

SANCIONES ADMINISTRATIVAS PARA ALGUNAS CONDUCTAS DE ELUSIÓN TRIBUTARIA: EL NUEVO ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT Y POSIBLES ALTERNATIVAS AL MISMO

Manuel Lucas Durán

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Alcalá. Madrid*

EXTRACTO

El artículo 206 bis de la LGT ha introducido recientemente en nuestro ordenamiento tributario una infracción para determinadas planificaciones fiscales agresivas en cuanto que declaradas abusivas por parte de la Administración. Dicho precepto se ha considerado inconstitucional por gran parte de la doctrina, aun cuando acaso la principal crítica que cabe achacar al mismo es que tiene visos de ser ineficaz para combatir la mayor parte de las conductas de elusión fiscal. Adicionalmente, existen deficiencias estructurales en dicho artículo que pueden complicar su aplicación. Y, por último, cabe indicar que existen alternativas normativas a tal régimen sancionador más eficaces para luchar contra la elusión fiscal que pasan necesariamente por instaurar obligaciones de revelación por parte del contribuyente y sus asesores fiscales de esquemas de planificación fiscal agresiva.

Palabras claves: sanciones tributarias, elusión fiscal y revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva.

Fecha de entrada: 25-01-2016 / Fecha de aceptación: 15-02-2016 / Fecha de revisión: 14-03-2016

PENALTIES TO SOME TAX AVOIDANCE SCHEMES: THE NEW SECTION 206 BIS OF THE SPANISH GENERAL TAX ACT AND POSSIBLE ALTERNATIVES TO IT

Manuel Lucas Durán

ABSTRACT

Section 206 bis of General Tax Act has just implemented in Spanish tax law an administrative offence for some aggressive tax planning that have been declared by the Tax Administration to be abusive. The afore mentioned section has been considered by an important part of the Academy to be unconstitutional, even when the main critique that could be done to that rule is to be ineffective to fight most of the tax avoidance schemes. Additionally, there are some structural failures in the recently implemented law provision that could create difficulties in its application. Finally, it is worth mentioning that there are other legislative alternatives to that penalty regime that would be more efficient to fight tax avoidance: approving compulsory rules for the disclosure of aggressive tax planning schemes by taxpayers and their tax advisors.

Keywords: tax penalties, tax avoidance and disclosure of aggressive tax planning schemes.

Sumario

1. Introducción
2. El nuevo artículo 206 bis de la LGT
 - 2.1. Elementos del tipo y otros aspectos relevantes del artículo 206 bis de la LGT
 - 2.2. Constitucionalidad del artículo 206 bis de la LGT
 - 2.3. Responsabilidad de administradores sociales respecto de las infracciones cometidas por la sociedad que administran de hecho o de derecho
 - 2.4. Responsabilidad de asesores fiscales respecto de los esquemas de elusión que hayan diseñado
3. Efectos de la modificación del artículo 15 de la LGT en el ámbito sancionador: ¿ampliación no pretendida de la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria?
4. Vías alternativas y más eficaces para solucionar el problema de la elusión fiscal
5. Consideraciones finales

Bibliografía

NOTA: El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), cuyo investigador principal es Manuel LUCAS DURÁN, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac MERINO JARA; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan CALVO VÉRGEZ; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA. Quisiera agradecer al profesor Michael LANG la posibilidad brindada para realizar un periodo de estancias de investigación en el Institute for Austrian and International Tax Law de Viena durante los años 2014 y 2015, gracias a sendas ayudas del Ministerio de Educación (Programa Salvador de Madariaga) y de la Universidad de Alcalá, donde pude encontrar algunas referencias de Derecho comparado en relación con el objeto de esta investigación. Agradezco igualmente a los investigadores de referido Instituto las informaciones proporcionadas sobre la legislación de sus respectivos países.

Se han utilizado las siguientes abreviaturas: AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria; BEPS: Base Erosion and Profit Shifting; CC: Código Civil; CE: Constitución española; CEDH: Convenio Europeo de Derechos Humanos, CGPJ: Consejo General del Poder Judicial; cit.: citado; *cfr.*: *confer* (compárese); coord./s.: coordinador/es; dir./s.: director/es; DGT: Dirección General de Tributos; *et al.*: *et alii* (y otros); IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido; LGT/1963: Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria; LGT/2003: Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades; SAN: sentencia de la Audiencia Nacional; ss.: siguientes; S/STC: sentencia/s del Tribunal Constitucional; STEDH: sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos; S/STS: sentencia/s del Tribunal Supremo; TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central; TEDH: Tribunal Europeo de Derechos Humanos; UE: Unión Europea; *v. gr.*: *verbi gratia* (por ejemplo); *vid.*: *videtur* (véase); vol.: volumen; VV. AA.: varios autores.

1. INTRODUCCIÓN

Una de las cuestiones acaso más relevantes que ha incluido la última reforma de la Ley General Tributaria es la posibilidad de sancionar con multa pecuniaria –y eventualmente, imponer sanciones accesorias– en relación con determinadas conductas de elusión tributaria llevadas a cabo por los sujetos pasivos. Tales infracciones y sanciones se contienen en el nuevo artículo 206 bis de la LGT¹.

La relevancia del citado precepto viene dada porque, hasta la fecha, las conductas alambicadas de los sujetos pasivos en las que se forzaba la norma fiscal hasta lograr una reducción de tributación contraria a su propio espíritu no tenían otra sanción que la recalificación de las operaciones y el cobro de intereses de demora por las cantidades no ingresadas en su momento. O al menos –cabe decir– siempre y cuando la Administración no calificara tales negocios jurídicos como simulados, lo cual a la postre no era sino una perversión del instituto de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, siendo así que de hecho los contornos de dicha figura con la simulación tributaria no parecen bien delimitados en la jurisprudencia².

¹ Sobre el particular *vid.*, entre otros, ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en MERINO JARA, I. (dir.), CALVO VÉRGEZ, J. (coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens, Barcelona, 2016, págs. 277 y ss.; GARCÍA NOVOA, C.: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo» en PATÓN GARCÍA, G.: *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Walter Kluwer, Madrid, 2016, págs. 156 y ss.; MORÓN PÉREZ, M. C.: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2015, págs. 149 y ss.; PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 165, 2015, págs. 17 y ss.; RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 7, 2015, págs. 41 y ss.

² Así, RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA (*op. cit.*, págs. 41-42) señala que, según datos facilitados por el Secretario de Estado de Relaciones con las Cortes al Congreso, en los años 2012-2014 solo se ha declarado conflicto en la aplicación de la norma tributaria una media de 8 veces al año, lo que indica una clara deriva de la Administración a la aplicación del instituto de la simulación. Sobre la confusión de los propios tribunales en relación con la aplicación de los referidos institutos («conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y «simulación»), *vid.* LUCAS DURÁN, M.: «"Interposición" de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011)», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, 2015, págs. 151-164. En relación con la simulación en el ámbito tributario *vid.*, entre otros, GARCÍA BERRO, F.: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145, 2010, págs. 41 y ss., así como ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho Tributario», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, págs. 553 y ss.

Bien es cierto que se trata de una medida ya intentada con anterioridad por parte del ejecutivo –y, a la postre, por la propia Administración tributaria– en ocasiones anteriores. Así, el anteproyecto de la Ley 58/2003 en su artículo 15 recogía las consecuencias de lo que denominó en un primer momento «abuso en la aplicación de las normas tributarias», cuales eran la liquidación de las obligaciones tributarias aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales y liquidando los oportunos intereses de demora «... sin perjuicio de la sanción que proceda, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley». Y por su parte el precepto referido consideraba como infracción tributaria muy grave:

«Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar las bases o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley siempre que:

- a) La Administración hubiera declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de esta ley, y
- b) Las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio».

Tal infracción se sancionaba en el anteproyecto aludido con «multa pecuniaria proporcional del 100 % de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas».

Sin embargo, y como era de prever, las críticas doctrinales no se hicieron esperar³. Y asimismo, el Consejo de Estado, en su dictamen núm. 1402/2003, de 22 de mayo, se declaró contrario a la posibilidad de vincular a tales conductas elusorias multas pecuniarias u otras sanciones

³ Cfr. GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, págs. 9-26; así como FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2003, págs. 9-14. Con carácter previo se había pronunciado (si bien refiriéndose al ámbito sancionador penal) FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de *lex certa* en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2001, págs. 5-6. Argumentaban tales autores, en suma, que la posibilidad de sancionar las conductas de elusión fiscal vulneraría el artículo 9.3 de la CE –principio de seguridad jurídica– y, por otro lado, al no quedar suficientemente definidas las conductas sancionables, faltándose así a las reglas de *lex certa*, iría en contra del artículo 25.1 CE –principio de legalidad penal– de nuestra Carta Magna, además de por el uso analógico de la norma prohibitiva. Tales autores citaban, entre otras sentencias de nuestro TC, la STC 75/1984, de 27 de junio (referida a un supuesto de fraude a la ley penal que regulaba el delito de aborto) y, sobre todo, la STC 194/2000, de 19 de julio, en cuyo FJ 9.º recoge, con cita de más sentencias previas, la doctrina: «es claro que si la norma impugnada estableciera una sanción por la realización de una conducta contraria al ordenamiento, su formulación no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de *lex certa* que derivan del art. 25.1 CE».

acesorias previstas en la LGT por entender que suponía la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado, el cual pudiera resultar inconstitucional. Particularmente, señaló el Consejo de Estado en el citado dictamen que «cabe plantearse si esas conductas que define el artículo 15 del anteproyecto [...] están lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de "lex certa" al que se refiere el artículo 25 de la Constitución. La respuesta debe ser negativa pues, como ya se ha dicho anteriormente, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso», citando por lo demás la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, y doctrina en ella contenida⁴.

Por tal motivo, la posibilidad de sancionar pecuniariamente las conductas de elusión fiscal se desechó y la actual LGT vio la luz en 2003 con la tradicional prohibición de castigo administrativo de las operaciones en fraude a la ley tributaria⁵.

Ello no obstante, la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ha recogido por primera vez en nuestro Derecho la posibilidad formal de sancionar determinadas conductas de elusión fiscal. Particularmente, en la exposición de motivos se indica:

«Una vez transcurridos diez años desde la entrada en vigor de la ley, la experiencia atesorada sobre dicho instituto aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sancionabilidad, y ello con un doble fin.

Por un lado, adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el título IV de la ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general».

⁴ Y continuaba diciendo el Consejo de Estado más adelante: «Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo.

Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo».

⁵ A pesar de los esfuerzos doctrinales –referidos seguidamente– realizados para diferenciar el actual «conflicto en la aplicación de la norma tributaria del fraude a la ley tributaria» contemplado en la anterior LGT, se entiende que entre ambas instituciones no existen diferencias sustanciales según la idea genérica de negocio en fraude de ley (DE CASTRO Y BRAVO, F.: *El negocio jurídico* –con introducción de Juan VALLET DE GOYTISOLO–, Civitas, Madrid, 1985, págs. 370 y ss.). Por tal motivo ambas expresiones será utilizadas como sinónimas a lo largo de este trabajo.

Ciertamente, un importante sector doctrinal, contradiciendo a los autores previamente citados⁶, había puesto de manifiesto que la no sancionabilidad del *conflicto a la aplicación de la norma tributaria* no era un axioma jurídico inexpugnable sino que, por el contrario, se trataba de una mera opción legislativa⁷.

Y además debe constatar que, en efecto, otros países de nuestra órbita sí sancionan el fraude a la ley tributaria y, sin embargo, ello no se entiende como quiebra alguna del Estado de Derecho⁸.

⁶ *Vid.* nota a pie núm. 3.

⁷ *Cfr.* PALAO TABOADA, C.: «La punibilidad del fraude a la ley» en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 15 y ss.; y el mismo autor en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, págs. 172-174; así como SANZ GÓMEZ, R. J.: «(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», *RCyT. CEF*, núm. 380, 2014, págs. 105-140.

⁸ Así, en **Australia**, los artículos 284-145 y 284-160 del *Taxation Administration Act* 1953 fijan con carácter general una sanción del 50% de la cuota dejada de ingresar, aunque dicho porcentaje puede verse aumentado o reducido en función de las circunstancias concurrentes. En **Brasil** el artículo 44 de la Ley núm. 9.430, de 27 de diciembre de 1996, así como los artículos 957 a 959 del *Regulamento do Imposto de Renda* (aprobado por Decreto núm. 3.000, de 26 de marzo de 1999), recogen sanciones para supuestos de impago tributario en situaciones que bien podrían calificarse de elusión fiscal. Particularmente el artículo 957.II de la última norma citada recoge una sanción del 150% (que puede modularse en función de las circunstancias concurrentes) para casos de «evidente intención de fraude» (término que parece referirse al fraude a la ley tributaria, no al fraude fiscal). En **Canadá**, el artículo 1079.8.13 del *Taxation Act* de Quebec prevé sanciones del 25% de la cantidad impagada para determinadas conductas elusoras, si bien la declaración preventiva de tales operaciones evitaría la sanción (*cfr.* arts. 1079.8.7 y siguientes, así como art. 1079.13.1 del aludido *Taxation Act* de Quebec). En **Estados Unidos**, el artículo 6662 (b) (6) del *Internal Revenue Code* permite sancionar conductas de los obligados tributarios tendientes a realizar menores ingresos tributarios cuando las transacciones adolecen de sustancia económica. Y algo similar ocurriría en **Finlandia**, pues conforme el artículo 32 de la Ley de procedimiento tributario (*Laki verotusmenettelystä*) se puede fijar una multa de hasta un 30% de la cuantía dejada de ingresar. En **Francia** el artículo 1729 del *Code général des impôts* recoge un recargo sancionador del 80% en caso de abuso de derecho (*abus de droit*) en el sentido del artículo L. 64 del Libro de procedimientos fiscales (*Livre des procédures fiscales*), que quedará reducida al 40 cuando no se haya probado que el contribuyente tomó la iniciativa principal del acto o de los actos constitutivos de abuso de derecho o que fuera el principal beneficiario. En **Hungría** existe una sanción de hasta el 50% sobre la cantidad eludida, que contrasta con la sanción prevista para la evasión fiscal que puede ascender hasta el 200%, todo ello según el artículo 170(1) de la Ley XCII de 2003 sobre Procedimiento Fiscal (2003. Évi XCII. Törvény az adózás rendjéről). Asimismo, en **Italia** en su reciente reforma operada por el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, núm. 128 (de acuerdo con la delegación conferida al Gobierno por la Ley de 11 de marzo de 2014, núm. 23) se ha derogado el 37-bis del Decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, núm. 600 y se ha incorporado un nuevo artículo 10 bis en la Ley de 27 de julio de 2000, núm. 212, en virtud del cual la aplicación de la regla general antielusión no puede dar lugar a delito fiscal pero sí puede ser constitutivo de infracciones tributarias y, por tanto, conllevar sanciones administrativas (según las normas sancionadoras fiscales cabe entender que el uso de esquemas de planificación agresiva puede conllevar una falta de ingreso indebida y sancionable). En **Nueva Zelanda** el artículo 141D del *Tax Administration Act* de 1994 (*abusive tax position*) fija una sanción del 20 al 100% (la cual excepcionalmente podría llegar a un 150%) de la cantidad dejada de ingresar por efecto de la elusión tributaria; y a tenor del artículo 141EB se castiga también a los asesores fiscales que promuevan (*promoters*) esquemas de elusión fiscal (ofertándolos, vendiéndolos, emitiéndolos, etc.) a 10 o más personas, en cuyo caso la sanción es precisamente la cantidad eludida por el cliente al Fisco, estableciéndose además un régimen de responsabilidad solidaria por la multa impuesta a los asesores fiscales que hayan promovido de algún modo la elusión

Pues bien, la citada Ley 34/2015 ha introducido en la LGT un nuevo artículo 206 bis que sanciona con pena de multa proporcional de las cantidades no ingresadas, o devueltas indebidamente, o bien de la cantidad indebidamente solicitada o acreditada (en partidas a compensar o deducir).

En el presente trabajo se analizarán, en primer lugar, los elementos más relevantes del nuevo precepto sancionador, así como las críticas surgidas a lo largo del procedimiento legislativo en torno a su posible inconstitucionalidad por vulneración del artículo 25.1 de nuestra Carta Magna. Del mismo modo, se indicarán algunos aspectos que acaso podrían mejorarse en el artículo 206 bis de la LGT, así como el modo en que dicho precepto puede afectar a administradores sociales y a asesores fiscales.

Asimismo, se harán algunas reflexiones sobre la desaparición en el artículo 15.3 de la LGT de la posibilidad de sancionar, en general, las operaciones respecto de las cuales se declare conflicto en la aplicación de la norma tributaria y si ello conlleva que, además de la infracción prevista en el artículo 206 bis de la LGT, tal supresión posibilita a partir de ahora sancionar otros negocios jurídicos realizados en fraude a la ley tributaria.

Finalmente, se analizan distintas medidas que podrían llevar al mismo resultado de un modo acaso eficaz; o bien, simplemente, que pudieran quizá combinarse con la sanción prevista en el nuevo precepto. Tales nuevos instrumentos apuntan a la obligación de revelación a la Administración tributaria por parte de los sujetos pasivos y sus asesores de determinados esquemas de elusión fiscal.

2. EL NUEVO ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, recoge pocas modificaciones en el ámbito de los límites a la planificación fiscal, si bien las mismas pueden calificarse de relevantes como se indicará seguidamente.

Dejando a un lado cuestiones referidas al cómputo de plazos del procedimiento inspector en relación con el proceso de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria,

fiscal. Y en los **Países Bajos** no se excluye la sanción en casos de elusión fiscal, si bien solo será aplicable cuando la posición del contribuyente no resulte sostenible en sede judicial (cfr. LUJA, R. H. C.: «Regulation of Corporate Tax Avoidance in the Netherlands», *Electronic Journal of Comparative Law*, vol. 14.3, diciembre 2010, pág. 8). Por su parte, el **Reino Unido** abrió un periodo de consultas en relación con la posibilidad de endurecer las medidas respecto de contribuyentes que persisten en utilizar esquemas de planificación fiscal agresiva que han sido desafiados reiteradamente por la Administración tributaria y declarados subsiguientemente contrarios a Derecho. Las *clauses* 144 a 154 de la *Finance Bill* 2016 (Ley británica de presupuestos, publicada el 24 de marzo de 2016) enmiendan la legislación aplicable en relación con las obligaciones reforzadas de información, así como nuevas infracciones administrativas y delitos relacionados con la elusión y evasión fiscal. Destaca la aprobación de un recargo de hasta el 60% sobre las cantidades de ingreso adicional que reclame la Administración tributaria en uso de la GAAR (*General Anti Avoidance Rule*, que sería el equivalente a nuestro art. 15 LGT), tanto en imposición directa como indirecta, además de otras medidas desincentivadoras como restringir beneficios fiscales para tales personas e, incluso, publicar sus nombres en listados específicos. Finalmente, en el caso de **Sudáfrica**, están previstas unas multas fijas (crecientes, en función del monto del impago) en los artículos 210 y 211 del *Tax Administration Act*, núm. 28 de 2011.

donde se realizan únicamente algunas modificaciones cosméticas, lo más importante del cambio en la regulación del fraude a la ley tributaria consiste en dos aspectos concretos: por un lado, la eliminación en el apartado 3.º del artículo 15 de la LGT de la frase final «sin que proceda la imposición de sanciones»; por otro lado, la aprobación de un nuevo artículo 206 bis de la LGT que sanciona determinadas conductas de elusión fiscal cuando esquemas o estructuras de evitación del impuesto similares han recibido una reprobación por parte de la Administración.

