halifax corresponde a la simulación y al fraude a la ley tributaria, y con base en ella ha sancionado en los casos de simulación en el IVA. Véase el Auto del TS de 5 de julio de 2017, rec. n.º 1380/2017, ponente señor Joaquín Martínez de Velasco. A su turno, el Auto del TS de 5 de julio de 2017, rec. n.º 1380/2017, ponente señor Joaquín Martínez de Velasco, FJ 5.º, con expresa mención al caso Halifax, reconoce que tras la modificación de la Ley 34/2015, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es sancionable. En línea con la interpretación tradicional de la sentencia Halifax, véase la STS de 12 de noviembre de 2014, rec. n.º 1881/2012, ponente señor Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 6.º. También se puede mencionar que la Corte di Cassazione italiana de 30 de noviembre de 2011, n.º 25.537, analizando expresamente la juris-

La pregunta que surge de inmediato es si acaso es posible realizar una adecuada tipificación de la actuación del contribuyente cuando ha eludido la verificación del hecho imponible mediante una planificación tributaria que verifica los presupuestos del conflicto del artículo 15 de la LGT.

Si se analiza la problemática de la sancionabilidad de la elusión fiscal a nivel comparado, es posible constatar posturas que avalan recurrir al derecho administrativo sancionador, que van desde argumentos de costo-oportunidad, en el entendido de que la falta de sanción incentiva la planificación tributaria elusiva (Institute for Fiscal Studies, 1997, p. 50), hasta considerar que la forma de disminuir la oferta de planificaciones tributarias elusivas consiste en establecer una sanción para el promotor de estos esquemas fiscales. Esta última es la postura que ha adoptado la OCDE, que a partir del informe *Study into the Role of Tax Intermediaries* (OCDE, 2008, pp. 5, 20, 45-46), y con mayor fuerza mediante su Plan BEPS, ha señalado que la sanción al promotor de los esquemas fiscales elusivos es una de las estrategias disuasivas que existen, la que apunta a lograr que los contribuyentes se desistan de implementar planificaciones de este tipo (OCDE, 2013, p. 44).

En España, salta a la vista la influencia de las BEPS en esta regulación, si se revisan los antecedentes que llevaron a introducir en el ordenamiento español el ilícito del artículo 206 bis (Cámara, 2016, p. 21 y Rodríguez-Ramos, 2015, p. 42). En efecto, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial de la LGT invita a reflexionar sobre la necesidad de imponer sanciones, más aún, teniendo presente que los países de la OCDE no dudan en establecerlas. Esta idea luego es reiterada en la exposición de motivos de la Ley 34/2015, que señala que en el derecho comparado se sancionan estos casos⁷⁸ y afirma que la jurisprudencia no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que, indica, es apoyada por un amplio sector de la doctrina científica.

Adicionalmente la Memoria estima que la «lenidad» de las consecuencias aparejadas a la calificación de una «anomalía negocial» como conflicto –en el entendido de ausencia de sanciones– explicaría que este tipo de conductas no se desincentiven, sino más bien sean

prudencia emanada del caso Halifax concluye que lo que exige el fallo es un fundamento normativo claro e inequívoco para sancionar los comportamientos en abuso del derecho. La Corte estima que esta base legal existe en el artículo 1,2 del Decreto Legislativo n.º 471 de 1991, que no exige violación de la ley y que, por tanto, procede sancionar la elusión. El fallo que se comenta es previo a la regulación del Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, n.º 128, que incorporó una sanción en el artículo 10 bis en el Estatuto de derechos de los contribuyentes.

⁷⁸ Efectivamente, a nivel comparado, se contemplan sanciones específicas para los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión. Algunas jurisdicciones sancionan solo al contribuyente, como ocurre en Francia con la sanción del 1729 del Code general des impôts; otras solo al asesor fiscal, como acontece en Chile en el artículo 100 bis del Código Tributario, y finalmente están las que sancionan tanto al contribuyente como a los *enablers*, situación que se da en Reino Unido, en la Sección 212A de la *Bill Act* de 2016 y en *Schedule 16* de la *Finance Act* (N.º 2) Act 2017.

promovidas, como ha ocurrido con la proliferación de gastos artificiosos en sociedades españolas en el caso de multinacionales (DGT, 2003, p. 5).

