

FRAUDE DE LEY Y DERECHO TRIBUTARIO SANCIONADOR

FRAUD OF LAW AND SANCTIONING TAX LAW

Carmen Almagro Martín
Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

Fecha de recepción: 02/02/2020
Fecha de aceptación: 05/03/2020

RESUMEN: Desde que la Ley General Tributaria de 1963 regulara por primera vez el fraude de ley tributaria y posteriormente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cláusula antiabuso que vino a sustituirlo en la LGT de 2003, resultaba expresamente prohibida la sanción de tales conductas. Sin embargo, la situación cambia sustancialmente con la reforma parcial de esta última Ley operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que elimina la imposibilidad de sancionar tales conductas. Esta modificación se completa con la configuración en la LGT de una nueva infracción introducida en su artículo 206 bis. Tales cambios, si bien responde a las pretensiones de la Administración tributaria y de una parte de la doctrina científica y de la jurisprudencia, no son en absoluto pacíficos, habiendo generado numerosas dudas y controversias en torno a su aplicación y contenido que pretendemos poner de manifiesto en este trabajo.

ABSTRACT: At the moment that the Spanish General Fiscal Law —from 1963— regulated the fraud in the Tributary Law for the first time and after this point, a conflict arose because of the implementation of this tax legislation. This was an anti-abuse clause which was established in order to substitute it in the original version of the Spanish General Fiscal Law (LGT) from 2003, where the penalties of these conducts were prohibited. However, this situation significantly changed by the partial amendment of this last Law, established by the Spanish Law 34/2015 from 21st September, which removes the impossibility of penalising these conducts. This modification is completed by the configuration of the Spanish General Fiscal Law (LGT) of a new infraction inserted in its article 206 bis. This modification is completed by the configuration of the Spanish General Fiscal Law (LGT) of a new infraction inserted in its article 206 bis. These changes are provoked by the aspirations of the Tax Administration, a portion of the scientific field, and the jurisprudence. They are not at all peaceful process, raising a large quantity of doubts and disputes around its implementation and its content, which we are trying to reveal in this research.

PALABRAS CLAVE: Conflicto en la aplicación de la norma tributaria, elusión fiscal, sanción tributaria, Comisión Consultiva, Derecho tributario sancionador.

KEYWORDS: Conflict in the application of tax law, tax avoidance, tax sanction, Advisory Commission, Punitive elements in the Tax Law.

SUMARIO: 1. Introducción, 2. La modificación del artículo 15 de la Ley General Tributaria, 3. Infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, 4. La Necesidad de previo informe consultivo: procedimiento de inspección.

1. INTRODUCCIÓN

Desde que la Ley General Tributaria de 1963 regulara por primera vez el fraude de ley tributaria quedo expresamente excluida la posibilidad de sancionar tales conductas, particularmente elocuente resulta el artículo 24.3 de la citada Ley, según redacción otorgada tras la reforma operada por la Ley 25/1995, cuando señalaba que «[e]n las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones».

Los numerosos problemas que ocasionaba la aplicación del fraude de Ley tributaria, que determinaron su escasa aplicación en la práctica en favor de la simulación o simplemente de la calificación para corregir muchas de las conductas de los contribuyentes en las que, en puridad, concurría aquel, el legislador opto por eliminarlo de la nueva LGT¹ sustituyéndolo por una cláusula antiabuso «más flexible y de más fácil aplicación»². Se trata del conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulado en el artículo 15 de la vigente LGT, cuya redacción original mantenía el tradicional veto a la posibilidad de sancionarlo en términos similares a los del citado artículo 24.3 de la LGT de 1963, cuando señalaba que «[e]n las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

Sin embargo, la situación cambia sustancialmente tras la reforma operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria³, que en el apartado tercero de su único artículo otorga nueva redacción al artículo 15.3 de la LGT eliminando la imposibilidad de sancionar las conductas en las que pueda apreciarse conflicto en la aplicación de la norma. Esta modificación se completa con la configuración en la LGT de un nuevo tipo de infracción tributaria introducido en su artículo 206 bis «en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales»⁴, cambios a los que nos referimos a continuación.

2. LA MODIFICACIÓN DEL ARTÍCULO 15 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA

La reforma del artículo 15 de la LGT consistió en la eliminar de su apartado tercero la coletilla «sin que proceda la imposición de sanciones», que deja expedita la vía para sancionar los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así, con efectos de 12 de octubre de 2015⁵, el citado artículo 15.3 queda redactado como sigue:

¹ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

² Según se describe en la Memoria del Proyecto de LGT.

³ En adelante Ley 34/2015.

⁴ Apartado II del Preámbulo de la Ley 34/2015.

⁵ Según el apartado 1 de la Disposición transitoria única de la Ley 34/2015 «la nueva redacción del apartado 3 del artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta Ley».

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

Según consta en el apartado II del Preámbulo de la ley 34/2015⁶, el legislador justifica esta modificación en base a «la experiencia atesorada» sobre el conflicto en la aplicación de la norma en los 10 años que han transcurrido desde su entrada en vigor que «aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sancionabilidad» con una doble finalidad, «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», y por otro « facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria».

Con estos cambios se admite en nuestro ordenamiento jurídico, por primera vez, la sanción de conductas en cuya realización se aprecia conflicto en la aplicación de la norma tributaria en los términos expuestos, si bien se trata de una pretensión de la Administración tributaria desde hace años y que ha sido objeto de un intenso debate por parte de la doctrina y la jurisprudencia que hasta ahora se había resuelto en sentido negativo, sin perjuicio de que, como ya pusiera de manifiesto ZORNOZA PÉREZ⁷, dichos comportamientos se vieran sancionados por la vía de la simulación⁸.

Ya durante la tramitación de la LGT de 2003 se planteó la cuestión⁹. Concretamente el anteproyecto de dicha Ley al regular lo que entonces se denominó como «abuso en la aplicación de las normas tributarias» recogía la posibilidad de sancionar tales conductas conforme al artículo 185.1 de la misma Ley. Artículo que calificaba como infracción muy grave la consistente en:

«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».

Previéndose una sanción para dicha infracción de «multa pecuniaria proporcional del 100 por 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».

⁶ Esta justificación ya se recogía en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁷ Vid. ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho tributario», en Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Dirs.: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J.), Tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2010, pág. 554.

⁸ El Tribunal Supremo ampara esta confusión calificando o sancionando como simulación lo que no son más que supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Vid., por todas, las sentencias del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (recurso 1881/2012) y las de 18 de febrero de 2015 (recursos 196/2013 y 1203/2013).

⁹ Si bien muchos de los argumentos entonces esgrimidos se reproducen con motivo de la reforma operada por la ley 34/20015, creemos necesario hacer siquiera una breve referencia a los mismos que nos permitirá determinar el contexto en el que nace el nuevo artículo 206 bis de la LGT.