La novedad de este último precepto consiste en permitir formalmente, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, la sanción de conductas respecto de las que se estime que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁹. Ello ocurrirá cuando: 1) se utilicen esquemas de planificación fiscal que han sido declarados contrarios a Derecho por la Administración tributaria a través del pronunciamiento de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT; y 2) hayan sido convenientemente publicados con carácter previo a la presentación de la oportuna declaración-liquidación por parte del obligado tributario.

Se ha optado así por aprobar una sanción específica para los sujetos que vayan contra la doctrina administrativa respecto de operaciones declaradas contrarias al artículo 15 de la LGT. Y ello aunque, como se señalará más adelante, la última palabra respecto de la licitud de determinadas planificaciones fiscales no le corresponde a la Administración sino a los jueces y tribunales en la medida en que sean llamados a pronunciarse sobre la cuestión. Tal circunstancia es relevante porque, precisamente por no haber tomado en consideración dicho aspecto, la redacción actual del artículo 206 bis de la LGT muestra defectos singulares, como se expondrá en su momento.

En definitiva, con la fijación de un tipo específico parece haberse cerrado otra vía posible para sancionar las citadas conductas, cual sería la aplicación directa de los artículos 191 y 193 a 195 de la LGT¹⁰. Señalo que *parece* cegarse dicha vía de punibilidad general de la elusión fiscal porque, en puridad, ello pudiera acaso discutirse como se pondrá de manifiesto en el epígrafe 3 de este trabajo. En definitiva hubiera sido posible la incardinación de los supuestos de elusión en los referidos preceptos (o, por ser más amplios, en las infracciones tributarias previstas en la LGT y otras normas fiscales), ya fuera de forma directa o bien atenuada –esto es, con reducción de las sanciones previstas en tales preceptos– de tomarse en consideración la inseguridad jurídica que

⁹ Dado que materialmente la Administración venía imponiendo sanciones al utilizar otras vías impropias para combatir la elusión fiscal, como sería la recalificación de operaciones según su sustancia económica. *Vid.* sobre el particular, entre otros, ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho Tributario», cit., pág. 554, así como RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit., págs. 1-2.

¹⁰ Es lo que el profesor PALAO TABOADA («La punibilidad del fraude a la ley» cit., pág. 19) denomina *modelo de independencia*, esto es, cuando «el Derecho sancionador o penal tributario no contempla especialmente la elusión: esta será castigada si la conducta en que consiste el mecanismo elusivo satisface los elementos del tipo penal»; tal modelo se contrapone, según el citado profesor, al que denomina *modelo de conexión*, esto es, cuando «[l]a aplicación de la norma sancionadora o penal tiene como cuestión prejudicial la calificación del supuesto como simulación o elusión». *Vid.*, en el mismo sentido, el autor citado en «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., págs. 5-6.

conlleve la aplicación del fraude a la ley tributaria para rebajar la responsabilidad sancionadora¹¹. Ello es así porque una vez identificada una conducta que, mediando dolo o culpa, comporta una lesión (falta de ingreso u obtención de devolución) o un riesgo de lesión (solicitud de devolución o beneficios fiscales, o cantidades a compensar o deducir de bases imponibles o cuotas futuras) para la Hacienda Pública, la incardinación en tales preceptos –aun con matices, como se ha comentado– podría considerarse oportuna por identidad de razón.

En todo caso, en este epígrafe se estudiarán los elementos del tipo y aspectos procesales que conlleve la infracción del artículo 206 bis de la LGT, en virtud del cual el legislador ha seguido la vía de la infracción en *conexión* con el procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; y, por otro lado, también se analizarán cuestiones relacionadas con la constitucionalidad de la infracción y sanción aprobadas, dado que tal medida ha sido criticada por el CGPJ, por el Consejo de Estado y por un relevante sector doctrinal al reputarse contraria, básicamente, al artículo 25.1 de nuestra Constitución¹². En último lugar, dentro de este epígrafe, se estudiará en qué medida dicha sanción puede afectar tanto a administradores sociales (de hecho o de Derecho) como a asesores fiscales, habida cuenta de los supuestos de responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, contemplados en los artículos 42 y 43 de la LGT.

2.1. ELEMENTOS DEL TIPO Y OTROS ASPECTOS RELEVANTES DEL ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT

El nuevo artículo 206 bis de la LGT tiene el siguiente tenor (la negrita es mía):

«1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efec-

¹¹ Sobre el particular, refiriéndose más al ámbito penal pero con conclusiones extrapolables a las sanciones administrativas, *vid.* PALAO TABOADA, C.: «La punibilidad del fraude de ley», *cit.*, págs. 13-26 (especialmente págs. 17 y 18).

¹² *Cfr.*, entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8/2003, págs. 9-26, y el mismo autor en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 309 y ss., y en «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», *cit.*, págs. 178 y ss.; así como FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2003, págs. 9-14; y refiriéndose al ámbito penal, FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de *lex certa* en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», *Quincena Fiscal*, 1/2001, págs. 5 y ss.; *vid.* sobre el particular, asimismo, RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *cit.*, págs. 5-6; informe del CGPJ al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria de 30 de septiembre de 2014, págs. 4-8; dictamen del Consejo de Estado núm. 130/2015, de 9 de abril; ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *cit.*, págs. 291 y ss.; MARTÍN QUERALT, J.: «El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 9, 2015, págs. 91-92; MORÓN PÉREZ, M. C.: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *cit.*, pág. 162.

tuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

- a) La **falta de ingreso** dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- 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**.
- 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.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior **constituirá infracción tributaria 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**.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley.

3. La **infracción** tributaria prevista en este artículo será **grave**.

4. La sanción consistirá en:

- a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).
- b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).
- c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).
- d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

5. Las **infracciones y sanciones** reguladas en este artículo serán **incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley**.

6. En los supuestos regulados en este artículo **resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta ley**».

Por su parte, el nuevo apartado 2 d) *in fine* del artículo 179 de la LGT recoge (la letra negrita es mía):

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 todo ello se pretenden reforzar los mecanismos para combatir maniobras de elusión tributaria declaradas por la Administración como tales, probablemente en la idea de que, de otra manera, la regla general antielusión constituye un incentivo para las planificaciones fiscales agresivas: en el caso de ser descubierta y rebatida por la Administración tal estructura elusiva, solo habrán de pagarse los impuestos que de otro modo hubieran debido abonarse más unos intereses de demora de carácter esencialmente compensatorio. En tales circunstancias, la única pérdida real para el contribuyente en caso de ser «desmontada» por la Administración su planificación fiscal agresiva serán los honorarios de los asesores fiscales que idearon tal estructura compleja y una exigua penalización vía intereses de demora. Sin embargo, habida cuenta, por un lado, de que los beneficios que pueden obtenerse a cambio si la estructura fiscal no es desafiada por el Fisco son sustancialmente mayores y, por otro lado, tomando en consideración que solo existe una cierta *probabilidad* (en modo alguno una seguridad) de que la Administración tributaria reaccione aplicando el artículo 15 de la LGT, la lógica de seguir apostando por planificaciones fiscales agresivas no se desvirtuaría lo más mínimo por la aplicación de una cláusula general antielusiva sino más bien todo lo contrario¹³.

Sin embargo, ¿es el artículo 206 bis de la LGT el modo más eficaz para combatir la planificación fiscal agresiva? ¿Evitará la proliferación de estructuras elusorias que crecen como árboles en el terreno abonado de la ingeniería financiera y que erosionan las arcas públicas? ¿Restablecerá tal precepto los principios tributarios de igualdad y capacidad económica respecto de tales operaciones elusivas, al tiempo que evitará el colapso de los servicios de inspección tributaria? Por lo que se dirá a lo largo de estas líneas, debe adelantarse una respuesta negativa a las anteriores preguntas.

Si entramos a analizar la estructura del tipo y sanciones aprobadas en el artículo 206 bis de la LGT, es preciso indicar que las mismas recuerdan lo previsto en los artículos 191 a 195 de la LGT toda vez que se recogen dos supuestos diferenciados:

- Por un lado, se contempla la lesión al Erario Público producida cuando haya existido una falta de ingreso u obtención indebida de devolución, conductas que son

¹³ Cfr. sobre tales cuestiones INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (UK), *Tax Law Review Committee on Tax Avoidance*, noviembre de 1997, pág. 50.

sancionadas con una multa proporcional del 50% de la cantidad no ingresada o devuelta indebidamente. Esto es, en definitiva, se sanciona como se haría a tenor de lo previsto en los artículos 191 a 193 de la LGT de considerar que la infracción es leve por no existir ocultación (lo cual es precisamente el supuesto del fraude a la ley tributaria).

- Por otro lado, se prevé el riesgo de lesión al Erario Público (por solicitud de beneficios fiscales o partidas a compensar o devolver que habrán de hacerse valer en un futuro), lo cual es sancionado con multa proporcional del 15% de las cantidades indebidamente solicitadas o de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas –si se trata de partidas a compensar o deducir en bases impositivas futuras–, o bien del 50% si se trata de partidas a deducir en un futuro en la cuota o de créditos tributarios aparentes. Como puede fácilmente contemplarse, las mismas sanciones que corresponderían para supuestos similares en los artículos 194 y 195 de la LGT.

Dicho en otras palabras, hubiera dado prácticamente igual –en lo que respecta a la cuantía de las sanciones que a la postre procederán– no aprobar un nuevo artículo 206 bis de la LGT y remitirse meramente a las infracciones y sanciones contempladas en la LGT (particularmente en sus arts. 191 a 195). Ello se hubiese logrado simplemente eliminando la imposibilidad de sancionar la elusión fiscal antes contenida en el apartado 3.º del artículo 15 de la LGT, sin más matices. Tal modificación hubiera obligado a interpretar por parte de la Administración (y los jueces y tribunales) en qué casos una falta de ingreso o solicitud u obtención de devolución u otros beneficios fiscales conllevaba un grado de dolo o culpa suficiente que resultara merecedor de sanción. Esto es, se estaría en una situación similar a lo que ocurre con el delito fiscal en relación con la idea de *defraudación tributaria*. En definitiva, se seguiría el modelo «de independencia» –si utilizamos la expresión acuñada por el profesor PALAO TABOADA, antes referida– y podría entenderse tal postura en gran parte inspirada por el principio de igualdad si se compara con el ámbito sancionador penal.

Es más, la aplicación del artículo 206 bis de la LGT, al considerar en todo caso las infracciones como graves (apdo. 3 del nuevo art. 206 bis LGT), empeora de hecho la posición del sujeto infractor respecto de la sanción que hubiera correspondido de meramente permitirse sancionar la elusión fiscal según los preceptos de la LGT (y particularmente, sus arts. 191 a 193) u otras normas tributarias dado que, al no existir generalmente ocultación en el conflicto a la aplicación de la norma tributaria, la infracción de acuerdo con tales preceptos habría de reputarse como leve. Y todo ello a pesar de corresponderle en ambos casos idéntica sanción pecuniaria. Ello se debe a que podrían entrar en juego las sanciones no pecuniarias contempladas en el artículo 186 de la LGT, las cuales cabe imponer únicamente cuando las infracciones sean calificadas como graves o muy graves. Esto es, mientras que la tipificación genérica por los artículos 191 a 193 de la LGT no puede conllevar sanciones accesorias siempre que no exista ocultación (como será el caso de la elusión fiscal), la tipificación específica por el artículo 206 bis de la LGT podría llevar asociada la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, o bien la prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción.

De hecho, la prueba más evidente de la vinculación entre los artículos 191 a 195 de la LGT y el nuevo artículo 206 bis de la LGT es que se declare expresamente la incompatibilidad entre aquellos y este (apdo. 5 del último precepto referido).

Con todo, la mayor relevancia del nuevo artículo 206 bis de la LGT la ostenta sin lugar a dudas su apartado 2.º, en cuanto que presenta los matices propios que permitirán sancionar conductas del obligado tributario por haberse declarado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». Así, únicamente podrá sancionarse la conducta del obligado tributario cuando, habiendo existido una lesión de hecho o al menos riesgo de lesión para la Hacienda Pública por operaciones realizadas en fraude a la ley tributaria, «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**» (la negrita es mía).

Tres son los elementos requeridos para la comisión de la nueva infracción:

- Por un lado, debe entenderse que el supuesto realizado por el obligado tributario *se encuadra dentro de la figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»*, esto es, deben cumplirse los requisitos fijados en el artículo 15 de la LGT. Ello ha de considerarse como una condición o presupuesto de procedibilidad, esto es, el procedimiento sancionador debe seguir el de declaración de conflicto a la norma tributaria¹⁴. O dicho de otro modo: la infracción no puede cometerse si no existe una regularización administrativa conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT¹⁵.
- En segundo lugar, en el momento de presentar la declaración o autoliquidación debe existir criterio administrativo de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT y tal doctrina administrativa ha de estar publicada. En efecto, la infracción del artículo 206 bis de la LGT tendrá lugar esencialmente en casos de autoli-

¹⁴ PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 4. Para una aproximación teórica a las condiciones objetivas de procedibilidad en el ámbito que suele ser más habitual (determinados delitos societarios, como el de insolvencia punible), puede verse CASTRO MORENO, A.: «Análisis teórico-práctico de la condición objetiva de procedibilidad en los delitos societarios (especial referencia a la legitimación activa del Ministerio Fiscal)», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 19, 2008, págs. 47-70.

¹⁵ Es discutible que la regularización pueda instarse a partir de una resolución judicial, por ejemplo cuando se haya sancionado por autoliquidaciones consideradas simuladas por la Administración tributaria y, sin embargo, el juez o tribunal que resuelva el oportuno recurso considere que no se presentan las condiciones para declarar la simulación sino, en todo caso, el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». En tal caso, al devolverse actuaciones a la Administración, esta tendría la posibilidad de aplicar el artículo 15 de la LGT y, consecuentemente –si se presentan los demás requisitos de la infracción que ahora estudiamos– también sancionar por el artículo 206 bis de la LGT.

quidaciones presentadas por los sujetos pasivos, aun cuando el precepto menciona asimismo las declaraciones tributarias sin liquidación¹⁶.

- Finalmente, debe apreciarse por la Administración *igualdad sustancial* entre el supuesto dictaminado en su día por la comisión consultiva precitada y los nuevos hechos acontecidos con posterioridad, elemento que tendría la naturaleza de condición objetiva de punibilidad¹⁷. Dicho en otras palabras, si no se produce la referida igualdad sustancial, el hecho sería atípico y, por ende, no sancionable.

Por lo demás, el apartado 6.º del nuevo artículo 206 bis de la LGT recoge que para las sanciones reguladas en el mismo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de la LGT. Ello no deja de causar asombro toda vez que, salvo que se indique lo contrario, las disposiciones generales sobre la potestad sancionadora en el ámbito tributario contempladas en los artículos 178 a 190 de la LGT –así como, por ejemplo, los preceptos referidos al procedimiento sancionador previstos en los arts. 207 a 212 LGT– deben entenderse aplicables a las infracciones y sanciones concretas contempladas en los artículos 191 a 206 bis de la LGT. En este sentido, hubiera sido deseable el silencio del legislador toda vez que la referencia comentada puede plantear más sombras que luces en la interpretación del precepto.

¹⁶ El texto de la norma hace referencia al «plazo para la presentación de la correspondiente *declaración o autoliquidación*» (cursivas mías), aludiendo a las dos posibilidades de gestión tributaria que existen en nuestro ordenamiento (cfr. arts. 124-130 LGT). Ciertamente, parece lógico pensar que el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» habitualmente tendrá lugar en relación con los tributos que sigan un procedimiento de autoliquidación, esto es, cuando sea el propio sujeto pasivo el que aplique la legislación fiscal, puesto que además es el sistema habitual de gestión tributaria en nuestro ordenamiento jurídico. Por otro lado, cuando exista una mera declaración del hecho imponible, normalmente relativa a simples hechos (como ocurre, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en las comunidades autónomas y ayuntamientos –respectivamente– donde se pueda hacer), la Administración tributaria deberá liquidar en función de los hechos declarados. En este último caso, a primera vista, no parece que pudiera corregirse la aplicación de la norma realizada por la propia Administración, al menos a través de los artículos 15 y 159 de la LGT y preceptos concordantes, pues en tal aplicación de la norma no se concibe que exista abuso del sujeto pasivo sino, en su caso, de la Administración que aplica la norma, y no sería normalmente en perjuicio suyo. Ahora bien, una mera declaración tributaria también podría corregirse por el procedimiento del artículo 15 de la LGT a fin de recalificar jurídicamente determinados hechos, como podría ser el uso de sociedades interpuestas en las que se aporten activos en relación con los tributos citados a fin de burlar los puntos de conexión naturales en el caso de transmisiones inmobiliarias: *vid.* sobre tales cuestiones mi trabajo «La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y la tributación de no residentes: ¿punto final?», en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2016. En tales casos, la Administración podría teóricamente recalificar las operaciones declaradas y liquidar en consecuencia los tributos debidos, con lo que resulta oportuna la mención también de las meras *declaraciones de hechos* en relación con los artículos 15 y 206 bis de la LGT.

¹⁷ Cfr. PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 4. Sobre el particular, los penalistas han debatido si las condiciones objetivas de punibilidad deben considerarse incluidas o no en el tipo infractor, con posiciones enfrentadas al respecto (*vid.* MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C.: *Las condiciones objetivas de punibilidad*, EDERSA, Madrid, 1989). A los efectos de este trabajo, se entiende que la *igualdad sustancial* con la doctrina administrativa previa es parte del tipo, y resulta, por tanto, abarcada por el dolo o la culpa del potencial sujeto infractor.

Pues bien, en relación con el **primer elemento del tipo** (condición objetiva de procedibilidad) requerido para la comisión de la infracción regulada en el artículo 206 bis de la LGT, debe indicarse que, habida cuenta de la naturaleza limitada de este trabajo al ámbito sancionador, no es posible realizar mayores referencias a los presupuestos para aplicar el artículo 15 de la LGT, así como a los aspectos procedimentales que el mismo encierra o a las consecuencias tributarias que de él derivan. Me remito en relación con tales aspectos a los trabajos ya publicados sobre el particular¹⁸.

Por otro lado, el **segundo requisito del tipo** que debe verificarse para entender cometida la infracción tributaria que estudiamos es que exista en el momento del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación un criterio administrativo público de la comisión referida en el artículo 159 de la LGT sobre operaciones *similares* a la que pretende declarar el contribuyente¹⁹. Recoge adicionalmente el apartado 2 del artículo 206 bis *in fine* que «[r]eglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley», si bien todo parece indicar que el medio de publicación de tales criterios será internet, de forma similar a como se publican las contestaciones a consultas de la DGT, las resoluciones del TEAC u otro tipo de informes y dictámenes de los más variados órganos públicos (Consejo de Estado, Consejo Económico y Social, Consejo General del Poder Judicial, etc.). Al respecto se ha indicado que en tanto no exista el citado desarrollo reglamentario no podrá sancionarse por el precepto estudiado²⁰; ello no obstante, cabe pensar que el desarrollo reglamentario aludido no es en puridad un elemento del tipo –solo se exige publicidad del criterio–, y que cuando no exista aún regulación reglamentaria de los criterios de publicidad que han de seguirse respecto de los informes elaborados por la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT, cabrá entender con todo cometida la infracción siempre que el medio de publicidad de los citados informes tenga máxima difusión (*v. gr.* el BOE). Se trata, en definitiva, de una cuestión transitoria (hasta que se produzca el referido desarrollo reglamentario) que no tiene gran relevancia.

Ahora bien, pudiera plantearse que un contribuyente hubiera realizado determinadas operaciones de planificación fiscal y entre el instante en que las realizó y el de iniciación del plazo de declaración tributaria de las mismas se haya publicado, en los términos antes indicados, un criterio administrativo que declare una operación similar como realizada en «conflicto con la apli-

¹⁸ *Vid.*, entre otros, GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, cit.; SIMÓN ACOSTA, E.: «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias», en SÁNCHEZ MACÍAS, J. I.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, F. y CALVO ORTEGA, R. (coords.), *Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005, págs. 817 y ss.; RUIZ ALMENDRAL, V.: *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*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2006; PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.