4.2. Del principio de tipicidad y su olvidado «matiz»

Más allá de este panorama internacional y de las conclusiones que se puedan extraer de la experiencia comparada, resulta vital determinar si la CE permite consagrar en el ordenamiento jurídico una infracción en los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión.

La posición del TC es que al derecho administrativo sancionador se le aplican los principios penales, visión que es compartida por la amplia mayoría de la doctrina administrativista en España⁷⁹.

Una consecuencia directa de lo anteriormente expuesto es que en materia de infracciones tributarias rige el principio de tipicidad, según el cual debe existir una ley previa a la acción u omisión de que se trate, y se exige la descripción de la conducta sancionada «sea precisa, de manera que se encuentre en ella claramente determinado qué conductas son sancionables. El principio de tipicidad incorpora [...], la exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores [...], de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción» (Zornoza, 1992, pp. 85-86).

De la vigencia del principio de tipicidad en el ámbito del derecho administrativo sancionador se deriva la prohibición de integrar analógicamente la conducta ilícita y la sanción misma, por lo que el problema de la sancionabilidad de la elusión radica en determinar si es compatible con el principio de tipicidad sea que de manera expresa el texto del injusto administrativo incluya como elemento típico la aplicación de la norma general antielusión, sea que esta circunstancia no se contemple, pero en los hechos concorra este supuesto.

Lo expresado precedentemente es del todo relevante, ya que como se ha afirmado en este trabajo, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria tiene una naturaleza integradora del ordenamiento tributario⁸⁰.

⁷⁹ Para Huergo (2007), la aplicación de los principios penales al ámbito sancionador se encuentra consolidada y solo se podría avanzar hacia un cambio de paradigma si las matizaciones en la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionador fuesen considerables, al punto que resultasen más importantes que la misma regla (p. 27). La postura contraria la sostiene en España Nieto (2012), quien plantea que el derecho administrativo sancionador no se puede ahogar en los moldes del derecho penal, que no son los suyos, ya que el derecho público estatal y el derecho administrativo están perfectamente capacitados para crear su propio sistema de garantías para el inculcado (pp. 25, 322, 336).

⁸⁰ Véase el apartado 3.5.

La respuesta a esta interrogante no se encuentra en la vigencia o no del principio de tipicidad, ya que este es aplicable al caso concreto y según sus postulados la conducta no podría ser sancionada⁸¹. Por lo mismo, la sancionabilidad de la elusión implica determinar si es admisible matizar tal principio y, si la atenuación es posible, precisar en qué consiste.

A este respecto, pese a que no existe claridad en qué consiste el matiz, cuáles son las razones que lo justifican, ni su alcance (Zornoza, 1992, p. 67)⁸², Nieto (2012) es de la idea de que en el fraude a la ley hay razones suficientes para efectuar un matiz al principio de tipicidad y lo afirma a propósito del análisis del caso del fraude de subvenciones, aduciendo a que el derecho administrativo sancionador es autónomo del derecho penal (p. 275).

Quizás, el matiz se podría efectuar a partir del principio de buena fe, que subyace a todo el ordenamiento jurídico, y que en materia tributaria se concreta en la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que da cuenta de una actuación del contribuyente reñida con esta⁸³. En el fondo, lo que se postula es aplicar la máxima del derecho según la cual nadie puede aprovecharse de su propio dolo, pues no se puede buscar amparo en el derecho por quien previamente lo vulneró.

Se considera fundamental reiterar el hecho de que el derecho penal no pueda sancionar la elusión fiscal, pues lo impiden sus garantías, no es óbice para afirmar que las conductas que verifican los presupuestos del «conflicto» se consideren ilícitas para todo el ordenamiento jurídico, ya que la antijuridicidad de la conducta no se encuentra condicionada a la sancionabilidad en todas y cada una de las parcelas del derecho.