Ante las mayoritarias posturas contrarias a esta pretensión tanto de la doctrina¹⁰ como del Consejo de Estado, este artículo no llegaría a ver la luz y la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria excluyo toda posibilidad de sancionar dichas comportamientos.

Concretamente el Consejo de Estado en su dictamen 1403/2003 se opuso frontalmente a la posibilidad de sancionar tales conductas que suponía «la formulación de un tipo infractor excesivamente indeterminado que puede resultar inconstitucional». Según señalaba el citado Consejo, el problema venía determinado por la configuración del «tipo en blanco»¹¹ que se proponía, que en ningún caso podría cubrir «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».

Así las cosas, el citado artículo 185 no llegó a ver la luz y se estableció la imposibilidad de sancionar estos supuestos al incluir en el artículo apartado 3 del artículo 15 de la LGT la frase «sin que proceda la imposición de sanciones».

Tampoco la reforma operada por la Ley 34/2015 estuvo exenta de polémica que se puso de manifiesto desde el inicio del procedimiento para su tramitación. Precisamente en la primera versión del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT de 2003 se añadía un nuevo apartado al artículo 15¹² en virtud del cual «no obstante lo anterior, procederá la imposición 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 aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración»¹³, previendo la imposición de sanciones en todos los supuestos en los que se apreciara la existencia de conflicto en la aplicación de la norma, aspecto que fue duramente criticado por el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ), que en su Informe al citado Anteproyecto pone de manifiesto como «la nueva redacción que se propone del artículo 15.3 LGT es la muestra que permite visualizar en su conjunto el verdadero significado y alcance de la reforma: la insólita ampliación de las potestades administrativas de control y represión de las infracciones tributarias y la correlativa

¹⁰ Vid., por todos, 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.

¹¹ En referencia a que «la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso».

¹² La modificación pretendida se justificaba, según se indica expresamente en el preámbulo del citado anteproyecto, en la necesaria adecuación de 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» y por otro «facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria» que en los mismos términos se recoge en el preámbulo de la ley de reforma 34/2015 (expuesto líneas más arriba) con alguna pequeña matización debida a los cambios introducidos como consecuencia del informe del CGPJ y del Dictamen emitido por el Consejo de Estado al que haremos referencia más adelante, si bien podemos indicar ya, que dichos cambios fueron más estructurales que de fondo.

¹³ Para delimitar que debía entenderse por «criterio administrativo» el citado precepto, según redacción otorgada por el referido anteproyecto, añadía un segundo párrafo en virtud del cual: «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». Lógicamente también se encargaba el anteproyecto de modificar dicho artículo 159, añadiéndole un nuevo apartado número 8.

Por último, finalizaba el artículo 15.3 LGT estableciendo que: «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».

minoración de los derechos y garantías del contribuyente», alegando la improcedencia de tales sanciones por exigencia de los principios de legalidad y tipicidad que rigen sobre la potestad sancionadora en materia tributaria, ya que, en caso contrario, se daría cabida en nuestro ordenamiento tributario a 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»¹⁴, desconociendo la auténtica naturaleza del conflicto en la aplicación de la norma tributaria como «contorneo legal» que comporta «la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu»¹⁵.

Se cuestiona también el CGPJ la posibilidad que se abría con la reforma pretendida de que la Comisión consultiva pudiera declarar la concurrencia de conflicto en la aplicación de la norma no sólo frente a supuestos concretos objeto de un procedimiento inspector, sino respecto de otros actos o negocios hipotéticos que no pueden imputarse a sujeto infractor alguno.

Por tanto, propuso el CGPJ la eliminación de esta propuesta o, de forma alternativa, su modificación por la expresión «se podrán imponer sanciones tributarias» que reflejase la mera posibilidad de sanción y no su establecimiento en todo caso, permitiendo así valorar su procedencia para cada supuesto. Esta última propuesta fue la que finalmente se recogió en la versión del anteproyecto que se remitió al Consejo de Estado.

Por su parte el Consejo de Estado en su Dictamen 130/2015, de 9 de abril de 2015 al citado Anteproyecto de Ley muestra su disconformidad con la modificación planteada, no sólo en su versión primera (sanción obligatoria), sino en la finalmente recogida (sanción potestativa). Así, señala que «el fondo de todo este problema es el conflicto entre un “ius vivens” que existe en la práctica y los límites impuestos por el Derecho objetivo en la configuración de los negocios jurídicos con una determinada causa»¹⁶. Cuestionándose si las conductas a las que se refiere el artículo 15 de la LGT que constituyen la base de la nueva infracción «están lo suficientemente delimitadas para cumplir las exigencias del principio de “lex certa” al que se refiere el artículo 25 de la Constitución», siendo negativa su respuesta toda vez que «la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso» que si bien considera «suficientes para cubrir 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»¹⁷.

Según el citado dictamen la redacción propuesta para el artículo 15 LGT parece admitir junto con los actos sancionables y los negocios defraudatorios (que se declaren realizados en conflicto con la aplicación de la norma, quedando sin efecto), la existencia de «conductas tipo ya declaradas artificiosas con carácter general, a modo de un primer estadio en la situación jurídica que después pueda derivar en los actos o conductas sancionables», entendiéndose que dicha definición de conductas no es idónea para construir sobre ella un tipo infractor.

Estamos de acuerdo con el Consejo de Estado cuando manifiesta que la mera divergencia con los criterios administrativos en base a los que calificar una conducta como artificiosa, por muy repetidos y públicos que sean, no es suficiente para apreciar la concurrencia de un acto o conducta que cumpla con el tipo de la infracción y pueda acarrear la declaración de culpabilidad, afirmando que: «Además, y esta consecuencia parece especialmente grave a

¹⁴ Lo que, en palabras del CGPJ, «significa una infracción del principio de taxatividad o de *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio».

¹⁵ Según afirma el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005. Fundamento jurídico 4, en la que se apoya el CGPJ.

¹⁶ Apartado IV, A), 2 del citado Dictamen.

¹⁷ Objeción que el Consejo toma del Dictamen 1403/2003 que emitió con motivo de la aprobación de la LGT de 2003, al que ya hemos hecho referencia.

este Consejo y potencialmente lesiva del principio de tipicidad que forma parte de las garantías contempladas en el artículo 25 de la Constitución, no puede afirmarse la pretendida inversión que se quiere hacer del artículo 179 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».

Llegando a la conclusión de que debía suprimirse la modificación que se pretendía del artículo 15, postulando que sólo sería posible sancionar las conductas en las que se aprecie conflicto en la aplicación de la norma tributaria «(...) 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».

Así las cosas, y con el fin de adaptarlo a las consideraciones del Consejo de Estado, se modifica el texto del 15 que se incluye en el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT, que coincide con el finalmente aprobado, eliminando la coetilla que excluía la posibilidad de sancionar tales conductas. De este modo, tras esta reforma la LGT formalmente mantiene como regla general la imposibilidad de sancionar las conductas realizadas en conflicto de aplicación de la norma tributaria, aunque admite la posibilidad de sancionarlas cuando exista un criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración o autoliquidación.