¹⁹ Sobre las dudas respecto de la posibilidad de aplicar el artículo 206 bis de la LGT a supuestos de mera declaración tributaria *vid.* nota a pie núm. 14 anterior.

²⁰ MERINO JARA, I.: «El conflicto en la aplicación de las normas tributarias ¿excluye las sanciones?» *Fundamentos de Derecho*, núm. 65, 2016.

cación de la norma tributaria». En tales casos, ¿no podría considerarse una eventual sanción por el artículo 206 bis de la LGT contraria a la seguridad jurídica?²¹

En efecto, el principio de seguridad jurídica tiene que ver con la previsibilidad de las consecuencias jurídicas respecto de las acciones realizadas²². En este sentido, cabe entender, por un lado, que el obligado tributario conoce el tenor de los artículos 15 y 206 bis de la LGT antes de realizar las operaciones, y por ello mismo el riesgo de que las operaciones llevadas a cabo por él puedan ser consideradas por la Administración como no conformes a Derecho. Por otro lado, debe convenirse que la mera declaración por parte de la Administración de la existencia de un «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» en un caso similar no implica necesariamente la ilicitud de una determinada planificación fiscal, pues podría considerarse con posterioridad por los tribunales la conformidad a Derecho de tal estructura. En consecuencia, el contribuyente puede declarar y liquidar como estime conveniente, si bien debe tener en cuenta que existe un criterio administrativo contrario a reconocer los efectos fiscales pretendidos a tal estructura de planificación. Adicionalmente, realizar una declaración tributaria en contra del criterio administrativo no implica necesariamente la sanción de tal conducta, pues habrá que estar a la existencia de causas de exoneración de responsabilidad, como se indica seguidamente. En consecuencia con todo lo anterior, el requisito de que exista un criterio administrativo antes de la declaración tributaria (y no antes de la realización de los negocios que pueden ser declarados en fraude de ley) no debe reputarse en mi opinión necesariamente contrario al principio de seguridad jurídica, pues solo pondrá sobre aviso al contribuyente de que ha de probar –en su caso– con más ahínco la exoneración de su responsabilidad en el ámbito sancionador, justificando una interpretación razonable de la norma a pesar del criterio administrativo contrario a su pretensión²³.

²¹ De hecho, en el proceso de elaboración normativa, la justificación a la enmienda núm. 103 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió en el Congreso recogía que la «referencia al momento de la presentación de la autoliquidación en lugar de al momento de la realización de las operaciones puede provocar una grave situación de inseguridad jurídica para los obligados tributarios que deciden intervenir en operaciones o realizar inversiones que, solo meses después de su realización, son incluidas en la publicación en la que la Administración dará a conocer las operaciones que considera realizadas en conflicto en aplicación de la norma. La configuración de esta sanción en los términos descritos afectaría con toda probabilidad a las decisiones de inversión a realizar en España pues impediría dar a los inversores la necesaria seguridad jurídica sobre la calificación de su conducta a efectos de una posible sanción».

²² A tenor de la STC 36/1991, de 14 de febrero, FJ 5.º es «la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho». *Cfr. in extenso* GARCÍA NOVOA, C.: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2000. Ello no obstante, como ha puesto de manifiesto recientemente el TC (STC 270/2015, de 17 de diciembre de 2015), el principio de seguridad jurídica no puede considerarse como absoluto sino que debe ponderarse con otras medidas «proporcionadas con la consecución de los superiores intereses públicos perseguidos» (voto particular a la sentencia de diciembre de 2015 antes referida). Así pues, debería tomarse en cuenta una vez más el elemental principio de proporcionalidad como vertebrador de los distintos intereses protegidos por nuestra Carta Magna. Consecuentemente, en el caso examinado el principio de seguridad jurídica debería ponerse en relación con el principio de contribuir a los gastos públicos según los principios de igualdad y capacidad económica, a fin de establecer una ponderación adecuada en virtud de la cual surja el interés que mayor tutela merece.

²³ En definitiva, no se plantea la posibilidad de aplicar el artículo 15 de la LGT a una determinada operación –lo cual es posible en cualquier momento–, sino la sanción por determinadas conductas contrarias a la doctrina administrativa publicada sobre fraude a la ley tributaria. Así, si el contribuyente realizó una determinada operación forzando la

Obviamente, resulta claro que se ha acertado con el criterio recogido en el artículo 206 bis de la LGT en virtud del cual una vez iniciado el periodo de declaración del respectivo tributo no afectarán ya los criterios publicados por la Administración en relación con ciertas estructuras que sean consideradas como realizadas en fraude a la ley tributaria, y ello con independencia de que se haya presentado la declaración o autoliquidación por el propio contribuyente o tal circunstancia no haya tenido lugar aún. Ello es así porque, de lo contrario, se podrían producir situaciones de conflicto con los principios de seguridad jurídica e igualdad: si iniciado el periodo de declaración y habiendo presentado un sujeto A su declaración tributaria antes de que exista criterio administrativo conocido, la Administración hace público su criterio en el periodo de autoliquidación antes de que un segundo sujeto B presente su declaración, lo que parece claro es que ambos contribuyentes no pueden ser tratados de forma diversa, en relación con el mismo periodo impositivo, respecto de las eventuales sanciones que pudieran sobrevenir²⁴; y también resulta claro que el primer contribuyente no podría ser sancionado de acuerdo con el tipo del artículo 206 bis de la LGT, toda vez que no se cumple el requisito de la previa publicidad.

Es precisamente el **tercer elemento del tipo** mencionado el que plantea mayores problemas de interpretación, pues para que se entienda producida la infracción debe acreditarse «igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo» hecho público conforme a lo ya indicado. La idea de *igualdad sustancial* es ciertamente un concepto jurídico indeterminado que puede arrojar alguna incertidumbre sobre el particular, como cualquier otra expresión de tal naturaleza que tenga un contenido poco claro y necesitado de interpretación. Por tal motivo se propuso en el proceso legislativo que dicho concepto indeterminado fuera definido al menos reglamentariamente, lo cual podría producirse, de hecho, en un futuro²⁵.

aplicación de la norma, es ciertamente previsible que la Administración tributaria la recalifique y, eventualmente, que antes de abrirse el periodo de autoliquidación se recalifique alguna operación similar realizada por otro contribuyente o sujeto pasivo. Siendo, pues, previsible todo ello desde el conocimiento humano, no parece oportuno invocarse el principio de seguridad jurídica como puerto seguro que impida la oportuna sanción: ciertamente, el sujeto pasivo –una vez conocido el criterio administrativo– podrá declarar la operación en un modo u otro (por no estar, por ejemplo, conforme con la postura de la Administración), al igual que ocurre en otros ámbitos del Derecho, asumiendo las consecuencias (tributarias y sancionadoras) que pudieran derivarse en el caso de que los jueces y tribunales no le den la razón en eventuales recursos. O lo que es lo mismo, y aludiendo a la antes referida ponderación entre intereses constitucionales, en tales casos debe prevalecer, en mi opinión, la protección del interés jurídico *contribuir a los gastos públicos según los principios de capacidad económica e igualdad* sobre otros intereses que pudieran entenderse protegibles como la seguridad jurídica en la configuración de las operaciones de planificación fiscal.

²⁴ Tal circunstancia, que resulta evidente en relación con periodos impositivos idénticos para todos los contribuyentes (v. gr. el del IRPF), puede sin embargo diluirse en relación con otros periodos de declaración-liquidación más flexibles dependientes de ejercicios impositivos también fluctuantes (como ocurre, por ejemplo, en relación con el Impuesto sobre Sociedades habida cuenta de lo dispuesto en el art. 27 LIS), por mucho que generalmente tales periodos de declaración coincidan para la mayoría de los contribuyentes.

²⁵ Así, la justificación a la enmienda núm. 103 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d'Unió en el Congreso recogía al respecto: «La apreciación de las circunstancias que permiten considerar que una operación es sustancialmente igual a otra previamente declarada en conflicto en aplicación de la norma debe ser competencia exclusiva del

Sin embargo, entiendo que la indeterminación del concepto no conlleva a una inseguridad jurídica tan elevada, al menos no más que cualquier otro concepto jurídico indeterminado de nuestro ordenamiento; y, por otro lado, debe considerarse que en todo caso el concepto resulta determinable –aun sin definición reglamentaria– por los propios aplicadores de la norma. Así, serán en primera instancia los órganos de gestión o inspección los que concluyan que se ha producido la citada *igualdad sustancial* entre la situación comprobada y otra ya examinada y hecha pública por la comisión consultiva y recalificada conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT. Sin embargo, no debe olvidarse que la determinación de lo que ha de considerarse por tal expresión corresponde en última instancia al Poder Judicial quien, como máximo intérprete de la ley según las competencias conferidas constitucionalmente y atendiendo al caso concreto, ha de integrar el significado del término contenido en el artículo 206 bis de la LGT. O lo que es lo mismo: la idea de *igualdad sustancial* que venimos examinando, aunque es integrada primeramente por la Administración tributaria, es determinable en última instancia por los jueces y tribunales.

Así, *igualdad sustancial* es una idea relacional, esto es, hace referencia a la conexión existente entre dos situaciones (una ya examinada por la Administración tributaria y recalificada a tenor de lo dispuesto en el art. 15 LGT y otra no examinada aún), respecto de las cuales debe entenderse que existe una identidad de razón. Esto es, se refiere a dos supuestos que, aun sin ser idénticos (lo cual es ontológicamente casi imposible porque deberían darse los mismos sujetos, haberse producido en el mismo momento, etc.), sí resultan comparables por darse en esencia circunstancias subjetivas y objetivas similares. Se trata de una cuestión respecto de la cual no caben grandes enunciados generales sino que deberá resolverse atendiendo al caso concreto, siguiendo las reglas del razonamiento analógico²⁶.

órgano regulado en el artículo 159 de la Ley General Tributaria. Si esta norma contempla unas garantías específicas para poder concluir que en una operación concurren las circunstancias que permiten calificarla como realizada en conflicto en aplicación de la norma, las mismas garantías han de reconocerse con mayor motivo cuando se está decidiendo la posible sancionabilidad de dicha operación. El término «igualdad sustancial» es un concepto jurídico indeterminado inadmisibles en el ámbito sancionador. Por ello, debe existir una norma reglamentaria que defina qué debe entenderse por tal igualdad sustancial, eliminando cualquier posible discrecionalidad administrativa en su aplicación».

²⁶ En el Derecho Comparado se recogen términos parecidos para el mismo propósito. Así, el artículo 1.6011-4 (b) del *Code of Federal Regulations (CFR)* hace referencia a las obligaciones de información sobre determinadas operaciones tendentes a la elusión fiscal (*reportable transactions* referidas en el epígrafe 4 de este trabajo), siendo así que deberá informarse al *Internal Revenue Service (IRS)* cuando las operaciones sean sustancialmente similares (*substantially similar*) a aquellas previstas por dicho órgano, y que conforman un listado cronológico en función de cuando han sido recogidas por el *IRS*. Pues bien, las instrucciones para cumplimentar el modelo 8886 en el que deben desvelarse tales operaciones hace referencia a una idea parecida a la nuestra de *identidad sustancial* indicando que «[u]na transacción es sustancialmente similar a otra transacción si se espera obtener el mismo o similar tipo de consecuencias tributarias y existe similitud en los hechos o bien está basada en una estrategia fiscal idéntica o similar. Estar en posesión de un dictamen referido a las consecuencias tributarias de la transacción no es relevante para determinar si la transacción es la misma o sustancialmente similar a otra transacción. Adicionalmente, el término *sustancialmente similar* debe entenderse en sentido amplio a favor de la revelación [de información a la Administración tributaria]» (cursivas mías). Se recogen incluso una serie de ejemplos en el propio artículo 1.6011-4(c) (4) del *CFR*. Como puede observarse, el texto transcrito hace referencia a términos como «consecuencias tributarias» o «estrategia fiscal», esto es, debe realizarse una abstracción de la operación para obtener un *esquema* de declaraciones tributarias que conlleven determinadas con-

Por lo demás, otra dificultad que se vislumbra en relación con el precepto citado es un efecto disfuncional que puede producirse si la Administración decide sancionar por apreciar *igualdad sustancial* entre los actos o negocios jurídicos llevados a cabo por un obligado tributario y los considerados en su día por la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT en un informe publicado al respecto en el momento de iniciarse el periodo de declaración tributaria. En tal caso, la Administración tributaria entenderá que se ha producido el tipo previsto en el artículo 206 bis de la LGT y podrá sin más instar un procedimiento sancionador respecto del obligado tributario, una vez concluido el procedimiento de gestión o inspección²⁷. En el citado procedimiento sancionador podrá probarse por parte del obligado tributario la exoneración de responsabilidad conforme a lo dispuesto en el artículo 179 de la LGT.

Ahora bien, podría ocurrir que el acto administrativo dictado al amparo del informe emitido en su día por la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT (por ejemplo, la liquidación tributaria de la inspección incorporada a la oportuna acta) haya sido recurrido por el obligado tributario. Y siguiendo dicha lógica, cabe igualmente pensar que algún órgano del Poder Judicial determinara que en tal caso concreto no se producen los requisitos normativamente contemplados en el artículo 15 de la LGT para aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Ahora bien, ¿qué ocurriría si antes de dicha resolución judicial –que por cierto, puede no ser firme y permitir dilatar más en el tiempo una solución definitiva– se hubiera sancionado, por determinarse *igualdad sustancial* con el supuesto referido, a un número indeterminado de obligados tributarios?²⁸ Pues podría afirmarse que desde ese mismo instante penderían sobre las sanciones impuestas por contravenir un informe de la comisión consultiva –que a la postre ha sido refutado por el Poder Judicial– sendas espadas de Damocles amenazando caer. Sin embargo hasta que las resoluciones judiciales sean firmes no podría, en puridad, aseverarse que la imposición de sanciones a tenor del artículo 206 bis de la LGT es indebida.

Ahora bien, una vez existiera resolución judicial firme declarando que la operación sustancialmente igual a aquella por la que se ha sancionado al obligado tributario es correcta y pertenece al ámbito de la economía de opción, se produciría la singularidad de que la Administración habría sancionado a un obligado tributario por realizar determinados actos o negocios jurídicos similares a otros que con posterioridad fueron declarados perfectamente conformes a Derecho por los oportunos órganos judiciales.

Ello llevaría a la posibilidad de aplicar la revocación del acto tributario de conformidad con el artículo 219 de la LGT, pues se habría producido uno de sus supuestos habilitadores, señaladamente

secuencias fiscales, siendo así que sería tal esquema (del que se siguen unas consecuencias tributarias estimadas como contrarias al ordenamiento) el que habría de ser similar en la operación ya declarada como «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» y en la conducta fiscal que pretende sancionarse por el artículo 206 bis de la LGT.

²⁷ La necesidad de que haya concluido el procedimiento de gestión o inspección se debe a que el artículo 206 bis fija las sanciones en un porcentaje de cuota tributaria no ingresada por las operaciones de elusión fiscal.

²⁸ Cuestionándose tal problema *vid.*, igualmente, PALAO TABOADA, C.: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 5.

la existencia de «circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado». En efecto, como hemos indicado anteriormente, habría desaparecido un elemento del tipo de la infracción tributaria prevista en el artículo 206 bis de la LGT (igualdad sustancial con una operación declarada en fraude a la ley tributaria, pues tal «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» habría quedado sin efecto por la resolución judicial firme). Sin embargo, el procedimiento de revocación tributaria tiene dos inconvenientes notables, cuales serían: 1) la legitimidad para iniciarlo, que la mayoría de la doctrina y jurisprudencia entiende que solo puede hacerse de oficio y no cabe a instancia de parte, a pesar de lo indicado en el artículo 221.3 de la LGT; y, por otro lado, 2) el plazo para iniciar tal procedimiento de revisión, que «solo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción»²⁹.

Dicho lo anterior, en el caso de producirse el supuesto comentado, y a no ser que la propia Administración inste un procedimiento de revocación en plazo, no podría anularse la sanción impuesta, de haber devenido ya esta firme. Por ello entiendo que el propio artículo 206 bis de la LGT debería haber incluido una obligación de la Administración tributaria de instar el procedimiento de revocación cuando existiera una sentencia judicial firme entendiéndose que un supuesto sustancialmente igual a aquel por el que sancionó ha sido considerado una economía de opción lícita y, por tanto, no reprochable jurídicamente. A tales efectos, habría de bastar una solicitud del propio contribuyente requiriendo tal revocación.

Pero además es sabido que desde el momento de iniciar el *via crucis* de los recursos contra un acto administrativo hasta obtener una última resolución judicial firme pueden transcurrir varios años, y sin gran empacho haberse superado el plazo de prescripción y, por tanto, el plazo de ejercicio de la revocación contemplada en el artículo 219 de la LGT. De manera que aunque la Administración pretendiera instar el procedimiento de revocación, de haber transcurrido ya el oportuno plazo de prescripción desde la imposición de la sanción (y no haberse interrumpido dicho plazo por acciones del obligado tributario) tal procedimiento no sería ya posible.

Lógicamente cabe pensar que el obligado tributario podría exigir a la Administración responsabilidad patrimonial por la sanción interpuesta en el plazo de un año desde que se notificó la sentencia definitiva sobre la anulación del acto administrativo de declaración de fraude a la ley tributaria por la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 67 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas). Sin embargo,

²⁹ Vid. sobre el particular ESEVERRI MARTÍNEZ, E.: «La revocación de los actos tributarios», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4/2005; GARCÍA NOVOA, C.: *La revocación en la Ley general tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2005; MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: *La revocación en materia tributaria*, Iustel, Madrid, 2006; CALVO VÉRGEZ, J.: «La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental», *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 52/2008; MORENO GONZÁLEZ, S.: «La revocación en materia tributaria», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010 (Tomo I), págs. 1.105-1.132; ROZAS VALDÉS, J. A.: «Revocación tributaria», en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. y YÁBAR STERLING, A.: *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid, 2007, págs. 553-582.

se antoja un procedimiento excesivamente oneroso para el obligado tributario y que podría haberse evitado con una adecuada configuración del nuevo artículo 206 bis de la LGT, por ejemplo exigiendo –como propuso con poco éxito el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d’Unió en el proceso de aprobación de la norma– que fuera firme el acto administrativo al que se vincula el informe de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT³⁰.

En realidad, el artículo 206 bis de la LGT parece partir de un error que enturbia el adecuado entendimiento de la cuestión: si bien a tenor de la LGT quien declara el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es la Administración tributaria (en puridad, los órganos inspectores) después de la evacuación del informe preceptivo y vinculante de la comisión consultiva contemplada en el artículo 159 de la LGT, tal declaración solo tiene un carácter provisional en cuanto que revisable como acto administrativo por la jurisdicción contencioso-administrativa, quien puede declarar el mismo contrario a Derecho por incorrecta interpretación del artículo 15 de la LGT. Ciertamente, si el artículo 206 bis de la LGT se hubiera referido no a la doctrina administrativa emanada de la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT sino a la jurisprudencia consolidada sobre la cuestión, el precepto sería en extremo ineficaz para sancionar conductas elusivas, y probablemente por ello se ha configurado en la forma que actualmente se encuentra en vigor³¹. Sin embargo, la configuración actual plantea los problemas ya señalados, que otorgan inestabilidad al precepto recientemente aprobado y, adicionalmente, puede propiciar que los jueces aprecien, ante la inseguridad que dicha norma implica, una mayor laxitud respecto de la exoneración de responsabilidad por interpretación razonable de la norma.

Enlazando con la cuestión que acaba de referirse, otro aspecto relevante que conviene analizar es la redacción del nuevo apartado 2 d) *in fine* del artículo 179 de la LGT, a cuyo tenor «[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».