De esta forma, si conforme con los postulados propios del derecho administrativo sancionador se pueden castigar las conductas cometidas en «conflicto», no se ve impedimento para que, pese a la atipicidad penal, la conducta pueda ser típica desde una perspectiva

⁸¹ De hecho, Bacigalupo (2005) ha señalado que la ausencia de ilicitud penal del fraude a la ley estaría dada por la ausencia de ocultación: no hay ni declaraciones incompletas ni incorrectas. Luego, y desde la perspectiva administrativa no sería admisible su sanción, porque lo impide el respeto al principio de legalidad, que prohíbe aplicar en todo el derecho sancionador la norma eludida de manera analógica (*analogía in malam partem*) (pp. 209, 212-213).

⁸² Para quien no está claro cuáles son dichos matices ni se puede establecer con suficiente precisión las razones que la justifican, lo que impide fijar con seguridad su alcance. Nieto (2012), por su parte, afirma que «no se sabe si lo esencial es la aplicación, o más bien, las matizaciones con que hay que realizarla» (p. 137).

⁸³ Hasta donde llega nuestro conocimiento, Lucas (2016a) ha sido quien de manera más clara ha aludido a la vinculación estrecha entre buena fe y fraude a la ley, cuestionando la afirmación generalizada en orden a la «ausencia de mala fe» del contribuyente que adopta esquemas de planificación tributaria agresiva. A su juicio, la falta de buena fe del contribuyente en estos casos impide la protección del ordenamiento jurídico, por mucho que se invoque el principio de seguridad jurídica: hay una apuesta por una interpretación forzada de la norma, conociendo que ello puede ser indebido en una actuación que difícilmente puede calificarse como economía de opción (p. 47).

administrativa, toda vez que ambas ramas son diversas y tienen funciones y fines distintos (Quintero, 1991, pp. 4.218, 4.220); por lo mismo, los principios no pueden aplicarse de igual manera. Entender la relación de estas dos ramas de manera diversa generaría el efecto de que el derecho administrativo sancionador sería un apéndice del derecho penal⁸⁴.

A modo de cierre, cabe señalar que la inclusión del ilícito del artículo 206 bis ha abierto un espacio para discutir en España la admisibilidad constitucional de este tipo de infracciones, y existe un cambio a la hora de enfrentar estas temáticas, lo que se refleja en la forma en que el Consejo de Estado aborda este tema. En efecto, si se examinan las objeciones planteadas por el Consejo de Estado (Dictamen n.º 130/2015, p. 45) a la regulación de la infracción propuesta en el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT, salta a la vista que no cuestiona la posibilidad de tipificar el fraude a la ley en sentido amplio –como sí lo había hecho en el año 2003⁸⁵–, toda vez que lo que objeta es la configuración legal que le fue sometida a examen⁸⁶. Así, dicho organismo propone dos alternativas de tipificación⁸⁷, aclara que la norma analizada no es satisfactoria, porque no cumple los estándares constituciona-

⁸⁴ O como ha manifestado Quintero (1991) «la extensión a absolutamente todas las infracciones administrativas del sistema penal acarrearía la esclerosis del derecho sancionador, consecuencia nada deseable, pues también de su eficacia depende el bienestar colectivo» (p. 4.218).

⁸⁵ La infracción proyectada en el Anteproyecto de LGT estaba regulada en la letra d) del artículo 185.1. Esta contemplaba el presupuesto genérico del conflicto regulado en el artículo 15.1 y establecía dos exigencias: que la Administración hubiese declarado el abuso (conflicto) y que las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor. Al revisar esta norma, el Consejo de Estado consideró que era inviable la incorporación del ilícito, ya que lo impedían las exigencias constitucionales derivadas del principio de tipicidad, en la dimensión de *lex certa* (Consejo de Estado. Dictamen n.º 1403/2003, pp. 42-45). Pues bien, pese a que pareciera que el Consejo de Estado critica la redacción de la infracción, en verdad objeta la posibilidad de imponer una sanción en los supuestos de elusión, por resultar imposible su tipificación.

⁸⁶ Originariamente, el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT contemplaba la inclusión en el artículo 15 de tres nuevos incisos, que prescribían:

«No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformedo el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten».