Como hemos comentado el preámbulo tanto de la Ley 34/2015 como de su anteproyecto justifican la reforma, entre otras razones, en la necesidad de «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 (...)».

Ciertamente siempre ha habido un sector de la doctrina¹⁸ que se manifestaba en contra de la corriente mayoritaria admitiendo la posibilidad de que el legislador optase por sancionar las conductas realizadas en fraude de ley, sin que ello pudiera entenderse como quiebra de la constitucionalidad de la norma.

En síntesis, frente al argumento de que no se debe sancionar el fraude de ley en tanto que se refiere a conductas que tributan por aplicación analógica de la norma tributaria, ya que en esencia se trata de supuestos en los que no se realiza el hecho imponible que se sorteando la ley para obtener un resultado equivalente¹⁹, se postula por dicho sector doctrinal que en tales supuestos (los realizados en fraude de ley) las partes sí que realizan el hecho imponible con todos sus elementos esenciales a excepción de la forma jurídica de la

¹⁸ Vid, por todos, PALAO TABOADA, C.: *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, págs. 172-174 y 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», *Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos*, núm. 380, 2014, págs. 105-140.

¹⁹ Vid., por todos, FALCON Y TELLA para quien «la consideración puramente fáctica del hecho imponible nos coloca inexorablemente ante la disyuntiva, o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen (y normalmente la omisión de este será constitutiva de infracción siendo aplicable el régimen general de infracciones y sanciones, sin más), o bien el hecho imponible no se ha realizado, en cuyo caso existe puta y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario sin perjuicio de que éste ordene en casos extremos su gravamen a través precisamente del expediente de fraude a la ley tributaria». FALCON Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC» *Quincena fiscal*, núm. 19, 1995.

que lo han revestido que resulta ser lo único ficticio de la operación²⁰. Por tanto, la Administración tributaria deberá recalificar²¹ la operación tributaria realizada en fraude de ley conforme a su verdadera naturaleza jurídica tomando en consideración todos los elementos que la constituyen, especialmente su causa²², pues como ya afirmara PALAO TABOADA si el presupuesto generador de la obligación tributaria «está constituido por un acto o negocio jurídico, aquella denominación no los transforma en puros hechos, sino que conservan su naturaleza de tales actos o negocios y, por tanto, su calificación habrá de hacerse teniendo en cuenta todos sus elementos constitutivos: entre ellos, de manera fundamental cuando se trate de negocios jurídicos, el propósito perseguido por las partes que en él intervienen, como componente de la causa»²³.

No obstante, entendemos que es consustancial al conflicto en la aplicación de la norma, y antes lo era al fraude de ley, la no realización del hecho imponible que como expresamente indica el artículo 15 se evita por el contribuyente quien opta por realizar abiertamente otros negocios, válidos en sí mismos, que provocan un resultado equivalente al del hecho imponible, pese a lo cual, y como quiera que tales negocios se «manipulan» para conseguir unos resultados que son propios de otras formas negociales, es legítimo que el ordenamiento jurídico reaccione haciéndolos tributar por analogía como correspondería a esas otras formas negociales. Lo contrario nos parece que, en definitiva, supondría aplicar las consecuencias de la simulación a los supuestos que constituyen conflicto en la aplicación de la norma.

Por otro lado, tradicionalmente alegan los detractores de la sanción al fraude de ley que la norma que lo sancionara carecería del grado de certeza suficiente que permita dar satisfacción al principio de tipicidad propio del ámbito sancionador²⁴, mientras que desde el sector contrario se mantiene que tales principios no son aplicables al fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma tributaria) por cuanto el negocio jurídico realmente realizado es el que responde a la causa perseguida por las partes, con independencia de la denominación que estas le hubieran atribuido, por tanto, una vez calificado el negocio de

²⁰ En este sentido se manifiestan RUIZ ALMENDRAL y SEITZ, quienes, apoyándose en las tesis de autores como TIPKE, KRUSE o CLAUSEN, afirman que: «En suma, el punto de partida o presupuesto para la aplicación de la norma antifraude es que se haya realizado el hecho imponible materialmente, de manera que sólo se corrige el armazón jurídico que las partes le han concedido con el objeto de obtener una ventaja tributaria en *fraude de ley*, de ahí que la corrección sea únicamente a efectos tributarios». Vid. RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G.: «El fraude a la ley tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», Revista de Contabilidad y Tributación, núms. 257-258, 2004, pág. 51.

²¹ Afirma GARCÍA NOVOA que: «Expresión literal y contenido efectivo pueden no coincidir, y la función calificadora, en tanto apreciación de hechos desde una perspectiva jurídica, supondrá poder llegar a la conclusión de que la naturaleza jurídica de un contrato no es la que las partes le atribuyen. En eso consiste el calificar el negocio en cuanto hecho, sin convertir la calificación en una operación puramente formalista». Vid. GARCÍA NOVOA, C.: *La cláusula antielusiva*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 240.

²² Afirma este autor que «(...) al igual que ocurre en el ámbito penal, los tipos o supuestos de hecho tributarios están integrados, entre otros, por los denominados elementos normativos del tipo, elementos que deberán valorarse conforme a su naturaleza jurídica», por ello, continúa el autor, «(...) la Administración tributaria en el ejercicio de su función calificadora –y como venimos diciendo el conflicto en la aplicación de la norma tributaria constituye un supuesto de calificación– tiene la posibilidad de determinar que la verdadera naturaleza de un determinado negocio jurídico no coincide con el nombre que las partes le han dado sino con otro. Pues bien, para poder considerar la verdadera naturaleza jurídica de un determinado negocio es absolutamente imprescindible un análisis de la causa del contrato, pues la verdadera naturaleza del negocio coincidirá con la causa típica del mismo.» Vid. CALATAYUD PRATS, I.: «Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», Hacienda Canaria, núm. 10, 2004, pág. 25.

²³ Vid. PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», Centro de Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 182, 1998, pág. 13.