Pues bien, la expresa referencia a la exoneración de responsabilidad cuando se pruebe que ha existido diligencia por parte del obligado tributario o bien interpretación razonable de la norma (así como cualquier otra causa contenida en el art. 179 LGT, cabría decir) viene a dulcificar el

³⁰ Así, la justificación a la enmienda núm. 103 del Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i d’Unió en el Congreso recogía al respecto: «La existencia de un acto administrativo en el que se haya declarado una operación como realizada en conflicto en aplicación de la norma no debe ser tomada en consideración para sancionar conductas posteriores si dicho acto se encuentra pendiente de reclamación o recurso. Por ello, debería exigirse que la liquidación en la que se haya apreciado por primera vez la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma sea firme».

³¹ En efecto, el sistema de recursos administrativos y contencioso-administrativos puede determinar que para que exista una línea jurisprudencial consolidada (dos o más sentencias del Tribunal Supremo) transcurrirá fácilmente una década desde que se produjo la conducta elusiva, siendo así que esperar tanto tiempo para poder obtener un criterio a fin de sancionar conductas del mismo tipo sería inefectivo a la hora de prevenir tales operaciones elusivas.

sentido del artículo 206 bis de la LGT y a rechazar una aplicación automática cuando una conducta similar se haya declarado elusiva por la comisión prevista en el artículo 159 de la LGT. No en vano, el propio procedimiento sancionador constituye una garantía para el presunto infractor al cumplir con los principios de contradicción y demás que asisten a todo proceso.

Ahora bien, ¿a qué tipo de prueba en contrario se puede estar refiriendo el precepto transcrito? Del tenor de la norma aludida parece que debe contarse con una prueba clara de la diligencia del contribuyente, lo cual suele ser complicado en los supuestos de planificación fiscal a los que se dirige la norma. Podría por un lado imaginarse algún caso que permitiría considerar que el obligado tributario ha realizado una interpretación razonable de la norma, como sería una consulta tributaria, resolución del TEAC, sentencia, etc., que otorgue cobertura de licitud a las operaciones realizadas, que contradiga el informe de la comisión consultiva o, simplemente, la existencia de un motivo económico válido –más allá del ahorro fiscal– que justifique la operación debatida y que no se haya considerado por la Administración. Con todo, pudiera pensarse que en principio tales supuestos serán ciertamente marginales y correspondería probar al obligado tributario tales aspectos (art. 105 LGT), siendo así que por mor del artículo 179.2 d) de la LGT se instituye una inversión de carga de la prueba para el ámbito sancionador en el específico marco del artículo 206 bis de la LGT.

Ahora bien, si aun existiendo un informe de la comisión consultiva del artículo 159 de la LGT que contemple una determinada aplicación de la norma fiscal similar a la que pretende el contribuyente como realizada en fraude a la ley tributaria, sin embargo tal sujeto pasivo considere –y puede probar con informes jurídicos bien fundamentados– que existen razones para aplicar la norma fiscal en el modo pretendido, nada empece a optar por la declaración tributaria que le resulte más favorable pues en el fondo la posibilidad de alegar diligencia debida e interpretación razonable de la norma es una cuestión probatoria³². Redundando en lo ya comentado, podría ocurrir que aun existiendo un informe de la comisión del artículo 159 de la LGT que niegue la conformidad a Derecho de una determinada aplicación de la norma tributaria, se conozca que la aplicación del artículo 15 de la LGT en el particular supuesto sobre el que se emitió tal informe (u otro similar) ha sido recurrido ante los tribunales. En tal caso, en el que pudieran incluso existir resoluciones judiciales fallando a favor del contribuyente aunque no sean firmes –o siendo firmes, otras similares sean susceptibles de recurso de casación por unificación de la doctrina cuando existan fundamentaciones discordantes–, parece razonable que quien pretende realizar una planificación fiscal similar entienda que existen motivos para entender que la misma es lícita, pues pudiera resultar que la jurisprudencia que finalmente dirima la cuestión le otorgue la

³² Sobre el particular, *vid. in extenso* ANIBARRO PÉREZ, S.: *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid, 1999, así como CHOCLÁN MONTALVO, J. A.: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Diario La Ley*, N.º 6200, Año XXV, 1 de marzo de 2005; LÓPEZ LÓPEZ, H.: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2009, y CALVO VÉRGEZ, J.: «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, 7/2011, págs. 7 y ss.

razón. En tales supuestos, y según las circunstancias del caso, podría apreciarse una exoneración de la responsabilidad por la infracción tributaria contemplada en el artículo 206 bis de la LGT.

Y por cierto, que el precepto nada indica sobre la eventualidad –bastante probable, por cierto– de que como se indicaba anteriormente la doctrina administrativa de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT acabe siendo contraria a resoluciones judiciales posteriores para casos semejantes. En tales supuestos, y en tanto la doctrina administrativa no sea rectificadas por la citada comisión, ¿debería entenderse que se siguen dando los elementos del tipo infractor? En puridad y según el tenor del precepto pudiera pensarse que sí, aun cuando la interpretación razonable de la norma –avalada por la jurisprudencia sobre el artículo 15 de la LGT para casos similares– excluiría sin duda la culpabilidad conforme al precitado artículo 179 de la LGT y no cabría, lógicamente, sanción alguna³³.

Otro problema que se plantea en relación con el artículo 206 bis de la LGT es el de la prejudicialidad del ámbito sustantivo (existencia o no de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»), independiente del procedimiento sancionador, siendo así que podrían producirse asimetrías si se impugna una sanción impuesta a tenor del precepto citado y no la calificación de la Administración del fraude de ley tributario³⁴. No obstante, aunque resulta teóricamente posible un desacompañamiento entre el recurso por la sanción prevista en el artículo 206 bis de la LGT y la liquidación administrativa derivada de una regularización por «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», ello no parece probable. En efecto, lo habitual en tales casos será la impugnación de ambos actos administrativos íntimamente relacionados (liquidación administrativa y sanción), siendo así que tanto en vía administrativa como judicial el órgano actuante podría de hecho acumular estos recursos³⁵.

En definitiva, la valoración del nuevo artículo 206 bis de la LGT es negativa por su deficiente configuración, como se ha indicado, y porque adicionalmente tendrá una efectividad muy limitada en la lucha contra la elusión fiscal. Ello es así porque solo servirá para castigar operaciones similares a estructuras que ya han sido declaradas como elusivas por parte de la Administración, pero no tendrá efectos contra medios inéditos de elusión. Tal peculiaridad se muestra en consonancia con el objetivo de la norma, el cual parece ser evitar la reiteración de estructuras

³³ En este sentido, debe entenderse como un elemento implícito del tipo que la alusión a la similitud (igualdad sustancial) con el criterio administrativo fijado por la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT debe entenderse cumplido en la medida en que dicho criterio no haya sido invalidado por jurisprudencia firme en relación con el supuesto debatido en su momento por el citado órgano administrativo.

³⁴ PALAO TABOADA («El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», cit., pág. 5) se refiere al problema indicando que «la impugnación de la sanción conduciría inevitablemente a una revisión de la calificación de la operación como elusiva, planteándose similares problemas. ¿*Quid*, por ejemplo, si dicha calificación es firme en el ámbito sustantivo (no sancionador)?».

³⁵ Artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; artículo 37 del Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa; artículos 34 y siguientes de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa.

de una cierta antigüedad –y por ello conocidas por la Administración tributaria– pero no es adecuada para evitar la elusión fiscal original y creativa cuya sanción no tiene cabida en el tipo de la infracción analizada. En este particular el legislador ha pecado probablemente de cauto por los miedos de incurrir en la tantas veces denunciada vulneración del principio de seguridad jurídica, que analizamos en el siguiente epígrafe.

Pero además se constata que la efectividad del tipo infractor, habida cuenta de que no se considera en el mismo la interpretación judicial del artículo 15 de la LGT sino solo la exégesis administrativa de tal precepto, tendrá una limitación adicional en cuanto que el pronunciamiento de la tantas veces citada comisión no puede entenderse como final sino solo interino, a falta de posteriores pronunciamientos judiciales, todo lo cual puede jugar a favor del contribuyente siempre y cuando exista una auténtica interpretación razonable que pueda defenderse y probarse ante los tribunales y que excluiría la posibilidad de imponer sanciones.

2.2. CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 206 BIS DE LA LGT

El nuevo artículo 206 bis de la LGT debe entenderse estrechamente interconectado con el artículo 15 de la LGT, como se ha visto, al referirse aquel artículo a este, siendo así que el tipo infractor vendría referido a ambos preceptos.

Los requisitos de antijuricidad y culpabilidad también se encuentran presentes en la infracción ahora estudiada, dado que son aplicables los supuestos eximentes de la responsabilidad tributaria previstos en el artículo 179 de la LGT. En definitiva, se cumplirían los elementos esenciales propios de la aplicación del poder sancionador del Estado: tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad.

Sin embargo se ha indicado previamente que la nueva infracción ha merecido la crítica de los órganos que informaron el anteproyecto de la norma por contravenir el principio de tipicidad contenido en el artículo 25.1 de la CE, habida cuenta de –según los detractores de la norma– la especial indeterminación del tipo del nuevo artículo 206 bis de la LGT³⁶.

³⁶ El Consejo de Estado se había pronunciado de forma crítica en 2003, cuando informó el primer intento de sancionar el fraude a la ley tributaria prevista en el anteproyecto de la actual LGT. Así, en su dictamen núm. 1402/2003, de 22 de mayo, se declaró contrario a la posibilidad de vincular a tales conductas elusorias multas pecuniarias u otras sanciones accesorias previstas en la LGT por entender que suponía la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado, el cual pudiera resultar inconstitucional. Particularmente, señaló el Consejo de Estado en el citado dictamen que «cabe plantearse si esas conductas que define el artículo 15 del anteproyecto [...] están lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de *lex certa* al que se refiere el artículo 25 de la Constitución. La respuesta debe ser negativa pues, como ya se ha dicho anteriormente, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso», con cita a la STC 194/2000, de 19 de julio de 2000, y a la doctrina en ella contenida. Y continuaba diciendo el Consejo de Estado más adelante en el mismo dictamen: «Obviamente, el hecho de que el tipo de las infracciones tributarias se pueda configurar por referencia

Así, recoge el artículo 206 bis de la LGT como acción típica «la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley». Y si bien es cierto que existen conceptos jurídicos indeterminados en dicho precepto (actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios» siendo así que de los mismos no se deriven «efectos jurídicos o económicos relevantes», etc.), ello no implica que los mismos sean de imposible determinación. Algo similar ocurriría en relación con el propio artículo 206 bis de la LGT en la medida en que el mismo recoge asimismo conceptos jurídicos indeterminados como la existencia de «igualdad sustancial» entre el supuesto concreto sancionable y el que contemple el criterio administrativo de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT, según se ha referido más atrás. En definitiva, la concreción de conceptos jurídicos indeterminados no es un mecanismo desconocido en el ámbito de la aplicación del Derecho sino, en gran parte, su propia esencia.

Si nos referimos a otras ramas jurídicas como podría ser el Derecho penal y, particularmente, atendemos por similitud de lo que ahora tratamos al delito fiscal, cabe afirmar que conceptos jurídicos indeterminados parecidos existen en el referido ámbito. Tal como podría indicarse de la idea de *defraudación tributaria* contenida en el tipo del artículo 305 de nuestro Código Penal.

a las leyes tributarias no plantea problema alguno de constitucionalidad en la medida en que se trate de normas que definen un concreto hecho imponible que haya sido realizado por el contribuyente para eludir el pago del tributo.

Pero dicho tipo en blanco no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en los delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de *lex certa* inherentes al ámbito sancionador, penal o administrativo». En relación con el Anteproyecto de la Ley de modificación de la LGT que incluyó el artículo 206 bis de la LGT ahora examinado, el CGPJ, en su informe de 30 de septiembre de 2014, indicó: «Se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio». Y, por su parte, el Consejo de Estado, en dictamen núm. 130/2015, de 9 de abril, se refirió a ello indicando: «Únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción y sancionables, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador»; y señalándose seguidamente: «Se trata de un intento de afirmar que, además de los actos sancionables o de los negocios defraudatorios (declarados en conflicto con la aplicación de la norma y por tanto dejados sin efecto), existirían las conductas tipo ya declaradas artificiosas con carácter general, a modo de un primer estadio en la situación jurídica que después puede derivar en los actos o conductas sancionables. Pero esta mera definición de conductas, de por sí, no es idónea para que pueda construirse sobre ella un tipo infractor». Como se ha indicado previamente, parte de la doctrina se ha pronunciado en un sentido similar (*vid.* ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit.; FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», cit.; FERREIRO LAPATZA, J. J.: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», cit.; GARCÍA NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», cit., y «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», cit.; así como RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L.: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit.).

Sin embargo, difícilmente podría sostenerse que dicho precepto no cumple con el principio de tipicidad. Es asumible que un concepto jurídico así ha de ser determinado y, ciertamente, han sido muchos los debates doctrinales que al respecto se han seguido para interpretar referidos términos³⁷. Y no debe olvidarse que el carácter de *ultima ratio* del Derecho penal, que sanciona con penas de cárcel las conductas referidas, conlleva consecuencias jurídicas más graves que las fijadas en el Derecho administrativo sancionador. Siendo esto así, ¿por qué ha de considerarse que la infracción tributaria prevista en el artículo 206 bis de la LGT vulnera el principio de *lex certa* exigido en el derecho sancionador por el artículo 25 de nuestra Constitución y ello no ocurre con el artículo 305 del Código Penal?

Sí que es cierto, no obstante, que el uso de conceptos jurídicos indeterminados crea inseguridad jurídica para los operadores económicos. Ahora bien, la aplicación del Derecho no se corresponde estrictamente con el uso de silogismos de corte matemático, dotados de completa automaticidad. De ahí la complejidad en la interpretación de las normas y, en general, de su aplicación. Así pues, son habituales en un ordenamiento jurídico los conflictos entre principios jurídicos contrapuestos como, en este caso, podrían ser el principio de seguridad jurídica (que es el trasfondo del principio de legalidad en el ámbito sancionador contenido en el art. 25 CE), por un lado, y el deber de contribuir conforme con los principios materiales rectores de la imposición (generalidad, capacidad contributiva, igualdad, etc.), por otro lado.

Al respecto cabe hacer algunos matices: uno meramente empírico y otros de carácter más jurídico.

En relación con el primer matiz, debe constatar que democracias consolidadas y garantistas con los derechos fundamentales como Australia, Brasil, Estados Unidos, Francia, Italia, Nueva Zelanda o Reino Unido, por citar solo algunos casos, sancionan también las operaciones de elusión tributaria, tal y como se ha referido más atrás³⁸.

Por otro lado, el TEDH ha considerado que Rusia no vulneró el artículo 7 de la CEDH (principio de legalidad penal) por el hecho de que se condene a penas de cárcel a quien «defraude impuestos», aun cuando tal concepto no sea delimitado por la normativa de tal país y ni siquiera por la jurisprudencia –al no existir antecedentes judiciales sobre el particular–, siempre y cuando de la interpreta-

³⁷ Sin carácter exhaustivo, *vid.* PÉREZ ROYO, F.: «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48, 1985, págs. 353-384; RANCAÑO MARTÍN, M. A.: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1997; MESTRE DELGADO, E.: *La defraudación tributaria por omisión*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid, 1991; SIMÓN ACOSTA, E.: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1998; MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L.: *El delito fiscal*, 2.ª ed., EDERSA, Madrid, 2004; PÉREZ ROYO, F.: «Delito fiscal y ocultación», en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 217-238; CALVO VÉRGEZ, J.: «Delitos contra la Hacienda Pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 11/2012, págs. 135-169.

³⁸ *Cfr.* nota a pie de página núm. 8 de este trabajo.

ción del precepto particular se derive que la posibilidad de sancionar fuera de algún modo previsible para el contribuyente³⁹. En definitiva, la norma aludida es similar a la existente en el ordenamiento español (arts. 305 y ss. del Código Penal, ya referidos), aun cuando actualmente sí existe una significativa jurisprudencia sobre el particular. Sin embargo, en el ámbito penal, como se ha indicado, se derivan de un concepto jurídico indeterminado consecuencias jurídicas más graves que las multas previstas en el artículo 206 bis de la LGT. Y todo ello con fundamento en una conducta del sujeto infractor que lesiona o pone en riesgo el bien jurídico protegido por la norma (Hacienda Pública).

Así pues, la previsibilidad del tipo infractor contenido en el artículo 206 bis de la LGT es sin duda –al menos desde una perspectiva normativa– mayor que el contemplado en los artículos 305 y ss. del Código Penal español. Ello es así porque, como se ha referido más atrás, el artículo 15 de la LGT formaría de algún modo parte del tipo del artículo 206 bis de la LGT con un cierto grado de concreción, probablemente mayor que el resultante de una doctrina jurisprudencial que, en esencia, puede variar con el tiempo y resultar hasta cierto punto imprevisible⁴⁰.

En definitiva, no parece que pueda concluirse, en mi opinión, que el artículo 206 bis de la LGT contraviene el artículo 25 de la CE por una especial indeterminación en el tipo contraria de por sí al principio de legalidad en el ámbito sancionador y la certeza jurídica que resulta exigible la enunciación de toda conducta punible.

³⁹ Vid. STEDH de 25 de julio de 2013, *Khodorkovsky y Lebedev v. Rusia* (casos núm. 11082/06 y 13772/05). Concluye dicha sentencia en su apartado núm. 821 en relación con la vulneración alegada del artículo 7 del CEDH: «El Tribunal reconoce que el caso de los demandantes no tiene precedentes. Sin embargo, el Tribunal reitera que el artículo 7 de la Convención no es incompatible con la actividad judicial en su papel de creadora de Derecho y no proscribire la clarificación gradual de las reglas de la responsabilidad criminal a través de la interpretación caso a caso, siempre y cuando el resultado sea consistente con la esencia del delito y *pudo ser razonablemente previsto*. Los demandantes pueden haber sido víctimas de una nueva interpretación del concepto «evasión fiscal», pero está basado en una interpretación razonable de los artículos 198 y 199 [de la norma penal rusa] y es "consistente con la esencia del delito"» (cursivas mías).

⁴⁰ Sobre los cambios de la jurisprudencia en el ámbito de la elusión fiscal en los países de la *Common Law*, en los que los tribunales tienen un mayor protagonismo que en el resto de tradiciones jurídicas, *vid.* CHIRELSTEIN, M. A.: «Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance», *The Yale Law Journal*, vol. 77, 1968, págs. 440 y ss., así como LIKHOVSKI, A.: «The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication», *Cardozo Law Review*, vol. 25, 2004, págs. 953 y ss.; en la doctrina española *vid.* PÉREZ ROYO, F.: «La doctrina de los Lores sobre elusión fiscal (examen de casos recientes)», *Quincena Fiscal*, núm. 10/2005, así como RUIZ ALMENDRAL, V.: *El Fraude a la ley tributaria a examen*, cit., págs. 36-43. En realidad, la contraposición entre los países cuya tradición jurídica descansa más en el precedente judicial –y la labor de aplicación del Derecho es por tal motivo más creativa– y los que atienden más al Derecho codificado es más aparente que real: la misma imprevisibilidad se podría predicar, por un lado, de los países que no disponen de una cláusula general antielusiva escrita y, por otro lado, de los países que sí que disponen de tal cláusula especificada en su legislación, pues en ambos casos se tendrán que aplicar conceptos jurídicos indeterminados que relegan en el ámbito de los jueces y tribunales una cierta discrecionalidad. Y ello a pesar de que algunas cláusulas antielusivas, como la británica, resultan exhaustivas en su formulación precisamente para constreñir tal discrecionalidad judicial (*cf.* sobre la cláusula antielusiva británica FALCÓN y TELLA, R.: «La nueva General Anti-Abuse Rule (GAAR) del Reino Unido (I): El caso Mayes y la ingeniería fiscal del legislador y (II): Las explicaciones del HMRC», *Quincena Fiscal*, núms. 15-17, 2013, así como MARTÍN LÓPEZ, J.: «La Norma General Antiabuso del Reino Unido», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 164, 2014, págs. 79-114).