⁸⁷ Señala, el Dictamen n.º 130/2015, p. 42, que solo dos opciones caben: a) que legalmente se contemplen los elementos del tipo infractor, o b) que los órganos administrativos establezcan criterios de calificación, con toda la repetición y publicidad que se determine, pero que solo orienten o definan la calificación tributaria de la conducta.

les, y precisa que ha de buscarse otra regulación «tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador» (Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015, p. 45).

5. Conclusiones

La actual regulación del ilícito contemplado en el artículo 206 bis de la LGT presenta diversos problemas de constitucionalidad que hacen avizorar una corta vida si es que la Administración tributaria decide aplicarlo: el núcleo esencial de la conducta ha de ser complementado con un criterio interpretativo de una Comisión consultiva, que no tiene carácter de reglamento; la conducta sancionada contempla un elemento analógico al exigir una «igualdad sustancial» de la conducta sancionada con un criterio interpretativo, y finalmente, la infracción puede ser aplicada con carácter retroactivo. Todos estos problemas de contravención a exigencias constitucionales, sin embargo, pueden ser solucionados mediante una reforma legal.

Ahora bien, una eventual declaración de inconstitucionalidad del ilícito deja latente la pregunta acerca de si es constitucionalmente admisible la sanción de la elusión, ya que se eliminó la exclusión de sanción del artículo 15.3 de la LGT, con lo cual la elusión bien podría ser sancionada recurriendo a las infracciones generales de dicha ley.

Por tal motivo resulta fundamental determinar si es posible sancionar las hipótesis en que ha tenido aplicación una norma general antielusiva, realizando un examen de carácter abstracto, que prescinda de la regulación concreta.

En este trabajo se han descartado los fundamentos que la doctrina tradicionalmente esgrime para negar la sanción de la elusión, ya que la STC 120/2005, de 10 de mayo, bien parece admitir la constitucionalidad de sancionar la conducta mediante un ilícito administrativo; la ausencia de ocultación no es relevante, porque no es imprescindible este elemento para sancionar; el carácter objetivo del conflicto en nada influye en su sanción, ya que necesariamente han de cumplirse con las exigencias de culpabilidad derivadas de la aplicación matizada de los principios penales, y en cuanto a la falta de verificación del hecho imponible, esta circunstancia se debe a un actuar del propio sujeto infractor.

Si se analiza esta materia desde una perspectiva comparada se constata que, por una parte, existen legislaciones que imponen una sanción administrativa en los casos de aplicación de la norma general antiabuso, algunas claramente inspiradas en los postulados de BEPS; por otra parte, lo que pareciese exigir el TJUE es que haya una base legal clara y exenta de ambigüedad para admitir la aplicación de una sanción en los casos de elusión fiscal.

El principal reparo constitucional para sancionar al contribuyente en los supuestos en que se ha empleado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se refiere a la naturaleza integradora de esta figura, con lo cual resulta fundamental determinar si es compatible

con el principio de tipicidad –que exige una clara determinación de la conducta sancionada y, como contrapartida, prohíbe la analogía en perjuicio– el hecho de que un elemento que expresamente se contempla en el tipo administrativo, o que implícitamente se desprende en él, tenga un componente analógico, que amplía las hipótesis de aplicación de la norma defraudada, y otro que implica una reducción teleológica de la norma de cobertura.

Debido a esta circunstancia, la sanción solo será constitucionalmente admisible si se logra construir un fundamento para matizar en este punto la aplicación del principio de tipicidad y, a continuación, se precisa en qué consiste dicha atenuación. Este trabajo propone hacer tal matización con base en el principio de buena fe, ya que no se puede buscar amparo en el derecho después de haberlo vulnerado.