²⁴ Vid., por todas, la sentencia del Tribunal Constitucional 142/1999, de 22 de julio, que refleja claramente este argumento, señalando respecto de la posible norma sancionadora de tales conductas, que «(...) 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».

acuerdo a su verdadera naturaleza jurídica resultará de aplicación la norma que lo regula (compraventa, reparto de dividendos...), y es de esta (así como la que prevé su posible infracción) de la que deben predicarse los requisitos de tipicidad y seguridad jurídica propios de nuestro ordenamiento jurídico, por tanto si la norma que da cobijo al fraude de ley respeta los requisitos propios del principio de tipicidad, también lo hará la estructura elegida por el contribuyente. En este sentido, afirma GARCÍA BERRO «(...) al efectuar una utilización artificiosa de los cauces negociales, el interesado se aleja por propia voluntad, con su avieso modo de obrar, de la protección que le dispensa el principio constitucional de seguridad jurídica», sin que exista impedimento alguno para «(...) diseñar un tipo infractor específico contra la utilización torcida o abusiva de las formas jurídicas cuando el resultado de ello sea una rebaja de la tributación»²⁵. Tampoco podemos estar de acuerdo con este razonamiento ya que si en el conflicto en la aplicación de la norma no llega a realizarse el hecho imponible y los negocios reales se realizan a la vista de todos sin que exista engaño alguno, la Administración tributaria podrá apreciar directamente el abuso en las formas negociales empleadas y reaccionar exigiendo la tributación conforme a las que proceden en derecho con sus correspondientes intereses, sin que nos parezca que este comportamiento reúna los requisitos necesarios para constituir la base de una infracción.

También es cierto que haciendo un análisis de derecho comparado encontramos países como Australia, Brasil, Canadá, Estados Unidos, Finlandia, Hungría, Nueva Zelanda y algunos de nuestro entorno más cercano como Francia, Italia, Países Bajos o Reino Unido, que sancionan si no todas, algunas de las conductas realizadas en fraude de ley lo que resulta perfectamente compatible con Estado de Derecho²⁶.

Tampoco faltan pronunciamientos judiciales sobre el tema, en ambos sentidos. Entre los que excluyen la posibilidad de sancionar las conductas realizadas en fraude de ley, valga como ejemplo la sentencia del Tribunal Supremo de 23 de febrero de 2016 (recurso 887/2014), relativa a la posibilidad de aplicar el régimen especial de neutralidad al entramado de operaciones de escisión de sociedades y posterior venta por parte de las personas físicas de sus participaciones en las entidades resultantes. Operación que, según los órganos encargados de la Inspección de la AEAT, adolece de motivos económicos válidos, negando la posibilidad de aplicar el régimen de neutralidad, y sancionando tal conducta como constitutiva de una infracción tributaria grave. Aunque el TS se muestra conforme con la improcedencia del régimen de neutralidad, no admite la imposición de la sanción, señalando en su Fundamento Jurídico decimosegundo que no cabe la imposición de sanción alguna «(...) puesto que así lo quiso el legislador en su regulación contenida en el artículo 24 de la antigua Ley General Tributaria, donde prohíbe expresamente la imposición de sanciones tributarias en los supuestos de declaración de fraude de ley», añadiendo que «(...) conviene significar que el propio Tribunal Constitucional en su sentencia 120/2005, de 10 de Mayo, declaró que una conducta en fraude de Ley tributaria nunca puede dar lugar a una tipicidad por ilícito, ni penal, ni administrativo, cualquiera que sea el procedimiento que se utilice para su declaración»²⁷.

²⁵ Razona el autor su argumento de la siguiente forma: «(...) quien celebra un determinado negocio, cuyos efectos típicos quedan anulados en sustancia, ya sea por el juego conjunto de las cláusulas que a él se incorporan, o bien debido a su combinación con otros negocios, no carece de elementos de juicio para predecir con suficiente grado de certeza que su actuación es constitutiva de elusión y, por ende, susceptible de una medida sancionadora –si tal posibilidad llegara a establecerse– en razón del perjuicio económico que con ella se ha ocasionado a la Hacienda Pública». Vid. 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. BIB 2010\118, págs. 39 y 40.

²⁶ Como pone de manifiesto LUCAS DURAN, M. que, de forma clara y precisa, los sintetiza en su trabajo «Elusión fiscal y sanciones: el nuevo artículo 206 bis LGT (2016)», Comunicación presentada al IV encuentro de Derecho financiero y Tributario, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales en Madrid, 4-5 de febrero, 2016, publicada en Documentos, núm. 13, 2016, págs. 3 y 4.

²⁷ En este sentido también se pronuncian, entre otras, las STS de 16 de febrero de 2014 (recurso 390/2011) y de 3 de julio de 2012 (recurso 3703/2009).

Del mismo modo, la sentencia del Tribunal Constitucional 196/2011, de 17 de octubre de 2011, cuyo Fundamento Jurídico tercero indica que «el artículo 25.1 CE, visto desde la perspectiva de la garantía de orden material que confiere, establece un derecho fundamental a la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, esto es, a que la ley describa ex ante el supuesto de hecho al que anuda la sanción, definiendo con la mayor precisión la acción prohibida y la punición correlativa, que sólo puede consistir en la prevista legalmente», prohibiendo la aplicación retroactiva de la Ley.

Por el contrario, se pronuncia a favor de sancionar las conductas en fraude de ley la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 (recuso 3435/2001), entre otras, cuyo fundamento de derecho número 6 dice: «El motivo no puede ser estimado porque no es cierto que se haya castigado como delito una conducta no prohibida sino permitida por la ley. Lo que se ha castigado es la elusión del pago de un tributo -el impuesto sobre la renta de las personas físicas- a que estaban obligados los acusados, mediante una compleja maniobra negocial aparentemente lícita pero realmente antijurídica, porque la misma no tenía ni podía tener otra finalidad (...) que la de ocultar quiénes eran los verdaderos sujetos pasivos del impuesto y disipar finalmente la cuota tributaria simulando una pérdida fiscal en la sociedad que, tras la cadena de operaciones ingeniosamente articuladas, parecía asumir el deber de tributación. Esta conducta, tal como aparece descrita en la declaración de hechos probados que debe ser rigurosamente respetada, no está en modo alguno autorizada por la ley -no es, como se pretende, una opción económica puesta a disposición del contribuyente si éste quiere reducir el "coste fiscal" de una determinada operación o actividad negocial- sino un hecho típico que estaba previsto, cuando se cometió, en el art. 349.1 CP 1.973 y hoy lo está en el art. 305.1 CP vigente porque en la citada conducta concurren todos los elementos que, desde un punto de vista objetivo, integran el tipo de delito contra la Hacienda Pública: la elusión del pago de un impuesto cuya cuota ascendía, en cada uno de los acusados, a más de quince millones de pesetas y la utilización de una mecánica claramente fraudulenta en cuanto que, por su meditada y sofisticada complejidad, era idónea para engañar a la Administración. Carece, en consecuencia, de fundamento la queja de una quiebra del principio de legalidad producida con ocasión de la condena del acusado, por lo que debe ser rechazado el cuarto motivo del recurso»²⁸.

En este contexto, con opiniones enfrentadas y con argumentos a favor y en contra, tiene lugar la reforma de la Ley General Tributaria llevada a cabo por la Ley 34/2015 que tipifica por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, y concretamente en el seno del Derecho tributario (artículo 206 bis de la LGT) una infracción específica para los supuestos en los que se aprecie conflicto en la aplicación de la norma.

3. INFRACCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Establece el artículo 206 bis de la LGT, sobre la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que:

«1. Constituye infracción tributaria 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:

- 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.*

²⁸ Vid., también, la STS de 13 de diciembre de 2016, recurso 2211/2015.