Ahora bien, cabría acaso otra forma de abordar el análisis de constitucionalidad del artículo 206 bis de la LGT en la pugna de los dos principios citados (seguridad jurídica y Justicia en la imposición) que pretenden prevalecer el uno sobre el otro. Así, tratándose de principios jurídicos contrapuestos, y reconocidos al máximo nivel normativo —el constitucional— ¿cuál de ellos ha de prevalecer en su lucha por la primacía? Pues bien, es en el referido ámbito donde entraría en juego un metaprincipio jurídico que sirve para resolver este tipo de conflictos, cual es el principio o juicio de proporcionalidad⁴¹.

El principio de proporcionalidad constituye, de hecho, una sublimación en la aplicación de los derechos fundamentales y, de forma más genérica, en la ponderación de diferentes intereses jurídicos en conflicto, que tuvo entrada en la jurisprudencia constitucional española en los años 90 por clara inspiración germana⁴². Se basa en la idea de que los intereses constitucionales no están estrictamente jerarquizados sino que, en puridad, son mandatos de optimización y, por ello, son susceptibles de cumplirse en distinto grado. De modo que cuando se presenta un conflicto entre ellos debe definirse de algún modo cuál ha de prevalecer sobre el otro⁴³. Como es fácilmente comprensible, en el caso que nos ocupa habría de debatirse si es o no proporcional el menoscabo en el principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y en el principio de legalidad penal (art. 25 CE, que tiene como fundamento aquel) respecto de los operadores económicos a fin de cumplir debidamente los principios materiales que regulan la imposición (básicamente, principios de igualdad y capacidad económica) contenidos en el artículo 31 de la CE.

Es doctrina consolidada que el cumplimiento del principio de proporcionalidad requiere la verificación de un triple juicio: por un lado, habría que considerar un *juicio de idoneidad* que es-

⁴¹ Sobre el principio de proporcionalidad *vid.*, entre nosotros, PERELLO DOMENECH, I.: «El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional», *Jueces para la democracia*, núm. 28, 1997, págs. 69-75; más recientemente, refiriéndose al Derecho mexicano pero con unas reflexiones generales igualmente válidas para nosotros, *vid.* SÁNCHEZ GIL, R.: *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2007. Con carácter general y desde una perspectiva de fundamentación y funcionamiento del principio, *vid.* la magnífica obra de BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 3.ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2007; así como las obras de ALEXY, R.: «Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 66, septiembre-diciembre, 2002, págs. 13-64, y el mismo autor en «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 91, enero-abril, 2011, págs. 11-29.

⁴² *Cfr.* SSTC 55/1996, 66/1995, 207/1996, 161/1997 y 136/1999, entre otras. Sobre la jurisprudencia constitucional en tales aspectos *vid.* ROCA TRÍAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.ª A.: «Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española», *Actas de la reunión de Tribunales constitucionales de Italia, Portugal y España*, Roma, octubre, 2013, págs. 12 y ss. (<http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf>, consultado el 25 de julio de 2015).

⁴³ *Cfr.* ALEXY, R.: *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, pág. 86 (traducción de Ernesto GARZÓN VALDÉS del original *Theorie der Grundrechte*, Shurkamp-Verlag, Frankfurt am Main, 1986), así como LOPERA MESA, G. P.: «Los derechos fundamentales como mandatos de optimización», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 27, 2004, págs. 211-243.

tudia la adecuación de la medida para la consecución del fin que se pretende, igualmente querido por la Constitución; en segundo lugar, habría que tomar en consideración un *juicio de necesidad* de la medida, esto es, si no hay otra medida menos gravosa que pudiera adoptarse; finalmente, si los dos juicios anteriores son superados, debe verificarse un *juicio de proporcionalidad en sentido estricto*, en el que se ponderen si aun siendo idónea la medida y no existiendo otra alternativa, las ventajas de su adopción para el fin perseguido superan o compensan los inconvenientes que se generan en el otro interés tutelado⁴⁴.

Pues bien, aunque los primeros dos juicios (idoneidad y necesidad) por su concreción sirven para desenmascarar medidas que no superan el principio de proporcionalidad, el último de los juicios (proporcionalidad en sentido estricto) tiene unos perfiles más imprecisos y complejos⁴⁵. En definitiva, el uso del principio de proporcionalidad para ponderar intereses jurídicos en conflicto no puede entenderse como un método absolutamente objetivable y que permite predecir con certeza los resultados del mismo. Por el contrario, dicho principio –y en particular el subprincipio de la proporcionalidad en sentido estricto– presupone asumir que esa ponderación última de intereses jurídicos será realizada por unos jueces con una formación adecuada –aunque también con una determinada ideología– y relegar en ellos la última palabra al respecto, como no puede ser de otro modo.

⁴⁴ Sobre los distintos juicios del principio de proporcionalidad *vid.* con más detalle BERNAL PULIDO, C.: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, *op. cit.*, págs. 692-805, y ALEXY, R.: «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad», *cit.*, págs. 13-19. En el ámbito tributario, aun refiriéndose a la extrafiscalidad –que sería uno de los intereses jurídicos que pueden contraponerse a los principios de Justicia material contenidos en el art. 31.1 CE–, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000, págs. 162 y ss., así como VARONA ALABERN, J. E.: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 2009, págs. 18 y ss.

⁴⁵ ROCA TRÍAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.^a A., *cit.*, pág. 16, han indicado al respecto que «[e]l test de proporcionalidad en sentido estricto mantiene en la práctica del Tribunal unos contornos borrosos y no es exagerado sugerir que, en la inmensa mayoría de los casos, es en el segundo paso (control de necesidad) en el que se ha determinado el resultado del control, de tal manera que el tercer momento sirve como verificación o argumento a mayor abundamiento»; *vid.* asimismo ALEXY, R.: «La fórmula del peso», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 13-42, traducción al castellano de Carlos BERNAL PULIDO, del texto original en alemán publicado como «Die Gewichtsformel», en Joachim JICKELI *et. al.* eds., *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenstein*, De Gruyter, Berlín, 2003, págs. 771-791; y también ALEXY, R.: «Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales», *cit.*, págs. 31 y ss.; MORESO, J. J.: «Alexy y la aritmética de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 69-83, así como CÁRDENAS GRACIA, J.: «Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 139, 2014, págs. 65-100; BERNAL PULIDO, C.: «Estructura y límites de la ponderación», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26, 2003, págs. 225-238, así como el mismo autor en «Los derechos fundamentales y la teoría de los principios. ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución española?», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 30, 2007, págs. 273-291, y en «La racionalidad de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito, 2008, págs. 43-68.

Dicho lo anterior, en el ámbito que nos corresponde analizar en este trabajo, el juicio de proporcionalidad implicará que los jueces constitucionales den respuesta a la siguiente pregunta: ¿un tipo infractor que contiene un número significativo de conceptos jurídicos indeterminados y que pudiera causar algún quebranto en el principio de seguridad jurídica del artículo 9.3 de la CE (y en el principio de legalidad contenido en el art. 25 CE) estaría justificado para permitir una adecuada exacción del tributo conforme al deber de contribuir que pesa sobre todos los obligados tributarios conforme al artículo 31.1 de la CE? O bien, en otras palabras y de forma más breve: ¿ciertas dosis de inseguridad jurídica en el ámbito sancionador estarían justificadas por el objetivo de la lucha contra la elusión fiscal?

Pues bien, para resolver las cuestiones anteriores y llevar a cabo el análisis constitucional que ahora se plantea deberíamos atender a los tres juicios que conforman el principio de proporcionalidad, antes referidos.

Así, en primer lugar, habría que determinar si la medida referida y que ahora se debate (sanción del art. 206 bis LGT) es *idónea* para evitar la elusión fiscal. Al respecto cabría decir que la medida sería idónea únicamente para combatir planificaciones fiscales reiteradas, pero no para atajar nuevos supuestos de planificación fiscal. Ello no obstante, lo que persigue la norma parece ser la pertinaz reiteración por parte de los contribuyentes de esquemas de elusión que han sido rechazados por la Administración tributaria. No obstante, es sabido que la oposición del aparato administrativo en un Estado de Derecho a la autoliquidación tributaria de un contribuyente no implica necesariamente la conformidad a Derecho de tal oposición, como se ha indicado más atrás, pues son los jueces y tribunales quienes tienen la última palabra en la interpretación de la norma (en este caso, los arts. 15 y 206 bis LGT).

Sin embargo, al menos para los supuestos más burdos y reiterados –y reconocidos por la jurisprudencia– de planificación fiscal agresiva parece lógico pensar que la existencia de una sombra de sanción sobre las mismas puede disuadir a determinados operadores de reiterar planificaciones fiscales desafiadas por la Administración, siendo así que al menos en tales términos podría entenderse superado el juicio de idoneidad que requiere el principio de proporcionalidad tantas veces aludido.

En segundo lugar, debería analizarse si la medida contenida en el artículo 206 bis de la LGT es *necesaria* en el sentido de que no existan otros medios para lograr el mismo fin con menor sacrificio del principio jurídico en liza (seguridad jurídica). Sobre ello cabría indicar que podrían aprobarse determinadas obligaciones de información para quienes utilicen esquemas contemplados como potencialmente elusivos y que, de hecho, en muchos casos han sido (o están siendo) desafiados por la Administración ante los tribunales, aunque ello no prejuzgue la conformidad a Derecho de la planificación utilizada⁴⁶. En tales supuestos, se lograría un objetivo similar al pretendido por el artículo

⁴⁶ Cfr. sobre el particular OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París, 2015, así como –refiriéndose a la normativa ya existente en diferentes países– PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *RCyT. CEF*, núm. 392, 2015, págs. 43-80.

206 bis de la LGT (disuadir del uso de determinadas estructuras jurídicas) toda vez que se constreñiría al obligado tributario a ponerse en evidencia ante la Administración tributaria con la probable consecuencia de provocar una comprobación tributaria. Si las obligaciones de desvelar los esquemas de planificación fiscal agresiva se acompañaran —como resultaría lógico— de sanciones en caso de incumplimiento de tal deber por parte de los contribuyentes, se tendría que en tal caso la sanción derivaría de una falta de colaboración exigida al obligado tributario para la correcta aplicación del sistema tributario en lugar de por una interpretación o aplicación posible de la norma tributaria.

Si a ello se une que la postura de la Administración (resuelta por la comisión consultiva prevista en el art. 159 LGT) puede ser posteriormente rechazada por los tribunales, se tiene que la incertidumbre que provocaría para los obligados tributarios el uso de referido criterio administrativo en cuanto a la aplicación de las normas tributarias puede suponer un mal no necesario, habida cuenta de las alternativas antes comentadas. Máxime cuando, como se ha referido más atrás, la intervención del aparato judicial puede conllevar una dilación considerable de una situación jurídica consolidada, sobre todo si se trata de cuantías que permitirían sucesivos recursos (esencialmente, el de casación ante el Tribunal Supremo) y prolongarían el periodo de incertidumbre para el contribuyente y, por ende, la posible lesión del principio de seguridad jurídica. En consecuencia con lo que acaba de indicarse, pudiera acaso pensarse que la infracción introducida por el artículo 206 bis de la LGT incumple el juicio de necesidad contemplado en el principio de proporcionalidad.

Por último, y aun cuando se admitiera que el antes citado juicio de necesidad resulta cumplido en relación con el artículo 206 bis de la LGT, convendría resolver si la medida es *proporcional en sentido estricto*. Esto es, si entendiéndose superados los juicios de idoneidad y necesidad la consecución de un principio (deber de contribuir sin mediar elusión tributaria) justifica el sacrificio en el otro (seguridad jurídica). Como se ha comentado antes, se trata de un salto en el vacío que habrá de realizar el juez o tribunal que haya de enjuiciar la causa, y habitualmente tal ponderación no estará exenta de condicionamientos ideológicos, de los cuales no pueden sustraerse los juzgadores. Pues bien, puestos en una tesitura tal de que los juicios de idoneidad y necesidad se entendieran cumplidos, probablemente me inclinaría a reconocer la preponderancia de la lucha contra la elusión fiscal sobre la seguridad jurídica de quien pretende conocer *a priori* todas las posibles consecuencias de sus actos; y ello pues los operadores deben asumir ciertas inseguridades en la interpretación de las normas como consustanciales con el Estado de Derecho y, por otro lado, existe un precepto (art. 15 LGT) con un tenor suficientemente determinado como para arrojar luz, junto con la jurisprudencia que lo interprete, sobre las consecuencias de planificaciones fiscales agresivas que puedan llevarse a cabo en nuestro país.

Ahora bien, las dudas sobre el cumplimiento del juicio de necesidad antes referidas apuntan, no obstante, a una cuestión que será analizada en el epígrafe 3 de este trabajo en relación con otras vías acaso más eficaces para resolver el mismo problema con menor lesión al principio de seguridad jurídica, como se verá.

A todo lo anterior habría que añadir dos reproches más que se han realizado al artículo 206 bis de la LGT:

Por un lado, se ha criticado el hecho de que se invierta la carga de la prueba cuando la Administración considera que existe «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»⁴⁷. Desde mi punto de vista, la existencia de un elemento cualificado como la declaración de la comisión consultiva dotaría de contenido la inversión de la carga de la prueba que contempla el precepto, siendo así que habiendo desaparecido el *fumus boni iuris* de una operación por la presunción de anormalidad avalada por un examen previo del oportuno órgano administrativo, se justificaría tal inversión de la carga de la prueba. Ello es así porque, además, no se limita el derecho a la prueba hasta hacerlo desaparecer—lo cual pudiera constituir una infracción del art. 24 CE—, sino que se permite en todo caso al obligado tributario probar que se trata de una operación consistente desde un punto de vista jurídico, con lo que entiendo que no se altera principio esencial alguno del ordenamiento jurídico.

Adicionalmente cabría considerar si puede resultar contrario al principio de seguridad jurídica el hecho de que la publicación del informe de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT se haya producido con posterioridad a la realización de las operaciones debatidas (e incluso, después de haberse devengado ya el hecho imponible). En mi opinión tal crítica tampoco resulta justificada y, consecuentemente, no debe ser atendida. Ello es así porque siendo operaciones potencialmente discutibles y habiendo sido advertido del criterio administrativo por la publicidad del mismo, siempre le cabrá al obligado tributario declararlas conforme el criterio administrativo hecho público—de forma que se excluya cualquier posible sanción— o bien, como se ha indicado más atrás, perseverar en su empeño habida cuenta de su convencimiento—debidamente fundamentado y acreditable— de que se trata de una operación de planificación fiscal lícita. En otras palabras, y según lo ya referido, la declaración sobrevenida de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» respecto a una operación ya realizada por el contribuyente no necesariamente obliga a este a variar su autoliquidación si se encuentra convencido de la legalidad de la aplicación de la norma tributaria: podrá en todo caso probarse su conformidad a Derecho y, de este modo, detraerse del ámbito de la infracción comentada.

En cualquier modo, no parece que pueda tacharse el artículo 206 bis de la LGT de tener efectos retroactivos (en relación con una eventual retroactividad impropia o de grado medio), sobre

⁴⁷ Así, en respuesta al informe del CGPJ en el que se advertía un reproche sobre el particular, el órgano proponente había contestado: «El esquema dibujado en el anteproyecto está mimetizando, invirtiéndola, la exoneración de responsabilidad que se regula en el artículo 179 de la LGT para el supuesto de ajuste de la actuación del obligado tributario al criterio administrativo previamente sentado por la Administración, de forma que, en el supuesto que nos ocupa, la previa calificación como abusivo de un esquema negocial u operación (mediante la declaración expresa de que en el mismo concurren los presupuestos recogidos en el art. 15 LGT) y su reproducción posterior, en su propia operación o negocio, por un obligado tributario, con burla de su deber constitucional de contribuir, determinaría la sancionabilidad». El Dictamen 130/2015, de 9 de abril, del Consejo de Estado, ya referido, señala al respecto que «no puede afirmarse la pretendida inversión que se quiere hacer del artículo 179 de la LGT. Ante una conducta subjetivamente sancionable, demostrar el acuerdo con el criterio administrativo previamente sentado puede excluir la culpabilidad (a título de dolo o negligencia). Pero no cabe una inversión de esta regla, a efectos sancionadores: el desacuerdo con los criterios administrativos—repetidos, públicos y calificadores de una conducta o un tipo de operación como artificiosas—, no basta para que concurra un acto o conducta que cumpla con el tipo infractor y que pueda ser declarado culpable. Para tal declaración ha de ser probado el cumplimiento del tipo siguiéndose en todo caso los principios del procedimiento sancionador». Sobre tales cuestiones *vid.*, asimismo, ALONSO MURILLO, F.: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», cit., pág. 304.

todo habida cuenta de la consustancial indeterminación que conlleva la aplicación de las normas jurídicas, como se ha puesto de manifiesto reiteradamente en este trabajo.

2.3. RESPONSABILIDAD DE ADMINISTRADORES SOCIALES RESPECTO DE LAS INFRACCIONES COMETIDAS POR LA SOCIEDAD QUE ADMINIST- TRAN DE HECHO O DE DERECHO

Una cuestión relevante a la hora de determinar responsabilidades tributarias por las operaciones de elusión fiscal que podrían resultar sancionadas por el nuevo artículo 206 bis de la LGT es en qué medida deberían responder los administradores de hecho o de Derecho de las sociedades que hayan sido multadas por haber cometido la infracción estudiada.

A diferencia de lo que ocurre en el Derecho penal, en el Derecho tributario no existe un precepto que atribuya la responsabilidad por la infracción cometida a los administradores de hecho o de Derecho, de modo que tales sujetos no pueden ser considerados como autores de la infracción del artículo 206 bis de la LGT⁴⁸. Ello no obstante, en el ámbito del Derecho tributario se han concebido otras responsabilidades para tales sujetos por las infracciones cometidas por las sociedades que administran.

Al respecto, es preciso recordar que el artículo 43.1 de la LGT recoge:

«Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

a) Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo a) del apartado 1 del artículo 42 de esta ley, los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

Como es sabido, el artículo 42.1 a) de la LGT se refiere a los supuestos de responsabilidad tributaria solidaria en casos de haber causado o colaborado en una infracción tributaria. Sin embargo, como ha señalado la doctrina y la jurisprudencia, dicho artículo se aplicará únicamente cuando

⁴⁸ Así, el artículo 31 de nuestro Código Penal recoge: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurren en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre».

existan evidencias suficientes de la colaboración activa en la conducta infractora, siendo así que en el resto de los casos se aplicará la responsabilidad subsidiaria del precepto antes transcrito⁴⁹.

De lo dispuesto en el artículo 43.1 a) de la LGT es preciso destacar que tal supuesto de responsabilidad se aplica en casos de negligencia por parte del administrador –o de los administradores– cuando se hayan consentido estrategias de planificación fiscal agresiva en contraposición con lo dispuesto en el artículo 206 bis de la LGT, esto es, en el supuesto de que ya exista doctrina administrativa al respecto en relación con casos similares contraria a la aplicación de ciertos esquemas de elusión tributaria.