Referencias bibliográficas

- Alonso González, L. M. (2016). *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid: Marcial Pons.
- Alonso Madrigal, F. J. y Gómez-Lanz, F. J. (2006). Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 281-282, 3-56.
- Alonso Murillo, F. (2016). Infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En I. Merino (Dir.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria* (pp. 283-315). Barcelona: Huygens Editorial.
- Aneiros Pereira, J. (2011). El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador. *QF*, 21, 47-66.
- Atienza, M. y Ruiz, J. (2000). *Ilícitos atípicos. Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta.
- Bacigalupo Saggese, S. (2005). Principio de Legalidad y fraude a la ley. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 71, 201-216.
- Báez Moreno, A. (2009). *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Báez Moreno, A. (2010). Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario. En J. Arrieta Martínez de Pisón, M. A. Collado Yurrita, J. Zornoza Pérez (Dirs.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo* (pp. 453-471). Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters.
- Cámara Barroso, M.^a C. (2016). Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos? En C. García-Herrera Blanco. *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario. (3.ª parte)* (pp. 21-28). Doc. N.º 15. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Cano Campos, T. (2002). La analogía en el Derecho administrativo sancionador. *Civitas. REDA*, 113, 51-85.
- Carrasquer Clari, M. L. (2002). *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Carrasquer Clari, M. L. (2016). Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fis-

- cal». *Carta Tributaria. Revista de opinión*, 13, 39-44.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, 117 p.
- Consejo de Estado. Dictamen n.º 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril. 127 p.
- Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 2 de octubre de 2014. Voto particular concurrente que formula la vocal María Concepción Sáez Rodríguez.
- Cordero Quinzacara, E. (2010). Las normas administrativas y el sistema de fuentes. *Revista de Derecho (UCN)*, 1(17), 21-50.
- Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Escribano López, F. (2015). Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT. *Civitas. REDF*, 166, 13-28.
- EY Abogados. (2015). *Cláusula general anti-abuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.
- Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC. *QF*, 17, 5-15.
- Falcón y Tella, R. (2003). El Anteproyecto de la LGT y la técnica jurídica: definición del tributo, carga de la prueba y fraude de ley. *QF*, 6-7, 5-8.
- Falcón y Tella, R. (2005). El fraude a la ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005. *QF*, 12-13, 5-9.
- Falcón y Tella, R. (2006). El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 de febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado. *QF*, 6, 5-11.
- Falcón y Tella, R. (2016). *Derecho financiero y tributario (parte general)*. (5.ª edición). Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense Madrid.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *QF*, 8, 9-24.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2003). El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. *QF*, 11, 11-13.
- Ferreiro Lapatzta, J. J. (2006). *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. (25.ª edición). Madrid: Marcial Pons.
- García Berro, F. (2010). Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Civitas. REDF*, 145, 41-95.
- García Novoa, C. (2003). La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la LGT. *QF*, 8, 9-26.
- García Novoa, C. (2005). La imposibilidad de sancionar penalmente conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo). *RTT*, 70, 113-151.
- García Novoa, C. (2016). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo. En G. Patón García (Coord.). *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Madrid: CISS, 199-244.

- Gómez Tomillo, M. y Sanz Rubiales, Í. (2017). *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. (4.ª edición). Cizur Menor: Aranzadi.
- González García, E. (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Elcano: Aranzadi, SA.
- Hensel, A. (2005). *Derecho tributario*. Trad. de la tercera edición de A. Báez Moreno, M. L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons.
- Huergo Lora, A. (2007). *Las sanciones administrativas*. Madrid: lustel.
- Institute for Fiscal Studies. (1997). *Tax Avoidance*. London.
- Jellinek, G. (2008). Injustos absoluto y relativo. Trad. de J. L. Guzmán Dalbora. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, 10, 1-8.
- Joshi Jubert, U. (1992). *La doctrina de la «actio libera in causa»*. (Ausencia de acción o inimputabilidad provocada por el sujeto). Barcelona: Bosch.
- Larenz, K. (1994). *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho.
- López López, H. (2009). *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Cizur Menor: Aranzadi.
- López López, H. y Báez Moreno, A. (2004). Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 251, 119-137.
- López Molino, A. M. (1998). Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la LGT). *CT*, 85, 159-188.
- Lucas Durán, M. (2016a). Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 397, 5-58.
- Lucas Durán, M. (2016b). El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal. En C. García-Herrera Blanco (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)* (pp. 115-126). Doc. N.º 13.
- Martín López, J. (2017). La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *CT*, 163, 123-145.
- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., y Casado Ollero, G. (2016). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. (27.ª edición). Madrid: Tecnos.
- Menéndez Moreno, A. (2014). La modificación parcial a la Ley General Tributaria. *QF*, 14, 13-18.
- Merino Jara, I. (2017). La regulación del conflicto de la aplicación de la norma tributaria tras la reforma de la LGT. En I. García-Ovies Sarandeses, J. Pedreira Menéndez y B. Sesma Sánchez (Dirs.). *Conflictos actuales en Derecho tributario. Homenaje a la profesora Doctora Manuela Fernández Junquera* (pp. 173-203). Cizur Menor: Aranzadi.
- Mir Puig, S. (2015). *Derecho penal. Parte general*. (10.ª edición). Madrid: EDISOFER, SL.
- Moreno Rebato, M. (1998). Circulares, instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico. *RAP*, 147, 159-200.
- Nieto, A. (2012). *Derecho administrativo sancionador*. (5.ª edición). Madrid: Tecnos.
- OCDE (2008). *Study into the Role of Tax Intermediaries*. Paris: OCDE Publishing.
- OCDE. (2013). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: Éditions OCDE.