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 éste 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 % 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».

Una simple lectura del precepto nos permite constatar que el legislador, si bien la incluye en artículo separado y en el seno del Capítulo II de la LGT que contiene las disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias, mantiene la regulación de esta infracción en los términos propuestos desde un principio en el anteproyecto para esta reforma, basando su aplicación en la existencia de un criterio administrativo previo y público²⁹ con el que el supuesto objeto de regularización presenta igualdad sustancial, huyendo de dotar al precepto de una mayor concreción y certeza, tan necesarias en ámbito del Derecho en general y del sancionador en particular, que se habría conseguido basando su regulación en las características del comportamiento sancionado en cuanto elusión tributaria, en atención a criterios tales como la mayor o menor artificiosidad o impropiedad de los negocios utilizados.

Es cierto que el legislador incluye en el citado artículo 206 bis una serie de situaciones que deben resultar acreditadas como consecuencia directa de los actos o negocios en cuya realización se aprecie la concurrencia de conflicto en la aplicación de la norma, sin embargo, nada nuevo aportan respecto de los recogidos en los artículos 191 a 195 de lo LGT como constitutivos de infracciones tributarias, así, la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria, a que se

²⁹ En cuanto a qué debe entenderse por criterio administrativo, establece el artículo 206 bis.2, segundo párrafo que será «(...)el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta ley», se refiere por tanto al criterio puesto de manifiesto en el previo informe favorable de la comisión consultiva constituida, de conformidad con el artículo 159 de la LGT, para que la Administración pueda declarar, en su caso, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, informes que deberán publicarse según se disponga por vía reglamentaria.

refiere el artículo 206 bis.1.a) se incluye dentro de la «infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación» del artículo 191 LGT. La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo (artículo 206 bis.1.b) LGT) encontraría acomodo en el artículo 193 LGT sobre la «infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones». Por su parte, la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal a la que alude el artículo 206 bis.1.c) de la LGT se correspondería con la infracción tributaria regulada en el artículo 194 de la LGT «por solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales», y, por último, 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, quedaría englobada en la infracción más genérica del artículo 195 de la LGT «por determinar partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes».

Realmente las conductas realizadas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria, una vez eliminada de la LGT la imposibilidad de sancionarlas, hubieran podido «castigarse» de acuerdo con las normas que regulan las infracciones y sanciones en la LGT, particularmente con sus artículos 191 a 195, de esta forma se «hubiera obligado a interpretar por parte de la Administración (y de 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»³⁰ lo que sin duda, redundaría en el respeto al principio de igualdad que informa nuestro derecho tributario.

Para evitar la evidente duplicidad de infracciones a que daría lugar la aplicación del artículo 206 bis de la LGT, el apartado 5 de dicho artículo establece la incompatibilidad de las infracciones y sanciones reguladas en el mismo con las que corresponderían en virtud de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT.

Resulta evidente la intención del legislador de regular de forma completamente autónoma independiente la infracción resultante del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que se aparta abiertamente de las infracciones «tradicionales» contenidas en dicha Ley aun cuando el resultado de unas y otras sea el mismo, por tanto, no será posible acudir a aquellas (me refiero a los artículos 191 a 195 LGT) para completar, ampliar o reducir la casuística ni las consecuencias de las infracciones derivadas del artículo 206 bis LGT.

Como sabemos, el tipo regulado en el citado artículo da cabida a dos situaciones distintas entre sí. El artículo 206 bis.1, letras a) y b) recoge supuestos de daño real a la Hacienda Pública provocado por la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria o por la obtención indebida de una devolución, fijando la sanción para ambos casos en una multa pecuniaria proporcional al 50% de la cantidad no ingresada o indebidamente devuelta. Por su parte en las letras c) y d) del citado artículo refleja el legislador dos forma de daño potencial a la Hacienda Pública como son la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o la determinación improcedente de partidas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, que serán sancionados con una multa pecuniaria proporcional al 15% de la cantidad indebidamente solicitada o determinada, salvo cuando se trate de la indebida acreditación de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes en cuyo caso el porcentaje citado se eleva al 50%.

Redunda en su independencia la calificación de esta infracción (la del 206 bis de la LGT), siempre como grave³¹, para luego asociarle la sanción que, a tenor de los artículos 191 a 193 LGT corresponde a tales infracciones cuando se consideran leves, en caso de infracciones por la falta de ingreso dentro del plazo establecido de la totalidad o parte de la deuda tributaria o la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. En cuanto a las sanciones correspondientes a la solicitud indebida de devoluciones, beneficios o cualquier otro incentivo fiscal, así como a la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes, en ambos

³⁰ Vid. LUCAS DURÁN, M.: «Elusión fiscal y sanciones: el nuevo artículo 206 bis LGT (2016)», op. cit., pág. 6.

³¹ Según dispone el artículo 206 bis.3 LGT.

supuestos (artículo 206 bis y artículos 194 y 195 de la LGT) se consideran graves, asignándoseles la misma sanción.

Todo ello en perjuicio del contribuyente puesto que, caracterizándose el conflicto en la aplicación de la norma por la inexistencia de ocultación o engaño alguno por su parte, realizando abiertamente los negocios que quiere aunque estos resultan inapropiados o artificiosos para el fin que se persigue, de conformidad con las pautas generales de la LGT en materia de infracciones y concretamente por aplicación de los artículos 191 a 195 en la mayoría de los supuestos estaríamos ante infracciones leves. En principio y puesto que, como decimos, la sanción aplicable a la infracción grave del artículo 206 bis de la LGT es igual que la que hubiera correspondido de sancionarse tales conductas como infracciones leves en base a los citados artículo 191 a 195 de la LGT, no parece que genere menoscabo alguno para el contribuyente. No obstante, al calificarse como infracciones graves tales sanciones son compatibles con las no pecuniarias reguladas en el artículo 186 de la LGT³², eso sí, nunca podrán sancionarse estas conductas con las penas que para las infracciones graves o muy graves establecen los artículos 191 a 193 de la LGT.

Por su parte, el apartado 6 del artículo 206 bis de la LGT declara aplicable a las infracciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria la reducción de sanciones prevista en el artículo 188 de la LGT, que de otra forma no procedería toda vez que la misma se prevé para las impuestas según los artículos 191 a 197 de dicho texto legal y, como expresamente señala el legislador, éstos en ningún caso serán de aplicación si de infracciones por conflicto en la aplicación de la norma tributaria se trata, aun cuando las situaciones que pueden generar unas y otra sean iguales, gozando las últimas de su propia regulación.

³² Establece el artículo 186 de la LGT que: «1. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción grave o muy grave sea de importe igual o superior a 30.000 euros y se hubiera utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:

a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de un año si la infracción cometida hubiera sido grave o de dos años si hubiera sido muy grave.