Pues bien, habida cuenta de todo lo indicado anteriormente respecto de las incorrecciones en la definición del tipo del artículo 206 bis de la LGT, lo cierto es que la inseguridad que puede crearse para los administradores sociales será máxima. Ello, por un lado, habida cuenta de la normativa mercantil que cada vez acota más la obligación de tener presentes los riesgos fiscales de la sociedad, siendo así que será muy difícil alegar el desconocimiento de tales riesgos fiscales⁵⁰; y,

⁴⁹ Ello no obstante *vid.* SSTs de 8 de noviembre de 2010 (sala de lo contencioso, sección 2.ª, recurso de casación núm. 4941/2007); de 18 de febrero de 2013 (sala de lo contencioso, sección 2.ª, recurso de casación núm. 4613/2010); y de 2 de febrero de 2015 (sala de lo contencioso, sección 2.ª, recurso de casación núm. 705/2013) que reconocen en el ámbito de la LGT/1963 la colaboración activa del administrador de hecho incluso a título de mera negligencia. *Vid.* asimismo la SAN de 27 de enero de 2014 (sala de lo contencioso, sección 7.ª, recurso núm. 170/2012) en el ámbito de la actual LGT. Sobre el particular puede consultarse, por todos, ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*, 2.ª ed., Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010. Puede consultarse asimismo HERRERA MOLINA, P. M.: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista técnica tributaria* núm. 57, 2002, págs. 69-106; CARBAJO VASCO, D.: «La responsabilidad tributaria de los administradores por participación en ilícitos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Gaceta fiscal*, núm. 230, 2004, págs. 17-26; GARCÍA NOVOA, C.: «Notas sobre la responsabilidad tributaria del Administrador de hecho», en VILLAR EZCURRA, M.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (coords.): *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, págs. 653-678; MARTÍNEZ MICÓ, J. G.: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Estudios de derecho judicial*, núm. 156, 2009 (Ejemplar dedicado a: V Congreso tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad), págs. 349-364; RUIZ ALMENDRAL, V.: «Los administradores de sociedades como responsables tributarios», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010 (Tomo I), págs. 1.045-1.076.

⁵⁰ Así la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo recoge en su artículo 529 ter.1 la facultad indelegable del consejo de administración de las sociedades cotizadas de «determinación de la política de control y gestión de riesgos, incluidos los fiscales» (apdo. b), o de «aprobación de las inversiones u operaciones de todo tipo que por su elevada cuantía o especiales características, tengan carácter estratégico o especial riesgo fiscal» (apdo. f); por su parte, el artículo 529 quaterdecies.4 de dicha ley encarga a la comisión de auditoría en todo caso «Supervisar la eficacia del control interno de la sociedad, la auditoría interna y los sistemas de gestión de riesgos, incluidos los fiscales» (apdo. b), e informar al consejo de administración sobre «la creación o adquisición de participaciones en entidades de propósito especial o domiciliadas en países o territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales», así como sobre «las operaciones con partes vinculadas» (apdo. g); y por último, el artículo 540.4 de la ley referida, obliga que el informe anual de gobierno corporativo sobre

por otro lado, porque pueden racionalmente asumirse determinadas planificaciones fiscales agresivas que hayan sido tachadas de ilícitas por parte de la Administración tributaria, en el convencimiento de que puede defenderse ante los jueces y tribunales que tales conductas no entran en el ámbito del artículo 15 de la LGT, o bien que no existe *igualdad sustancial* con otras conductas entendidas como elusivas por la Administración.

Y dado que la responsabilidad subsidiaria de los administradores de hecho o de Derecho puede ser significativa (no solo las sanciones que pudieran imponerse de acuerdo con el art. 206 bis de la LGT sino también la deuda tributaria levantada por la Administración tributaria a raíz de la aplicación del art. 15 LGT), la cuestión no es en absoluto baladí y debería hacer reflexionar a más de un consejero delegado.

2.4. RESPONSABILIDAD DE ASESORES FISCALES RESPECTO DE LOS ESQUEMAS DE ELUSIÓN QUE HAYAN DISEÑADO

Otra cuestión sin duda de gran interés es la responsabilidad que podría afectar a los asesores fiscales en cuanto que artífices en última instancia de las estructuras de elusión fiscal que aplicarán posteriormente sus clientes.

De hecho, algunos países como Australia o Nueva Zelanda imponen también sanciones a los asesores fiscales que «comercialicen» sus esquemas de elusión fiscal⁵¹.

En nuestro Derecho, el artículo 181 de la LGT recoge que serán sujetos infractores quienes «realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones en las leyes». Sin embargo, según los artículos 191 a 195 de la LGT la infracción consiste en «dejar de ingresar» los tributos debidos, o «incumplir la obligación de presentar de forma completa y correcta las declaraciones

«Operaciones vinculadas de la sociedad con sus accionistas y sus administradores y cargos directivos y operaciones intragrupo» (apdo. d), así como sobre «Sistemas de control del riesgo, incluido el fiscal» (apdo. e). Sobre tales cuestiones *vid.* GASCÓN CATALÁN, J.: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documento de Trabajo del IEF*, núm. 19/2014.

⁵¹ *Cfr.* así, los artículos 290-50 a 290-65 de la australiana *Taxation Administration Act* de 1953 contempla sanciones que serían la mayor cuantía de las siguientes: o bien 5.000 unidades de pena (para personas físicas) o 25.000 unidades de pena (para sociedades) –según el art. 4AA de la *Crimes Act* 1914, tal unidad de pena se correspondería a 180 dólares australianos–, o el doble de los honorarios exigidos al cliente por asesorarle sobre el esquema elusorio, si bien existen algunas exoneraciones de pena cuando los asesores fiscales provean a sus clientes de asesoramiento «independiente y objetivo». Sobre resoluciones judiciales recientes refiriéndose a ello *vid.* JOSEPH, A.: «Casenote – Federal Court Decision on Imposition of Penalties on Promoters of Tax Schemes», *Asia-Pacific Tax Bulletin September/October* 2014, págs. 328-330. Del mismo modo, el artículo 141EB de la neozelandesa *Tax Administration Act* de 1994 castiga a los asesores fiscales que promuevan (*promoters*) esquemas de elusión fiscal (ofertándolos, vendiéndolos, emitiéndolos, etc.) a 10 o más personas, en cuyo caso la sanción es precisamente la cantidad eludida por el cliente al Fisco, estableciéndose además un régimen de responsabilidad solidaria o subsidiaria, según los casos, en relación con la multa si se ha realizado el asesoramiento junto con otros *promoters*.

o documentos necesarios», o bien «obtener indebidamente devoluciones» (o «solicitar indebidamente devoluciones») tributarias, o, en fin, «determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir».

Por otro lado, la infracción prevista en el artículo 206 bis de la LGT sería el «incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley». En definitiva, las infracciones referidas se imponen por incumplir las obligaciones tributarias que el ordenamiento impone a una determinada persona. Por ello resulta lógico pensar que no puede ser sujeto infractor (por inidoneidad) quien no puede incumplir obligaciones tributarias que de hecho no le impone el ordenamiento jurídico⁵². En tal caso, solo cabría la posibilidad de colaborar con la comisión de la infracción. Esto es, y expresado en términos de Derecho penal, cabría participación pero no autoría. Y lo cierto es que nuestro Derecho tributario, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho penal, no sanciona autónomamente la participación sino en la forma que comentamos a continuación.

Continuando tal línea argumental, es preciso indicar que el ordenamiento tributario recoge el instituto de la responsabilidad tributaria como una suerte de sanción de garantía⁵³. Así, se reconoce un supuesto de responsabilidad solidaria en el ya citado artículo 42.1 a) de la LGT, para quienes «sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria», en cuyo caso la responsabilidad «también se extenderá a la sanción» que corresponda.

MARTÍN DÉGANO ha realizado un adecuado paralelismo con el Derecho penal al indicar que «la figura del *causante* se corresponderá, además de con la del autor, con la del inductor, y la del *colaborador* con las de los cooperadores necesarios o la de los cómplices» (cursivas en el texto original), mientras que no se incluiría en el ámbito del citado artículo 42.1 a) de la LGT el encubrimiento por entenderse referido tal supuesto «para una participación previa al momento inicial de la comisión de la infracción, pero no a lo largo de todo el periodo de prescripción», y siendo así que en este último caso no habría participación *activa* en la comisión de la infracción⁵⁴.

⁵² Cfr. en el mismo sentido CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) et al., *Derecho y Práctica Tributaria*, Wolter Kluwer, Valencia, 2013, págs. 136-138. Ello no obstante, cuando el asesor fiscal actúe como representante del obligado tributario sí podría ser infractor con las consecuencias derivadas de los artículos 178 y siguientes, máxime cuando haya actuado sin dar cumplida cuenta a su cliente de los actos realizados o cuando le sea imputable una infracción por negligencia (vid. *in extenso* ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J.: *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1995, págs. 260 y ss.). En cuanto a la actuación del asesor fiscal como mero presentador de las autoliquidaciones por vía telemática por cuenta de terceros, si bien la contestación a la Consulta de la DGT de 18 de enero de 2005 (núm. V0044/2005) indica que podría incurrirse en un supuesto de responsabilidad tributaria de los artículos 42 y 43 de la LGT, CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) et al., *Derecho y Práctica Tributaria*, cit., pág. 138, entienden con razón que por el mero hecho de presentar la autoliquidación no se incurre en responsabilidad tributaria si no se prueba una mayor actividad tendente a una colaboración activa con la infracción.

⁵³ En expresión acuñada por CALVO ORTEGA, R.: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, núm. 5, 1973, pág. 39.

⁵⁴ Cfr. MARTÍN DÉGANO, I.: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 1, 2001, pág. 26. Aunque las opiniones del autor se

En definitiva, habida cuenta de que en la mayoría de los casos de fraude a la ley tributaria –por no decir en todos– las estructuras de elusión se diseñan por equipos de asesores fiscales, ya sea *ad hoc* o bien definiendo las operaciones en abstracto que luego comercializan adaptándolas a las circunstancias de cada cliente, no parece adecuado entender que no exista una «colaboración» en la puesta en marcha de los esquemas elusorios y aún menos que dicha participación no sea «activa». De hecho, cabrían varias formas de colaboración: participación en infracción cometida por omisión (dejar de ingresar) o, por ejemplo, participación concatenada de varios asesores fiscales que conforman un equipo o bien porque un asesor fiscal encarga a otro una particular configuración de la operación compleja que se pretende llevar a cabo⁵⁵.

Por otro lado, si existiera colaboración activa por parte del asesor fiscal en cuanto al diseño de un esquema de elusión tributaria y tal estructura finalmente no llega a declararse en el modo aconsejado por decisión en última instancia del contribuyente, lógicamente no puede derivarse al asesor fiscal responsabilidad del artículo 42.1 a) de la LGT toda vez que la misma tiene una naturaleza accesoría.

Ahora bien, cuando un asesor fiscal preste sus servicios en relación con una concreta operación a un contribuyente que luego sea condenado por una infracción del artículo 206 bis de la LGT, relacionada con la elusión tributaria respecto a esa misma operación, ¿responderá en todo caso tal asesor fiscal a tenor de lo dispuesto en el referido artículo 42.1 a) de la LGT? Debe entenderse que ello no necesariamente tiene que ser así: en la medida en que el asesor fiscal se haya limitado a proponer a su cliente una serie de alternativas de tributación, advirtiéndole del mayor o menor riesgo fiscal de cada una así como de las consecuencias tributarias específicas que pueden derivarse en los distintos supuestos considerados, y dejando en última instancia a la decisión del contribuyente la forma de declarar la operación, no cabe entender que el citado asesor haya ido más allá de su cometido: proporcionar conocimientos especializados a un cliente⁵⁶. Se tratará en definitiva de una cuestión probatoria, siendo así que la presentación por parte del asesor fiscal de prueba fehaciente del asesoramiento realizado en un sentido neutro o expositivo le excluiría de la aplicación del supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 42.1 a) de la LGT. Ahora bien, si una vez decidido el cliente en seguir una estructura compleja que finalmente resulte en el fraude a la ley tributaria contemplado en el artículo 15 de la LGT, en las condiciones aconsejadas por el asesor fiscal, este le sigue prestando asesoramiento en cuanto a la materializa-

vierten respecto del artículo 38.1 de la LGT/1963, las mismas son extrapolables al actual artículo 42.1 a) de la LGT. En relación con la figura del *inductor* no existe consenso doctrinal sobre su inclusión en el ámbito de la responsabilidad solidaria antes referida o no (*cf.* refiriéndose a las diferentes posiciones doctrinales MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit. loc. cit.*). Comentando el precepto actual (y particularmente el requisito de colaborar «activamente» en la realización de la infracción *vid.* CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) *et al.*, *Derecho y Práctica Tributaria*, cit., pág. 135, y en términos similares a los indicados, *vid.* sobre el particular, igualmente, MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: «El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable», EDERSA, Madrid, 2003; ÁLVAREZ AMÉZAGA, B.: «Algunas consideraciones en relación con la responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Fórum fiscal de Álava*, mes 9, 2007, págs. 25-36, así como ROMERO PLAZA, C.: «La responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100, 2013, págs. 97-115.

⁵⁵ MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit.*, pág. 13.

⁵⁶ En el mismo sentido *vid.* MARTÍN DÉGANO, I., *op. cit.*, pág. 10.

ción de las operaciones necesarias para lograr la menor tributación pretendida en contravención de la normativa tributaria (art. 15 LGT citado), podría derivarse la responsabilidad solidaria al asesor fiscal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42.1 a) de la LGT. Tal responsabilidad alcanzará no solo a la deuda tributaria levantada, sino también a las sanciones que correspondan⁵⁷.

Ahora bien, si una vez asesorado al cliente se tiene noticia de que el mismo ha seguido la planificación fiscal más agresiva de entre las posibles, la cual podría llevar a la recalificación de las operaciones a tenor del artículo 15 de la LGT –y, eventualmente, a una infracción del art. 206 bis LGT–, no puede declararse la responsabilidad solidaria del asesor fiscal por el mero hecho de saber la actuación de su cliente y no denunciarlo, dado que en la actualidad no existe una obligación a informar a la Administración tributaria de una duda razonable en cuanto a la licitud de una estructura de planificación fiscal utilizada por un cliente, lo cual pudiera resultar además contrario al secreto profesional. Otra cuestión es si se desatiende un requerimiento de información individualizado (art. 93.5 LGT), en cuyo caso corresponderán, en su caso, las sanciones previstas en el artículo 203 de la LGT.

Por supuesto, todo lo anterior debe ponerse en relación con la responsabilidad tributaria del asesor fiscal, sin perjuicio de otro tipo de responsabilidades que quepan en el ámbito penal y en el ámbito civil, lo cual excede del objeto de este trabajo⁵⁸.

3. EFECTOS DE LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 DE LA LGT EN EL ÁMBITO SANCIONADOR: ¿AMPLIACIÓN NO PRETENDIDA DE LA PUNIBILIDAD DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA?

Después de todo lo indicado en epígrafes anteriores, cabría ahora preguntarse si la modificación que se produjo del artículo 15 de la LGT en la última reforma de dicha ley, en la que se ha eliminado la prohibición de sancionar las conductas fiscales respecto de las que se declare «conflicto en aplicación de la norma tributaria», tiene únicamente efectos en relación con el artículo 206 bis de la LGT o bien se ha introducido por esa vía una posibilidad general de sanción de las conductas de elusión tributaria respecto de las cuales el artículo 206 bis de la LGT es solo un botón de muestra.

En definitiva, podría preguntarse si cabe sancionar el menor ingreso de tributos (o la obtención de mayores devoluciones tributarias, la mera solicitud de devoluciones o beneficios tributarios

⁵⁷ ROMERO PLAZA, C.: «La responsabilidad tributaria del asesor fiscal», cit., págs. 114, refiriéndose al artículo 182.1 de la LGT entiende que el asesor fiscal no solo responde por las sanciones derivadas del impago de la deuda debida sino también respecto del incumplimiento de obligaciones formales.

⁵⁸ Así, la STS de 19 de mayo de 2010 (sala de lo civil, sección 1.ª, recurso de casación núm. 892/2006) estableció una responsabilidad del asesor fiscal en el 70% de las sanciones impuestas a su cliente por un deficiente asesoramiento. *Vid.* sobre el particular ADAME MARTÍNEZ, F.: «Responsabilidad civil y penal por delito fiscal de los asesores fiscales», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100, 2013, págs. 55-96 (en particular págs. 67-73).

o, en fin, la acreditación de partidas positivas o negativas que puedan compensarse o deducirse en declaraciones futuras), siguiendo esquemas jurídicos o interpretaciones cuyas consecuencias tributarias son posteriormente rectificadas por la Administración por «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», aun cuando no se den todos los elementos del tipo del artículo 206 bis de la LGT como, por ejemplo, no existir en el momento de presentar la autoliquidación criterio público alguno de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT. En tales supuestos la duda que se plantea es si, aunque no sea sancionable tal conducta por el artículo 206 bis de la LGT, podría serlo por los artículos 191 a 195 de la LGT.

Por un lado, cabe pensar que la modificación del artículo 15 de la LGT excluyendo la prohibición de sancionar por tal instituto podría conllevar, por este mero hecho, la posibilidad de hacerlo a través del tipo infractor de entre los previstos en la LGT con el que más se identificara la conducta elusiva (dejar de ingresar: art. 191 LGT; obtener devoluciones tributarias: artículo 193 LGT; solicitar devoluciones: art. 194 LGT, etc.). Ello es así porque la elusión fiscal consiste precisamente en un quebranto potencial o real en los derechos de recaudación de la Hacienda Pública que, de conllevar al menos un elemento de culpabilidad (esto es, no cabiendo causas de exoneración de la responsabilidad previstas en el art. 179 LGT), sería sancionable como el resto de conductas lesivas para el mismo bien jurídico⁵⁹. En consecuencia, de seguirse tal postura, la exoneración de responsabilidad por interpretación razonable de la norma tributaria constituiría un elemento clave para determinar la posibilidad de sancionar la conducta de planificación fiscal, y se convertiría en parámetro de punibilidad: solo las planificaciones groseramente forzadas y contrarias al espíritu de la norma fiscal aplicada podrían sancionarse, como infracciones leves por inexistencia de ocultación, por los artículos 191 y 193 a 195 de la LGT.

En consecuencia, y aunque las sanciones pecuniarias serían prácticamente las mismas, en tales casos no cabría la imposición de sanciones no pecuniarias del artículo 186 de la LGT (pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado), que sí podrían imponerse en el caso de infracciones del artículo 206 bis de la LGT por su calificación *ex lege* como infracciones graves.

En definitiva, de seguirse tal teoría sobre los efectos de la modificación del artículo 15 de la LGT, habría que considerar dos tipos de infracciones:

- Por un lado, los **tipos genéricos** previstos en los artículos 191 y siguientes de la LGT, en los que cabría castigar como infracciones leves (al no existir ocultación),

⁵⁹ Así, PALAO TABOADA («La punibilidad del fraude de ley», cit., pág. 20) ha escrito refiriéndose al texto en vigor antes de la última reforma: «como ya habíamos afirmado en otra ocasión "ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto a efectos tributarios como fraude a la ley excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal". En rigor, por lo que respecta a la infracción administrativa, habría que rectificar la frase anterior y donde dice "excluye" habría que decir "debería excluir", porque está claro que en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 15 de la LGT la calificación como "conflicto" impide terminantemente la imposición de sanciones administrativas».

y por ello sin imposición de sanciones accesorias no pecuniarias, determinadas conductas elusivas cuando aun sin haberse declarado por la Administración, en relación con operaciones similares, «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», sin embargo se entendiera que por una flagrante y temeraria vulneración del espíritu de la legislación fiscal aplicada no cabría alegar interpretación razonable alguna.

- Por otro lado, un **tipo específico** y agravado para la elusión fiscal para aquellos supuestos en que el contribuyente utilizara esquemas ya declarados por la Administración como «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en cuyo caso la infracción sería calificada de grave y, por tanto, cabría la imposición de sanciones accesorias no pecuniarias, resultando además más complicado probar una interpretación razonable de la legislación fiscal como causa exculpatoria de la responsabilidad, precisamente por haberse declarado por la Administración tributaria incompatibles con la norma fiscal.