- Oliver Calderón, G. (2007). *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- Palao Taboada, C. (2009a). ¿Existe el fraude a la Ley tributaria? En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 89-115). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009b). Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 35-43). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009c). El fraude a la ley en el Derecho tributario. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 21-33). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009d). La interpretación y la aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 45-62). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009e). La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 147-174). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009f). Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal. En C. Palao Taboada, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* (pp. 175-198). Valladolid: Lex Nova.
- Palao Taboada, C. (2009g). «Prólogo». En A. Báez Moreno. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta* (pp. 17-25). Cizur Menor: Aranzadi.
- Palao Taboada, C. (2016). The Spanish General Anti-Abuse Rule. *Bulletin for International Taxation*, 8 (70), 474-480.
- Palao Taboada, C. (2015). El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de la ley de modificación de la Ley General Tributaria. *Civitas. REDF*, 165, 17-30.
- Pérez Royo, F. (2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. (Examen de casos recientes). *QF*, 10, 11-32.
- Pérez Royo, F. (2016). *Derecho financiero y tributario. Parte general*. (26.ª edición). Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters.
- Quintero Olivares, G. (1991). La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal. *Boletín de Información del Ministerio de Justicia, 1608-1610* (pp. 4.217-4.241).
- Rodríguez-Ramos Ladaria, L. (2015). Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 7, 41-46.
- Rosembuj, T. (1994). *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. (1.ª edición). Madrid: Marcial Pons.
- Ruiz Almendral, V. (2006). *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Cizur Menor: Aranzadi.
- Ruiz Toledano, J. I. (1998). *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: CISS.
- Ruiz Toledano, J. I. (2010). Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En A. Menéndez Moreno (Coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional* (pp. 337-360). Valladolid: Lex Nova.
- Sánchez Huete, M. A. (2017a). Cuestiones tributarias y economía colaborativa. *QF*, 18, 89-115.
- Sánchez Huete, M. A. (2017b). La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas. *QF*, 22, 31-56.



- Sánchez-Ostiz, P. (2008). *Imputación y teoría del delito. La doctrina kantiana de la imputación y su recepción en el pensamiento jurídico-penal contemporáneo*. Buenos Aires: BdeF.
- Sanz Gómez, R. (2014). (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 380, 105-140.
- Sanz Gómez, R. (2016). Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario. En C. García-Herrero Blanco, C. (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1.ª parte)*. Doc. N.º 13, pp. 221-227.
- Siota Álvarez, M. (2008). Analogía y fraude a la ley tributaria. *Civitas. REDF*, 139, 517-560.
- Siota Álvarez, M. (2010). *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Tejerizo López, J. M. (2015). Una valoración de la reforma de la LGT. *Presupuestos y Gasto Público*, 3(80), 151-171.
- Tiedemann, K. (2010). *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Coordinador de la traducción Manuel A. Abanto Vásquez. Valencia: Tirant lo Blanch.
- Zornoza Pérez, J. J. (1992). *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Madrid: Civitas.