2. Cuando la multa pecuniaria impuesta por infracción muy grave sea de importe igual o superior a 60.000 euros y se haya utilizado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias, se podrán imponer, además, las siguientes sanciones accesorias:

a) Pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

b) Prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de tres, cuatro o cinco años, cuando el importe de la sanción impuesta hubiera sido igual o superior a 60.000, 150.000 ó 300.000 euros, respectivamente.

3. Cuando las autoridades o las personas que ejerzan profesiones oficiales cometan infracciones derivadas de la vulneración de los deberes de colaboración de los artículos 93 y 94 de esta ley y siempre que, en relación con dicho deber, hayan desatendido tres requerimientos según lo previsto en el artículo 203 de esta ley, además de la multa pecuniaria que proceda, podrá imponerse como sanción accesoria la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público por un plazo de tres meses.

La suspensión será por un plazo de doce meses si se hubiera sancionado al sujeto infractor con la sanción accesoria a la que se refiere el párrafo anterior en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

A efectos de lo dispuesto en este apartado, se considerarán profesiones oficiales las desempeñadas por registradores de la propiedad y mercantiles, notarios y todos aquellos que, ejerciendo funciones públicas, no perciban directamente haberes del Estado, comunidades autónomas, entidades locales u otras entidades de derecho público».

4. Cuando se imponga la sanción prevista en el artículo 202.3 de esta Ley se podrán imponer, además, las sanciones accesorias previstas en el apartado 1 de este artículo.

Debemos hacer referencia también a la modificación que la regulación de esta nueva infracción provocó en el artículo 179.2 de la LGT en el que se incluyó un párrafo (al final de la letra d)), en virtud del cual «(...) 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 en la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior» a fin de eximir de responsabilidad al contribuyente.

De alguna forma pudiera parecer lógico que quien utiliza actos o negocios artificiosos para conseguir un resultado fiscal más ventajoso al que le hubiera correspondido de no haberse valido de tales artimañas, no pueda ahora quedar exonerado de responsabilidad alegando que actuó con la debida diligencia o en base a una interpretación razonable. Sin embargo, precisamente serán los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma, en los que el contribuyente no utiliza ocultación ni engaño frente a terceros encauzando su actuación a través de actos o negocios válidos en derecho, donde mayor aplicación práctica podrían tener tales criterios, el de la diligencia debida y el de la interpretación razonable, entrando en el escurridizo límite entre las economías de opción y el conflicto en la aplicación de la norma. Tal como se regula esta infracción, parece claro que el legislador presupone la concurrencia de culpa como efecto directo del criterio administrativo previamente existente si bien, admite prueba en contrario que, acertadamente, permitirá al interesado demostrar que actuó con la debida diligencia o amparándose en una interpretación razonable de la norma. Sin embargo, no podemos obviar que tal regulación invierte la carga de la prueba recayendo ahora sobre el contribuyente, que será quien deba demostrar su inocencia, vulnerándose así el principio de inocencia en virtud del cual corresponde a la Administración probar la culpabilidad del mismo. Como afirma la STS de 14 de diciembre de 2016 «(...) la carga de la prueba de la culpabilidad corresponde a la Administración tributaria, sin que exista una presunción de culpabilidad que deba ser desvirtuada por el obligado tributario sino, todo lo contrario, una presunción de buena fe que debe ser desvirtuada por la Administración»³³.

Ponemos en duda de nuevo la conveniencia de que la regulación de esta infracción tributaria descansa sobre la existencia previa de criterio administrativo público sobre unos hechos con los que exista igualdad sustancial, con independencia de las circunstancias concretas que concurren en cada uno de ellos.

No acaban aquí los problemas que genera el criterio de la Administración. Como sabemos, para apreciar la infracción del artículo 206 bis de la LGT, será necesario acreditar la igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquellos supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo que se hubiese hecho público antes del inicio del plazo para la presentación de la declaración o autoliquidación que corresponda³⁴. Nos encontramos ante un concepto jurídico indeterminado, el de «igualdad sustancial», cuyo contenido y significado deberá concretarse «a posteriori» por la Administración tributaria que lo aplica y, en su caso, por los tribunales de justicia. En nada beneficia al ordenamiento jurídico, y mucho menos en su ámbito sancionador el uso de tales conceptos, que generan

³³ Fundamento Jurídico 5. Afirma además la sentencia que «(...) existe una constante jurisprudencia que se decanta por entender que no puede considerarse probada la existencia de culpabilidad por el mero hecho no haber existido una interpretación razonable de la norma, y no es suficiente para fundamentar la sanción, porque el principio de presunción de inocencia garantizado en el artículo 24.2 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad por exclusión o, dicho de manera más precisa, mediante la afirmación de que la actuación del obligado tributario es culpable porque no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad de las recogidas en el art. 179.2 Ley 5812003, entre otras razones, porque dicho precepto no agota todas las hipótesis posibles de ausencia de culpabilidad por lo que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente» Citando, por todas, la sentencia de 13 de abril de 2016, (recurso de casación 1644/2014).

³⁴ Que según el citado artículo 206 bis .2, in fine, se regulará reglamentariamente.

incertidumbre en el administrado, cuando no abierta inseguridad, constituyendo la base que permita actuaciones discrecionales por parte de la Administración.

Nada se desprende del análisis de las normas encargadas de regular el conflicto de la aplicación de la norma tributaria y su infracción, en torno a la necesidad de que tales informes se refieran a procedimientos en los que haya devenido firme la declaración del conflicto en la aplicación de la norma, por tanto, y a sensu contrario, se puede afirmar que no será necesario tal requisito, debiendo publicarse trimestralmente todos los informes en los que la Comisión consultiva -constituida a tal fin- haya apreciado la concurrencia del referido conflicto, que servirán de base para apreciar la existencia de la infracción tributaria del artículo 206 bis de la LGT. Nos preguntamos qué sucede si con posterioridad a la publicación del informe se anula la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cómo afecta esta resolución a los expedientes de regulación tributaria en los que se hubiera apreciado identidad con el supuesto que ahora se anula y, en consecuencia, se hubiese sancionado la conducta conforme al artículo 206 bis. Entendemos que la declaración de nulidad de la resolución en virtud de la que se declaró el conflicto en la aplicación de la norma implicará la nulidad de todas aquellas sanciones a las que haya dado origen, toda vez que dicha infracción incorpora como un elemento más de su tipo la existencia del criterio administrativo, y si este deja de ser válido provocará la falta de un elemento esencial del mismo y por tanto su nulidad.