Por otro lado, el tenor del artículo 206 bis de la LGT podría considerarse ambiguo. Así, tal precepto fija como tipo infractor en su apartado primero «el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones (...); seguidamente, en el apartado 2.º del mismo precepto se señala que «[e]l incumplimiento a que se refiere el apartado anterior *constituirá infracción tributaria 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» (cursivas mías); y finalmente, en el apartado 5.º del artículo 206 bis de la LGT comentado se recoge que «[l]as infracciones y sanciones reguladas en este artículo serán incompatibles con las que corresponderían por las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 de esta ley». Ello pudiera entenderse en el sentido de que solo se ha querido sancionar la elusión fiscal en los supuestos contemplados en el artículo 206 bis de la LGT (con los requisitos ya examinados), pero también permitiría entender lo contrario, esto es, que el precepto referido contempla un tipo específico que resulta *incompatible* con la sanción prevista en los artículos 191 y siguientes de la LGT, lo cual conlleva de hecho la posibilidad de sancionar por estos últimos preceptos y no por el artículo 206 bis de la LGT en casos de elusión.

No obstante lo anterior, parece que los antecedentes legislativos de la modificación producida no inducen a pensar en una voluntad de sancionar más que las conductas elusivas previstas en el artículo 206 bis de la LGT. Así, en el *iter* legislativo que llevó finalmente a aprobar el mencionado precepto nunca pareció concebirse más sanción que la prevista para los casos en que el contribuyente fuera en contra de la doctrina administrativa⁶⁰. Y siendo claro que los antecedentes

⁶⁰ Así pues, en el anteproyecto de LGT de 2003 se recogía en el artículo 15, párrafo 3.º *in fine* que no se impondrían sanciones «... sin perjuicio de la sanción que proceda, en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley». Y por su parte el precepto aludido consideraba como infracción tributaria muy

legislativos constituyen un criterio exegético de las normas por mor del artículo 3.1 del CC, bien pudiera alegarse que tal circunstancia determina que el artículo 206 bis de la LGT sea considerado como la única posibilidad de sancionar el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»⁶¹.

Pues bien, habida cuenta de los antecedentes legislativos del nuevo artículo 206 bis de la LGT, parece claro que en la actualidad el levantamiento de deuda por motivo de declaración de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» solo puede sancionarse en las condiciones ya comentadas, esto es, cuando el contribuyente declare o autoliquide en contra del criterio fijado por la comisión consultiva prevista en el artículo 159 de la LGT.

4. VÍAS ALTERNATIVAS Y MÁS EFICACES PARA SOLUCIONAR EL PROBLEMA DE LA ELUSIÓN FISCAL

Hasta ahora, se han puesto de manifiesto dos técnicas jurídicas de que dispone el sistema tributario español para combatir la elusión fiscal: por un lado, la recalificación de operaciones

grave: «Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar las bases o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley siempre que: a) La Administración hubiera declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de esta ley, y b) Las circunstancias del caso concreto pusieran de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio». Tal redacción no llegó a formar parte siquiera del proyecto de ley por las críticas vertidas por el Consejo de Estado y por algunos sectores de la doctrina científica. Por su parte, el anteproyecto de ley de la última reforma de la LGT remitido para información pública el 23 de junio de 2014 retomó la idea defendida por la Administración hace más de una década, recogiendo nuevamente al final del artículo 15 de la LGT y después de indicar que –con carácter general– no se impondrán sanciones en casos de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», lo siguiente: «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 convalidado 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». Ante las críticas vertidas por el CGPJ y el Consejo de Estado, ya referidas más atrás, que tenían que ver sobre todo con la infracción del principio de tipicidad y *lex certa*, se modificó en el proyecto de ley presentado a Cortes la redacción del artículo 15 de la LGT (en la que únicamente se eliminó la imposibilidad de sancionar las operaciones respecto de las que existiera declaración de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria») y, por otra parte, se incluyó en el mismo una nueva infracción (el actual art. 206 bis LGT).

⁶¹ Vid. con carácter general RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑIZ, J.: «El criterio histórico en la interpretación jurídica», *Dereito: Revista xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1, 2013, págs. 599-632. En el concreto ámbito tributario vid. GONZÁLEZ GARCÍA, E.: *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona, 1997; CHECA GONZÁLEZ, C.: *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1998; BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M.: «La interpretación de las normas tributarias (y II)», *Fórum Fiscal de Álava*, mes 4, 2006, págs. 31-44.

elusivas de acuerdo con el artículo 15 de la LGT; por otro lado y desde hace poco –lo cual constituye propiamente el objeto de este trabajo–, la sanción con multa pecuniaria y sanciones accesorias de determinadas conductas elusivas por medio del artículo 206 bis de la LGT.

Sin embargo, todo parece indicar que tales técnicas, aun siendo eficaces –más la primera que la segunda, como se ha puesto de manifiesto más atrás– no son suficientes o, por mejor decir, no son todo lo eficientes que podría esperarse. Ello es así, básicamente, por varias razones:

Primeramente porque existe una idea común en relación con las conductas elusorias, que impregna la configuración de los instrumentos de lucha contra las mismas, cual es que no existe ocultación de los esquemas configurados para reducir la carga fiscal y que, por esta misma razón, tales conductas no pueden merecer más reproche por parte de la Administración tributaria que la recalificación de las operaciones gravadas a fin de que se ingrese una mayor cantidad de impuestos. Sin embargo, referida falta de ocultación no es más que una falacia en el actual sistema de gestión tributaria: habida cuenta de que en la inmensa mayoría de impuestos –y, esencialmente, en aquellos en los que más posibilidades de planificación existen– el propio contribuyente es quien aplica la norma (declarando y liquidando), a la Administración solo le queda un papel pasivo y de control respecto de las autoliquidaciones presentadas. Consecuentemente, para la Administración tributaria le resultarán *de facto* ocultas multitud de operaciones que, aun habiendo sido declaradas por el contribuyente, no resultan finalmente comprobadas. Y dado que el número de autoliquidaciones que se comprueban constituyen un porcentaje ínfimo de las presentadas, gran parte de las operaciones elusivas de los contribuyentes permanecen en la oscuridad.

Relacionado con lo anterior, y en segundo lugar, no parece que sea estrictamente cierta otra idea común relacionada con la elusión fiscal, cual es la ausencia de mala fe por parte de los contribuyentes que adoptan determinados esquemas de planificación fiscal agresiva. Ello es así porque habida cuenta de la baja probabilidad de ser inspeccionados y, por otro lado, de las consecuencias jurídicas que conlleva la recalificación de las operaciones por el procedimiento de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (aumento de la tributación conforme a las operaciones usuales e intereses de demora, pero sin sanciones en la mayoría de los casos), la apuesta por una interpretación forzada de la norma, aun conociendo que ello puede resultar indebido, es ciertamente rentable. Dicho en otras palabras: aun cuando la interpretación y aplicación de las normas tributarias es una labor controvertida y que en absoluto puede considerarse automática, y siendo así que debe protegerse la libertad de los contribuyentes para planificar sus actividades en la forma en que les resulte más rentable desde una perspectiva fiscal, existen determinados esquemas elusorios que suponen una reducción fiscal de tal calibre frente a lo que de otro modo debería pagarse a la Hacienda Pública que difícilmente puede pensarse que constituye una economía de opción irreprochable. Si, ello no obstante, se utiliza referido esquema usando argucias legales con el objeto de conseguir una reducción significativa de la factura fiscal, aun conociendo que si la Administración tributaria le investiga corregirá con toda probabilidad tal declaración, existe una voluntad de aminorar los tributos debidos que ciertamente se encuentra en el límite de la licitud, actitud que por faltar la buena fe no merece, en mi opinión, la protección del ordenamiento por mucho que se invoque el principio de seguridad jurídica. Así, la seguridad jurídica como reflejo

del *fair play* que debe existir entre Administración y contribuyentes solo debería invocarse por el contribuyente cuando el mismo haya cumplido de buena fe sus obligaciones tributarias, pero no en supuestos en que ha forzado la aplicación de la norma, ateniéndose a su literalidad y desatendiendo su espíritu, con el fin interesado de reducir notablemente su tributación pervirtiendo de este modo los principios de Justicia tributaria que rigen la imposición, actitud que se encuentra muy cercana a las actividades declaradas como infracciones en los artículos 191 de la LGT y en las que difícilmente se podría negar una *intención cuasidefraudatoria*.

Pero, en tercer lugar y sobre todo, la falta de eficacia de las medidas existentes de lucha contra la elusión fiscal (arts. 15 y 206 bis LGT) tiene que ver esencialmente con su carácter de instrumentos jurídicos *a posteriori*, esto es, aplicables cuando se ha producido ya el esquema que pretende evitarse, de forma que la Administración tributaria dispone de acciones correctivas pero no preventivas.

Sin embargo, existe otra vía para luchar contra la elusión tributaria acaso más efectiva que la nueva infracción del artículo 206 bis de la LGT, cual es imponer la obligación –bajo amenaza de sanción– de comunicar a la Administración las operaciones que supongan un planificación fiscal agresiva. Tal tipo de mecanismos se llevan utilizando hace ya años en algunos países de nuestro entorno, al aparecer con buenos resultados, y son los países anglosajones –con alguna excepción, como se verá– los que han optado decididamente por esta vía⁶².

Debe reconocerse que *Estados Unidos* ha sido el país más activo en este campo, siendo así que desde los años 70 ha aprobado distintas medidas para luchar contra los refugios fiscales (*tax shelter*), concepto próximo a lo que ahora entendemos como planificación fiscal agresiva pero que también puede incluir fraude fiscal, utilizados por personas físicas acaudaladas –que fueron el primer objetivo de la Administración fiscal estadounidense por detectarse en dicho ámbito los primeros abusos– y que luego se extendieron a las planificaciones fiscales agresivas de las sociedades⁶³. En la actualidad, los reglamentos (*regulations*) del Tesoro de los Estados Unidos, conte-

⁶² Vid. sobre el particular PALAO TABOADA, C.: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», cit.

⁶³ Actualmente reguladas en los artículos 6011, 6111 y 6112 del *Internal Revenue Code*. Tal inquietud parte desde, al menos, la *Tax Reform Act* de 1969, en la que el Congreso de los Estados Unidos legisló aumentando los gravámenes de determinados instrumentos que servían a las personas físicas para reducir o diferir el pago de impuesto, línea que fue continuada por la *Tax Reform Act* de 1976 y la *Revenue Act* de 1978. La *Economic Recovery Tax Act* de 1981 y la *Tax Equity and Fiscal Responsibility Act* of 1982 establecieron multas a determinadas operaciones de planificación fiscal agresiva en gran parte dirigidas a los organizadores de las mismas. Fue la *Deficit Reduction Act* de 1984 la que obligó a registrar bajo amenaza de sanción las planificaciones fiscales agresivas en el *Internal Revenue Services (IRS)*, siendo así que se compelió a los organizadores de tales planificaciones a mantener una lista de inversores en tales instrumentos financieros de dudosa licitud (*potentially abusive tax shelters*). Por su parte, la *Tax Reform Act* de 1986 fue considerada como la reforma legislativa que ponía la puntilla a las operaciones de elusión fiscal de personas físicas, con una serie de medidas que reducían notoriamente el margen de planificación fiscal. Por su parte, la *Taxpayer Relief Act* de 1997 extendió las obligaciones de información a la Administración tributaria de esquemas de planificación agresiva también a las sociedades por medio del artículo 6661(d) del *Internal Revenue Code*, considerándose refugio fiscal (*tax shelter*) determinadas estructuras cuando exista en ellas una

nidas en el título 26 del *Code of Federal Regulations (CFR)*, establecen una serie de obligaciones de información para contribuyentes y promotores en relación con determinadas transacciones tendientes a la elusión fiscal (*Disclosure of Reportable Transactions*)⁶⁴.

Por su parte, *Reino Unido* cada vez más involucrado en la lucha contra la elusión tributaria esencialmente a partir de la sentencia *Ramsay*⁶⁵, siguió los pasos de los Estados Unidos y aprobó por el *Finance Act* de 2004 un régimen de revelación a la Administración tributaria de determinados esquemas tendientes a la elusión fiscal (*Disclosure of Tax Avoidance Schemes* o *DOTAS*)⁶⁶. Se definía así la política fiscal de Gran Bretaña en relación con la lucha contra la elusión fiscal por el gobierno Laborista de Tony Blair, rechazando la aprobación de una norma general anti-elusiva escrita (que, no obstante, se aprobaría años después en el 2013) y dirigiendo los esfuerzos a frustrar desde el inicio los esfuerzos de aquellos que trabajan para construir esquemas tendientes a la elusión fiscal⁶⁷.

significativa finalidad de elusión o fraude fiscal, se ofrezca en condiciones de confidencialidad –esto es, prohibiendo a su destinatario revelar la estructura a fin de poderla vender a más potenciales clientes– y cuando los honorarios del promotor de tales estructuras excedan los 100.000 dólares. Posteriormente hubo un desarrollo de tales reglas de información (*Temporary Regulations on Tax Shelter Disclosure, March 2000*) y una modificación importante por la *American Jobs Creation Act* de 2004. Para más detalle sobre la historia de la lucha contra la elusión fiscal a través de instrumentos de planificación fiscal agresiva puede verse el documento *The Problem of Corporate Tax Shelters Discussion, Analysis and Legislative Proposals, Department of the Treasury July 1999*, págs. 58-76, así como LARIN, G. N.; DUONG, R. y JACQUES, M.: *Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions. Instalment 8: The United States – Disclosure Rules*, Chaire de recherche de fiscalité et finances publiques, Université de Sherbrooke, julio, 2009, págs. 4-12.

⁶⁴ Cfr. desarrollo del artículo 6011 del *Internal Revenue Code (IRC)* realizadas por CFR, Title 26, Chapter I, Subchapter F, Part 301, artículo 6111-3 (*Disclosure of reportable transactions*) y CFR, Title 26, Chapter I, Subchapter A, Part 1, artículo 6011-4 (*Requirement of statement disclosing participation in certain transactions by taxpayers*), entre otros. Por tales disposiciones se requiere la revelación, además de las operaciones reconocidas expresamente por el IRS (<https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Listed-Transactions>, consultado el 15 de noviembre de 2015), de aquellas que tengan cláusula de confidencialidad (se prohíba al cliente su divulgación para permitir así al promotor seguir vendiendo la estructura fiscal a otros clientes y los honorarios superen una determinada cuantía), transacciones con protección contractual (aquellas en las que el cliente tiene derecho a reembolso de los honorarios pagados si no se produce el ahorro fiscal pretendido), o algunas transacciones relacionadas con pérdidas o intereses. Para más detalles *vid.* PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», anexo I de la obra VV. AA., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, 2015, págs. 1-5.

⁶⁵ *W. T. Ramsay Ltd. v. Inland Revenue Commissioners*, House of Lords 12 march 1981.

⁶⁶ Cfr. *Finance Act* 2004, de 22 de julio, con modificaciones posteriores, y el desarrollo reglamentario realizado por *The Tax Avoidance Schemes (Information) Regulations 2004, 2012 and 2015 (amendment)*, así como por *The VAT (Disclosure of Avoidance Schemes) regulations y order 2004 and 2005 (amendment)*, normativa modificada recientemente por la *Finance Bill* 2016, publicada el 24 de marzo de este año. Para más detalles *vid.* el documento *Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)*, así como *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, ambos elaborados por *HM Revenue and Customs* y disponibles en internet.

⁶⁷ *Vid.* sobre el particular SEELY, A.: «Tax avoidance: a General Anti-Avoidance Rule background history (1997-2010)», *House of Commons Library Briefing Paper* number 02956, 15 de mayo de 2015, págs. 17-31.

Pues bien, debe indicarse en primer lugar que en el sistema británico existen dos regímenes distintos de revelación de información sobre planificación fiscal agresiva: uno para el IVA y para el resto de impuestos⁶⁸. Ello se debe probablemente a que el legislador entendió que las particularidades del IVA, por su propia estructura y por encontrarse armonizado dicho impuesto en su casi totalidad a nivel de la UE, merecía un tratamiento diferenciado respecto del resto de recursos tributarios. En esencia, el régimen consiste en obligar a los promotores de planes potencialmente elusivos, bajo amenaza de sanción, a comunicarlos a la Administración tributaria en el plazo de cinco días desde que tuvo lugar el asesoramiento. Únicamente si no existe promotor, es decir, cuando el esquema ha sido diseñado por el propio contribuyente (*in house schemes*) o bien ha sido asesorado por un abogado cubierto por secreto profesional, quien debe comunicar el esquema potencialmente elusorio en el plazo de 30 días es el usuario del mismo. Una vez conocido por la Administración tributaria dicho esquema fiscal, esta le otorga un código que debe ser comunicado por los promotores a todos los clientes que lo utilicen, siendo así que estos últimos deben –a su vez– declarar el código del esquema potencialmente elusorio en sus relaciones con la Administración (*v. gr.* autoliquidaciones presentadas). Un esquema tributario debe comunicarse a la Administración si existe una estructura de negocios u operaciones que permita una ventaja fiscal que constituya el beneficio principal de referida estructura y, adicionalmente, se cumplan una serie de criterios (*hallmarks*) listados por la normativa, entre los que se encuentran el criterio de confidencialidad ya referido en el régimen estadounidense, honorarios elevados del asesor fiscal, productos fiscales estándar comercializados en masa u otros supuestos específicos referidos a operaciones que generan pérdidas, contratos de *leasing*, tributación de las rentas del trabajo, etc.⁶⁹

En pocos años fueron varios los países que incluyeron en su normativa interna mecanismos similares para luchar contra la elusión fiscal, que por orden de aprobación fueron Portugal⁷⁰, Irlanda⁷¹, Canadá⁷², Australia⁷³ y Sudáfrica⁷⁴.

⁶⁸ Los equivalentes a nuestros Impuestos sobre la Renta de Personas Físicas y Sociedades (*Income Tax, Corporation Tax and Capital Gains Tax*), el equivalente a nuestras cotizaciones a la Seguridad Social (*National Insurance Contributions*), el equivalente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (*Stamp Duty And Stamp Duty Land Tax*), el equivalente al Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes (*Annual Tax on Enveloped Dwellings*) y el equivalente a nuestro Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (*Inheritance Tax*).

⁶⁹ Para más detalles, *vid.* PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», *cit.*, págs. 5-9.

⁷⁰ *Cfr.* Decreto-Lei N.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

⁷¹ *Cfr.* *Finance Act* de 2010.

⁷² *Cfr.* *Federal Budget* 2013, de 26 de junio de 2013. Canadá cuenta, además de con la legislación a nivel federal, con un interesante régimen para la provincia de Quebec ligeramente diferente introducido en el *Taxation Act* de 2010. *Vid.* sobre el particular LARIN, G.: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 61 (supp.), 2013, págs. 209-220.

⁷³ *Cfr.* 2011-12 *Budget*. *Vid.* sobre el particular BRANSON, C. C.: «Reportable tax positions: A recent innovation by the ATO», *Taxation in Australia*, vol. 46, núm. 7, 2012, págs. 296-300.

⁷⁴ Sobre el particular puede verse el anexo E (*Comparison between different countries with mandatory disclosure rules*) de OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shift-*

Adicionalmente, debe indicarse que tales mecanismos han sido contemplados por la OCDE como eficientes para combatir la elusión fiscal (acción 12 BEPS)⁷⁵.

En definitiva, y por lo ya indicado, parece que aunque algunos países compatibilizan los regímenes de declaración de los esquemas de planificación fiscal agresiva con sanciones para supuestos de fraude a la ley tributaria, en mi opinión resultan mucho más efectivos los primeros que las segundas. De hecho en la provincia de Quebec (Canadá) se diferencian dos tipos de declaraciones informativas: la obligatoria para determinados esquemas elusorios concretos⁷⁶, sancionada en caso de incumplimiento⁷⁷; y, por otro lado, la preventiva⁷⁸, que evitaría la sanción del 25 % de la cantidad tributaria eludida⁷⁹.