La adecuada comprensión de este apartado requiere un análisis del artículo 12 de la LGT relativo a la interpretación de las normas, que también fue modificado por la ley 34/2015 en virtud de la cual se incorpora un último párrafo a su apartado número 3³⁵, en virtud del cual: «Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública»

En virtud del citado artículo se atribuye expresamente a la Dirección General de Tributos) DGT la facultad para dictar disposiciones aclarando o interpretando cualquier norma tributaria, disposiciones que vincularán a los órganos y entidades administrativas que se encargan de la aplicación de los tributos, y todo ello sin necesidad de que el contribuyente plantee consulta alguna relacionada con la misma. Es decir, se está facultando a la mencionada Dirección para dictar resoluciones vinculantes sobre asuntos que no se han planteado y que por tanto no tendrán un sustrato concreto anclado a la realidad. En lo que ahora nos interesa, es decir, poniendo en relación este artículo con el 206 bis de la LGT, como la DGT en uso de esta facultad podrá emitir resoluciones aclaratorias o interpretativas declarando la existencia de conflicto en la aplicación de la norma y acordar someterlas a información pública, tales resoluciones podrán servir de base para sancionar aquellos supuestos objeto de regularización tributaria que presenten una igualdad sustancial con el caso objeto de las mismas.

Se confiere así a al citado órgano directivo la facultad de dictar resoluciones vinculantes sobre cuestiones que no han sido objeto de consulta creando doctrina sobre la materia a efectos de poder sancionar los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. De esta manera, cuando la DGT resuelva que existe dicho conflicto podrá hacer pública esta resolución, considerándose a partir de ese momento criterio administrativo válido para sustentar la infracción regulada en el artículo 206 bis de la LGT, siempre que se acredite la necesaria «igualdad sustancial» entre el caso objeto de regularización y el planteado en la resolución de la DGT.

Parece que si bien el legislador renunció a la reforma del artículo 159 de la LGT³⁶ en virtud de la cual se facultaba abiertamente a la comisión consultiva para dictar informes a

³⁵ Concretamente es el apartado dos del artículo único de esta ley el que recoge esta modificación.

³⁶ Según el anteproyecto de la Ley de Reforma de la LGT el artículo 159 de la LGT se modificaba con el fin de dar cobertura a la nueva redacción del artículo 15 para la configuración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en virtud de la cual se entendía por «criterio administrativo» el establecido en los informes de la Comisión consultiva ya fuera sobre caso concretos o bien a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo

solicitud de la Administración tributaria, da cobertura a dicha posibilidad a través de la reforma del artículo 12.3 de la LGT, ampliándose de forma notoria sus potestades administrativas sancionadoras y de control en detrimento de seguridad jurídica y de los derechos y garantías de los contribuyentes.

Por lo demás, lógicamente los informes deberán estar «blanqueados» para evitar vulnerar el deber de secreto y sigilo que opera sobre los datos tributarios de los obligados a los que se refieran tales informes.

4. NECESIDAD DE PREVIO INFORME CONSULTIVO: PROCEDIMIENTO DE INSPECCIÓN

Según el apartado segundo del artículo 15 de la LGT, para que la Administración tributaria pueda declarar que los actos o negocios se han realizado en conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario un informe, previo y favorable, de la Comisión consultiva a la que hace referencia el artículo 159 del mismo texto legal, precepto que se desarrolla en el artículo 194 del RD 1065/2007³⁷, de 27 de julio.

De esta manera se prolonga respecto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, uno de los aspectos más controvertidos del fraude de ley que, junto con la imposibilidad de sancionar tales conductas y a decir de la mayoría de la doctrina³⁸, era la principal causa de la reticencia que mostraba la Administración tributaria a la hora de aplicarlo, en favor de otras figuras como la calificación o la simulación.

El informe al que aludimos se regula en el seno del procedimiento inspector³⁹ de forma que, aunque expresamente no lo especifica la Ley, el conflicto en la aplicación de la norma únicamente podrá aplicarse por la inspección de los tributos en el curso de un procedimiento de inspección, quedando vetada la posibilidad de apreciarlo durante la tramitación de otros procedimientos como los de gestión o recaudación tributaria.

A estos efectos, señala el citado artículo 159 de la LGT que cuando la inspección estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de quince días, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo. Una vez recibidas las alegaciones, y sin plazo preclusivo determinado, se podrán practicar las pruebas que se estimen procedentes (entendemos que tanto a instancia del interesado como de la Administración), tras todo lo cual el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas para apreciar dicho conflicto a tenor del artículo 15 LGT, informe que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar que, si ésta conforme con el tratamiento aplicado, lo remitirá a su vez a la comisión consultiva.

Extraña que las alegaciones del contribuyente afectado se presenten ante el mismo órgano inspector que ha de emitir el informe que después se eleva a la comisión. En dichas alegaciones, evidentemente, el interesado procurará fundamentar que el negocio o estructura negocial jurídica utilizada por el mismo no es susceptible de controversia alguna y por tanto, no procede la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, careciendo de justificación la apertura de expediente informativo a tal fin. Ahora bien, la dicción del artículo 159 de la LGT es clara al señalar que el órgano de inspección, a la vista de las alegaciones y de la prueba practicada en su caso, deberá emitir su informe ya sea en sentido positivo como negativo, convirtiéndose así en un órgano resolutorio, aunque su decisión no será susceptible de contradicción por el interesado, informe que, sólo en caso de

dispuesto en el artículo 159.8 que, como digo, también se modificaba precisamente para introducir dicho apartado, el número 8, en el que se contemplaba dicha posibilidad.

³⁷ Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGI).

³⁸ Vid. por todos, PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude...?», op. cit., pág.7.

³⁹ Concretamente en la Subsección 4ª de la Sección 2ª de Capítulo IV del título III de la LGT, relativa a las disposiciones especiales del Procedimiento de Inspección.

ser estimatorio, se remitirá a la Comisión consultiva. Nos preguntamos si no hubiera sido más congruente, otorgando mayor seguridad jurídica al contribuyente, que las alegaciones se presentasen directamente por el mismo ante la Comisión, y que la Inspección realizaría su informe sin conocerlas, para revestir el procedimiento de mayor contradicción, dotando de igualdad de armas jurídicas a ambas partes, de forma que el órgano consultivo tome su decisión de una forma más aséptica y transparente. Esta idea, en efecto, conllevaría una mayor carga de trabajo para la Comisión, pues conocería tanto de aquellos expedientes en los que finalmente se aprecia conflicto en la aplicación de la norma, como de los que no conllevan su aplicación. Sin embargo, tal como está regulado será la inspección de los tributos quien toma la decisión «primera» que de esta forma adquiere la condición de parte contendiente interesada y se convierte en órgano resolutorio previo al decidir si sigue o no impulsando el procedimiento.

En cualquier caso, y según el tenor de dichos preceptos, si el órgano de la inspección que esté tramitando el expediente aprecia la concurrencia de conflicto en la aplicación de la norma, remitirá su informe junto con el resto del expediente al órgano competente para liquidar y si éste también estimase que se reúnen los requisitos para aplicar dicha figura, remitirá a la Comisión consultiva el citado informe y sus antecedentes, remisión que se notificará al obligado tributario, indicándole la suspensión del cómputo del plazo del procedimiento inspector prevista en el apartado 3 del artículo 150 LGT⁴⁰. En caso contrario, es decir si el órgano competente para liquidar (no el que conozca del procedimiento inspector) estimase motivadamente que no concurren dichas circunstancias devolverá la documentación al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento, lo que se notificará al obligado tributario.