Tales obligaciones de información en *pro* de una correcta aplicación del sistema tributario español no son, de hecho, extrañas en nuestro país⁸⁰.

ing Project, OECD Publishing, París, 2015, págs. 91-97. *Vid.* asimismo sobre el particular (sin referencias a Sudáfrica pero sí a Australia y al régimen canadiense de la región de Quebec) PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», cit., págs. 9-14.

⁷⁵ OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, cit. Para un resumen del documento provisional de la acción 12 publicado el 31 de marzo de 2015, *vid.* la nota adicional al trabajo de PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», cit., págs. 14-20.

⁷⁶ *Cfr.* artículos 1079.8.5 y 1079.8.6 de la *Taxation Act* de Quebec.

⁷⁷ *Cfr.* artículo 1079.8.13 de la citada *Taxation Act*.

⁷⁸ *Cfr.* artículos 1079.8.7 y siguientes de la *Taxation Act* referida.

⁷⁹ *Cfr.* artículo 1079.13.1 de la tantas veces aludida *Taxation Act*. *Vid.* sobre el particular LARIN, G.: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 61 (supp.), 2013, pág. 213, así como PALAO TABOADA, C.: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», cit., pág. 13, y el mismo autor en «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», cit., pág. 68.

⁸⁰ *V. gr.* Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre, por la que se aprueba el modelo 347 de Declaración anual de operaciones con terceras personas, así como los diseños físicos y lógicos y el lugar, forma y plazo de presentación (BOE de 23 de octubre de 2008); Orden EHA/2041/2009, de 16 de julio, por la que se aprueba el modelo 159 de declaración anual de consumo de energía eléctrica, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 29 de noviembre de 2009); Orden EHA/98/2010, de 25 de enero, por la que se aprueba el modelo 171 de declaración informativa anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento, así como los diseños físicos y lógicos para la presentación en soporte directamente legible por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática (BOE de 30 de enero de 2010); Orden EHA/3062/2010, de 22 de noviembre, por la que se modifican las formas de presentación de las declaraciones informativas y resúmenes anuales de carácter tributario correspondientes a los modelos 038, 156, 159, 170, 171, 180, 181, 182, 183, 184, 187, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 198, 199, 291, 296, 299, 340, 345, 346, 347, 349, 611 y 616 y por la que se modifica la Orden EHA/1658/2009, de 12 de junio, por la que se establece el procedimiento y las condiciones para la domiciliación del pago de determinadas deudas cuya gestión tiene atribuida la AEAT (BOE de 30 de noviembre de 2010); Orden HAP/72/2013, de 30 de enero, por la que se aprueba el modelo 720, declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, a que se refiere la disposición adicional decimoc octava de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y se determinan el lugar, forma, plazo y el procedimiento para su presentación (BOE de 31 de enero de 2013); Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos

5. CONSIDERACIONES FINALES

Después de todo lo indicado con anterioridad, parece que el artículo 206 bis de la LGT nace con grandes limitaciones.

Así, por un lado, solo permite sancionar las conductas de elusión fiscal similares a otras ya declaradas como elusivas por la Administración, otorgando de este modo un cierto margen temporal para rentabilizar los esquemas de planificación fiscal agresiva utilizados por algunos contribuyentes en tanto no sean declarados contenidos a Derecho por el oportuno procedimiento de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria».

Por otro lado, siendo así que las declaraciones administrativas de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria» pueden recurrirse en ámbitos administrativo y judicial, pudiera suceder que resoluciones posteriores invalidaran el acto en que se resuelva que ha tenido lugar un fraude a la ley tributaria según el artículo 15 de la LGT. Y ello conllevaría, paralelamente, que las sanciones que se hayan dictado tomando en cuenta el acto invalidado resulten, asimismo, indebidas. Ello aumenta, si cabe, la ineficacia de la sanción recogida en el artículo 206 bis de la LGT.

Y si bien no se considera que el artículo 206 bis de la LGT sea inconstitucional por contravenir el principio de reserva de ley penal (art. 25 de nuestra Constitución), como ha señalado parte de la doctrina, sí que es cierto que el mismo produce una cierta inseguridad jurídica que acaso podría evitarse si se cambiara el paradigma de lucha contra la elusión fiscal.

Así pues, varios países han introducido una serie de mecanismos de declaración de operaciones potencialmente elusivas, al parecer con buenos resultados. En definitiva, se trata de un mecanismo más eficiente por cuanto que se obliga al propio sujeto pasivo y a sus asesores a poner de manifiesto ante la Administración tributaria aquellas estructuras que pueden reportarle beneficios fiscales poco comunes gracias a una aplicación forzada de las normas tributarias. Al tratarse de un mecanismo preventivo (*a priori*) y no correctivo (*a posteriori*) es previsiblemente más eficaz que el instrumento sancionador previsto en el artículo 206 bis de la LGT, pues la Administración tributaria podrá actuar contra tales operaciones tan pronto como tenga noticia de ellas. Adicionalmente, las sanciones que podrían verse en casos de no declarar tales operaciones son ya conocidas y utilizadas en nuestro Derecho tributario (*v. gr.* comunicación de operaciones con terceras personas), y en caso de incumplimiento la sanción asociada tendría la clara justificación de perjudicar la gestión tributaria (frente a lo que ocurre en el supuesto del art. 206 bis LGT, en

y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria (BOE de 26 de noviembre de 2013); Orden HAP/1136/2014, de 30 de junio, por la que se regulan determinadas cuestiones relacionadas con las obligaciones de información y diligencia debida establecidas en el acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras y se aprueba la declaración informativa anual de cuentas financieras de determinadas personas estadounidenses, modelo 290 (BOE de 2 de julio de 2014), por citar solo algunas.

cuyo caso puede no quedar claro desde un primer momento si la operación del contribuyente es o no conforme a Derecho). Ciertamente, en el ámbito de la obligación de declaración de operaciones potencialmente elusivas se utilizarán asimismo conceptos jurídicos indeterminados que podrán arrojar un margen de inseguridad en la aplicación del Derecho. Sin embargo, ello no es extraño a la aplicación de cualquier rama del ordenamiento jurídico. Además, existen países que han contemplado ya tales obligaciones de información, siendo así que dichos regímenes podrían servir de patrón para una eventual configuración de un régimen similar en España. Asimismo, la OCDE incentiva este tipo de declaraciones para evitar la elusión fiscal, como resulta del informe aprobado por tal organismo en relación con la acción 12 del proyecto BEPS.

De hecho, los mecanismos de declaración de operaciones potencialmente elusivas podrían combinarse con el artículo 206 bis de la LGT (o cualquier otra infracción por fraude a la ley tributaria que se apruebe en un futuro) para lograr mayores cotas en la lucha contra la elusión fiscal. Así, podría exonerarse de sanción expresamente a quienes hayan comunicado a la Administración tributaria, según un procedimiento especialmente contemplado al respecto, los negocios jurídicos que luego son recalificados conforme a lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT y preceptos concordantes, como ocurre en la provincia de Quebec.

Bibliografía

ALEXY, R. [1993]: *Teoría de los derechos fundamentales*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid (traducción de Ernesto GARZÓN VALDÉS del original *Theorie der Grundrechte*, Shurkamp-Verlag, Frankfurt am Main, 1986).

- [2002]: «Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales», *Revista Española de Derecho Constitucional*, núm. 66, septiembre-diciembre.
- [2008]: «La fórmula del peso», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito (traducción al castellano de Carlos BERNAL PULIDO, del texto original en alemán publicado como «Die Gewichtsformel», en Joachim JICKELI *et. al.* eds., *Gedächtnisschrift für Jürgen Sonnenschein*, De Gruyter, Berlín, 2003).
- [2011]: «Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad», *Revista Española de Derecho Constitucional* núm. 91, enero-abril.

ALONSO MURILLO, F. [2016]: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en MERINO JARA, I. (dir.), CALVO VÉRGEZ, J. (coord.), *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*, Huygens, Barcelona.

ÁLVAREZ AMÉZAGA, B. [2007]: «Algunas consideraciones en relación con la responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Fórum Fiscal de Álava*, mes 9.

ÁLVAREZ MARTÍNEZ, J. [1995]: *La representación en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, Madrid.

- [2010]: *La responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas en la nueva Ley general tributaria*, 2.^a ed., Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

ANIBARRO PÉREZ, S. [1999]: *La interpretación razonable de la norma como exigente de la responsabilidad por infracción tributaria*, Lex Nova, Valladolid.

BERNAL PULIDO, C. [2003]: «Estructura y límites de la ponderación», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 26.

- [2007]: *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales. El principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*, 3.ª ed., Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- [2007]: «Los derechos fundamentales y la teoría de los principios ¿Es la teoría de los principios la base para una teoría adecuada de los derechos fundamentales de la Constitución española?», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 30.
- [2008]: «La racionalidad de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito.

BRANSON, C. C. [2012]: «Reportable tax positions: A recent innovation by the ATO», *Taxation in Australia*, vol. 46, núm. 7.

BURLADA ECHEVESTE, J. L. y BURLADA ECHEVESTE, I. M. [2006]: «La interpretación de las normas tributarias (y II)», *Fórum Fiscal de Álava*, mes 4.

CAAMAÑO ANIDO, M. A. (dir.) et al. [2013]: *Derecho y Práctica Tributaria*, Wolter Kluwer, Valencia.

CALVO ORTEGA, R. [1973]: «La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos», *Hacienda Pública Española*, núm. 5.

CALVO VÉRGEZ, J. [2008]: «La revocación de los actos tributarios: análisis sustantivo y procedimental», *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, núm. 52.

- [2011]: «El principio de culpabilidad en las infracciones tributarias a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, núm. 7.
- [2012]: «Delitos contra la Hacienda Pública: los delitos de defraudación tributaria y contable a la luz de la reciente doctrina jurisprudencial», *Quincena Fiscal*, núm. 11.

CARBAJO VASCO, D. [2004]: «La responsabilidad tributaria de los administradores por participación en ilícitos tributarios en la nueva Ley General Tributaria», *Gaceta fiscal*, núm. 230.

CÁRDENAS GRACIA, J. [2014]: «Noción, justificación y críticas al principio de proporcionalidad», *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, núm. 139.

CASTRO MORENO, A. [2008]: «Análisis teórico-práctico de la condición objetiva de procedibilidad en los delitos societarios (especial referencia a la legitimación activa del Ministerio Fiscal)», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 19.

CHECA GONZÁLEZ, C. [1998]: *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid.

CHIRELSTEIN, M. A. [1968]: «Learned Hand's Contribution to the Law of Tax Avoidance», *The Yale Law Journal*, vol. 77.

CHOCLÁN MONTALVO, J. A. [2005]: «Responsabilidad tributaria por los conceptos. Una aplicación razonable del principio de culpabilidad», *Diario La Ley*, n.º 6200, Año XXV, 1 de marzo.

- DE CASTRO Y BRAVO, F. [1985]: *El negocio jurídico* –con introducción de Juan VALLET DE GOYTISOLO–, Civitas, Madrid.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, E. [2005]: «La revocación de los actos tributarios», *Quincena Fiscal*, núms. 3-4.
- FALCÓN Y TELLA, R. [2001]: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de "lex certa" en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», *Quincena Fiscal*, núm. 1.
- [2013]: «La nueva general Anti-Abuse Rule (GAAR) del Reino Unido (I): El caso Mayes y la ingeniería fiscal del legislador y (II): Las explicaciones del HMRC», *Quincena Fiscal*, núms. 15-17.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. [2003]: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11.
- GARCÍA BERRO, F. [2010]: «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145.
- GARCÍA NOVOA, C. [2000]: *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- [2003]: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8.
 - [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona.
 - [2005]: *La revocación en la Ley general tributaria*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
 - [2008]: «Notas sobre la responsabilidad tributaria del Administrador de hecho», en VILLAR EZCURRA, M.; MARTÍNEZ LAFUENTE, A.; ALBIÑANA CILVETI, C. y HERRERA MOLINA, P. M. (coords.), *Estudios jurídicos en memoria de don César Albiñana García-Quintana*, vol. 1, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
 - [2016]: «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo», en PATÓN GARCÍA, G., *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, Walter Kluwer, Madrid.
- GASCÓN CATALÁN, J. [2014]: «Los consejos de administración como máximos responsables de la estrategia fiscal de las sociedades cotizadas», *Documento de Trabajo del IEF*, núm. 19.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1997]: *La interpretación de las normas tributarias*, Aranzadi, Pamplona.
- HERRERA MOLINA, P. M. [2000]: *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons, Madrid.
- [2002]: «La responsabilidad de los administradores por participación en ilícitos tributarios», *Revista técnica tributaria*, núm. 57.
- HMRC: *Guidance Disclosure of Tax Avoidance Schemes (DOTAS)*, disponible en internet.
- *VAT Notice 700/8: Disclosure of VAT Avoidance Schemes*, disponible en internet.
- INSTITUTE FOR FISCAL STUDIES (UK) [1997]: *Tax Law Review Committee on Tax Avoidance*, noviembre.
- JOSEPH, A. [2014]: «Casenote – Federal Court Decision on Imposition of Penalties on Promoters of Tax Schemes», *Asia-Pacific Tax Bulletin September/October*.
- LARIN, G. [2013]: «Some Thoughts on Disclosure Rules in Canada: A Peek into the Future», *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, núm. 61 (supp.).
- LARIN, G. N.; DUONG, R. y JACQUES, M. [2009]: *Effective Responses to Aggressive Tax Planning. What Canada Can Learn from Other Jurisdictions. Instalment 8: The United States – Disclosure Rules*, Chaire de recherche de fiscalité et finances publiques, Université de Sherbrooke, julio.

- LIKHOVSKI, A. [2004] «The Duke and The Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication», *Cardozo Law Review*, vol. 25.
- LOPERA MESA, G. P. [2004]: «Los derechos fundamentales como mandatos de optimización», *DOXA Cuadernos de Filosofía del Derecho*, núm. 27.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. [2009]: *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- LUCAS DURÁN, M. [2015]: «"Interposición" de sociedades para prestar servicios profesionales: ¿simulación, fraude a la ley tributaria o economía de opción? (Análisis de la STSJ de Murcia de 26 de enero de 2015, rec. núm. 307/2011)», *RCyT. CEF*, núms. 389-390, págs. 151-164.
- [2016]: «La reforma del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones por Ley 26/2014, de 27 de noviembre, y la tributación de no residentes: ¿punto final?», en RAMOS PRIETO, J. y HORNERO MÉNDEZ, C. (coords.), *Derecho y fiscalidad de las sucesiones mortis causa en España: una perspectiva multidisciplinar*, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- MARTÍN DÉGANO, I. [2001]: «La responsabilidad del asesor fiscal derivada de su participación en el delito de defraudación y en la infracción tributaria», *Carta tributaria. Monografías*, núm. 1.
- MARTÍN LÓPEZ, J. [2014]: «La Norma General Antiabuso del Reino Unido», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 164.
- MARTÍN QUERALT, J. [2015]: «El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 9.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. [1989]: *Las condiciones objetivas de punibilidad*, EDERSA, Madrid.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M. [2003]: «El asesor fiscal como sujeto infractor y responsable», EDERSA, Madrid.
- MARTÍNEZ MICÓ, J. G. [2009]: «El alcance de la responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades: su extensión a las sanciones», *Estudios de derecho judicial*, núm. 156.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. [2006]: *La revocación en materia tributaria*, Iustel, Madrid.
- MERINO JARA, I. [2016]: «El conflicto en la aplicación de las normas tributarias ¿excluye las sanciones?», *Fundamentos de Derecho*, núm. 65.
- MERINO JARA, I. y SERRANO GONZÁLEZ-MURILLO, J. L. [2004]: *El delito fiscal*, 2.ª ed., EDERSA, Madrid.
- MESTRE DELGADO, E. [1991]: *La defraudación tributaria por omisión*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Justicia, Madrid.
- MORENO GONZÁLEZ, S. [2010]: «La revocación en materia tributaria», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), (Tomo I).
- MORESO, J. J. [2008]: «Alexy y la aritmética de la ponderación», en CARBONELL, M. (ed.), *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*, Serie Justicia y Derechos Humanos, Neoconstitucionalismo y Sociedad, Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Quito.
- MORÓN PÉREZ, M. C. [2015]: «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 22.

OECD [2015]: *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París.

PALAO TABOADA, C. [2007]: «La punibilidad del fraude a la ley», en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

- [2009]: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.
- [2015]: «Examen de algunos regímenes de declaración previa de operaciones posiblemente elusivas», anexo I de la obra VV. AA., *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid.
- [2015]: «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal en el Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 165.
- [2015]: «La declaración previa de operaciones posiblemente constitutivas de elusión fiscal», *RCyT*. CEF, núm. 392.

PERELLO DOMENECH, I. [1997]: «El principio de proporcionalidad y la jurisprudencia constitucional», *Jueces para la democracia*, núm. 28.

PÉREZ ROYO, F. [1985]: «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)», *Revista Española de Derecho Financiero*, núms. 47-48.

- [2005]: «La doctrina de los Lores sobre elusión fiscal (examen de casos recientes)», *Quincena Fiscal*, núm. 10.
- [2007]: «Delito fiscal y ocultación», en BAJO FERNÁNDEZ, M.; BACIGALUPO SAGGESE, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública: mesas de redondas de derecho y economía*, Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.

RANCAÑO MARTÍN, M. A. [1997]: *El delito de defraudación tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

ROCA TRIAS, E. y AHUMADA RUIZ, M.ª A. [2013]: «Los principios de razonabilidad y proporcionalidad en la jurisprudencia constitucional española», *Actas de la reunión de Tribunales constitucionales de Italia, Portugal y España*, Roma, octubre (<http://www.tribunalconstitucional.es/es/actividades/Documents/XV%20Trilateral/PONENCIA.pdf>, consultado el 25 de julio de 2015).

RODRÍGUEZ RAMOS LADARIA, L. [2015]: «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria*, núm. 7.

RODRÍGUEZ-TOUBES MUÑOZ, J. [2013]: «El criterio histórico en la interpretación jurídica», *Dereito: Revista xurídica da Universidade de Santiago de Compostela*, núm. extra 1.

ROMERO PLAZA, C. [2013]: «La responsabilidad tributaria del asesor fiscal», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 100.

ROZAS VALDÉS, J. A. [2007]: «Revocación tributaria», en ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.; GONZÁLEZ GARCÍA, E.; RAMALLO MASSANET, J.; LEJEUNE VALCÁRCCEL, E. y YÁBAR STERLING, A., *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*, Dykinson, Madrid.

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*, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

- [2010]: «Los administradores de sociedades como responsables tributarios», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Thomson-Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), (Tomo I).

SÁNCHEZ GIL, R. [2007]: *El principio de proporcionalidad*, Universidad Nacional Autónoma de México, México.

SEELY, A. [2015]: «Tax avoidance: a General Anti-Avoidance Rule background history (1997-2010)», *House of Commons Library Briefing Paper*, number 02956, 15 de mayo.

SIMÓN ACOSTA, E. [1998]: *El delito de defraudación tributaria*, Aranzadi, Pamplona.

- [2005]: «Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias», en SÁNCHEZ MACÍAS, J. I.; RODRÍGUEZ LÓPEZ, F. y CALVO ORTEGA, R. (coords.), *Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Universidad de Salamanca, Salamanca.

VARONA ALABERN, J. E. [2009]: *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, Marcial Pons, Madrid.

ZORNOZA PÉREZ, J. [2010]: «La simulación en Derecho Tributario», en BÁEZ MORENO, A. y JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, D. J. (coords.); ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (dirs.), *Tratado sobre la Ley General Tributaria: Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, vol. 1, Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).