De seguir adelante el procedimiento, nos encontramos con la existencia de otro nuevo informe, el que ha de emitir la Comisión consultiva que se constituya a tal fin. Informe de carácter vinculante para la Inspección en el que, de forma motivada, se indicará si finalmente procede o no, en esta fase administrativa, la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Dicho informe se comunicará al órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente que, a su vez, ordenará su notificación al obligado tributario y la continuación del procedimiento de inspección, teniendo en cuenta la calificación, positiva o negativa, que se deduzca del citado informe.

El plazo de la Comisión para emitir este informe es de tres meses a contar desde la remisión del expediente a la misma, plazo que podrá ampliarse en un mes más por acuerdo motivado de la Comisión, que deberá notificarse al obligado tributario y del que también se dará traslado al órgano de inspección. Si transcurrido dicho plazo y en su caso, la ampliación, no se ha emitido dicho informe, se reanudará el cómputo del plazo (antes suspendido) de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitirlo. No obstante, se podrán continuar las actuaciones, llegando incluso a dictar liquidación provisional, respecto a los demás elementos de la obligación tributaria que no guarden relación con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

Como decíamos, el informe tiene carácter vinculante para la Inspección, adquiriendo con ello firmeza la declaración por la que se aprecia -o no- conflicto en la aplicación de la norma tributaria en esta fase del procedimiento administrativo, por tanto los demás actos dictados en aplicación de estos preceptos no son susceptibles de recurso o reclamación, pero sí los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación tributaria, en donde obviamente podrá plantearse nuevamente la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

En cuanto a la composición de la Comisión consultiva, a tenor del artículo 194.4 del RGGI estará integrada por dos representantes de la DGT designados por resolución del Director General de Tributos, uno de los cuales actuará como presidente con voto de calidad, salvo que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afectase a las normas dictadas por las comunidades autónomas en materia de tributos cedidos, en cuyo caso, los

⁴⁰ La suspensión del cómputo del plazo de duración del procedimiento se producirá por el tiempo que transcurra desde la notificación al interesado hasta la recepción del informe por el órgano competente para continuar el procedimiento o hasta el transcurso del plazo máximo para su emisión (art.194.5 194 del RD 1065/2007).

representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas serán designados por resolución del titular de dicho órgano.

Los representantes de la Administración tributaria actuante serán:

- a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente.
- b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una comunidad autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica.
- c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local.

En los tres supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente.

Como vemos, la composición de la Comisión consultiva no deja de ser reflejo de los intereses que se están ventilando en un procedimiento puramente administrativo, y concretamente en el seno de un procedimiento de inspección tributaria. Sus integrantes son, a partes iguales, por un lado «representantes de la Administración», por lo que siempre podrá quedar en entredicho su vinculación directa o indirecta con la existencia de un posible crédito tributario, más aún cuando alguno de los representantes de esas Administraciones puede ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el expediente. Por otro lado, tenemos a dos representantes de la DGT, funcionarios administrativos de otro órgano de la Administración General del Estado, de cuyas atribuciones y «excesos» interpretativos ya nos hemos ocupado en algunas líneas en esta obra, que, eso sí, gozarán de absoluta independencia jerárquica de los órganos interesados en el expediente. Nos planteamos si no podría darse entrada en esta Comisión a otros miembros no vinculados tan directamente a la Administración tributaria, juristas que procedan de otros sectores del derecho que puedan aportar una perspectiva nueva y enriquecer con su conocimiento la redacción de estos informes. Tenemos, por ejemplo, a un Consejo de Defensa del Contribuyente que está conformado por reconocidos profesionales en materia tributaria sin vinculación directa con la Administración tributaria que bien podrían aportar a dichos informes su saber científico, colaborando en la difícil tarea de apreciar o no la existencia de esta controvertida figura, tintando de mayor objetividad los resultados de dichos informes.

Por último, al apartado 6 del citado art. 194 del citado RGGI se refiere a la necesaria publicidad que deben tener los informes de la Comisión consultiva, disponiendo que trimestralmente se harán públicos, con la debida reserva de los sujetos afectados, aquellos en los que se haya apreciado la existencia de conflicto, no de los que finalmente no estimen su aplicación, que bien podrían ser igualmente publicados para general conocimiento de la doctrina administrativa en la materia y mejor delimitación de su criterio.

Hasta la fecha, solo hemos podido encontrar publicado un informe, muy extenso eso sí, que data de abril de 2018, en el sitio web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria⁴¹, relativo a la consideración de gastos financieros en el Impuesto de Sociedades de financiación extragrupo, informe que se saldó con la apreciación de conflicto en la aplicación de la norma ya que, a juicio de la Comisión: «se concluye que el GRUPO realizó una serie de operaciones que mermaron considerablemente la tributación en sede de la jurisdicción fiscal española, siendo su principal efecto estrictamente tributario. La artificiosidad de las operaciones, consideradas en su conjunto, la inexistencia de efectos económicos relevantes que justifiquen llevar a cabo las referidas operaciones y el ahorro fiscal alcanzado a través de las mismas permiten concluir que concurren las circunstancias previstas en el artículo 15 de la LGT».

⁴¹ Otras búsquedas en sitios webs de algunas Comunidades Autónomas (Andalucía, Madrid, Cataluña o Valenciana) han sido infructuosas.

6. BIBLIOGRAFÍA

CALATAYUD PRATS, I.: «Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», Hacienda Canaria, núm. 10, 2004.

FALCON Y TELLA, R.: «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC» Quincena fiscal, núm. 19, 1995.

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.

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. BIB 2010\118.

GARCÍA NOVOA, C.: La cláusula antielusiva, Marcial Pons, Madrid, 2004.

LUCAS DURAN, M. : «Elusión fiscal y sanciones: el nuevo artículo 206 bis LGT (2016)», Comunicación presentada al IV encuentro de Derecho financiero y Tributario, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales en Madrid, 4-5 de febrero, 2016, publicada en Documentos, núm 13, 2016

PALAO TABOADA, C.: La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal, Lex Nova, Valladolid, 2009.

PALAO TABOADA, C.: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», Centro de Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 182, 1998.

RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G.: «El fraude a la ley tributaria (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», Revista de Contabilidad y Tributación, núms. 257-258, 2004.

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», Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos, núm. 380, 2014.

ZORNOZA PÉREZ, J.: «La simulación en Derecho tributario», en Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo (Dir.: ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, J.; COLLADO YURRITA, M.A. y ZORNOZA PÉREZ, J.), Tomo I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).