

# ANÁLISIS DE LA NOVEDOSA SANCIONABILIDAD DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA\*

ANALYSIS OF THE NEW POSSIBILITY OF SANCTIONING THE «CONFLICT IN THE APPLICATION OF THE TAX LAW»

GUILLERMO LILLO JARAMILLO\*\*

**Resumen:** Una de las recientes modificaciones de la Ley General Tributaria ha supuesto que, por primera vez en el ordenamiento español, se puedan sancionar las situaciones declaradas en conflicto en aplicación de la norma tributaria. En el presente trabajo trataremos de solventar las críticas que se han vertido sobre la reciente reforma, así como los impedimentos que tradicionalmente alegaba la doctrina para defender la imposibilidad de sancionar estos supuestos, exponiendo nuestros argumentos sobre la posibilidad y conveniencia de sancionar las situaciones encuadrables bajo dicha figura.

**Palabras clave:** Conflicto en la aplicación de la norma tributaria; Fraude de ley tributaria; Imposición de sanciones; Artículo 15 Ley General Tributaria.

**Abstract:** One of the recent changes in the General Tax Law has meant that, for the first time in the Spanish legislation, the tax-evasion situations defined as «conflict in the application of the tax law» might be sanctioned. In the present paper, we would try to solve not only the criticism exposed about the recent reform, but also the traditional impediments that have been alleged by part of the doctrine in order to deny the possibility of sanctioning these situations. Our personal comments about the possibility and convenience of sanctioning the cases under this figure are also going to be exposed.

**Keywords:** Conflict in the application of the tax law; Tax evasion; Imposition of sanctions; Article 15 General Tax Law.

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN; II. DEL FRAUDE DE LEY AL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA; 1. Consideraciones básicas; 2. El fraude de ley en general; 3. El fraude de ley en el Derecho Tributario; III. EVOLUCIÓN NORMATIVA; 1.

\* Fecha de recepción: 20 de marzo de 2017.

Fecha de aceptación: 24 de abril de 2017.

\*\* Primer premio *ex aequo* de la VI edición del Premio Joven Investigador, en la modalidad «Derecho público y Filosofía del Derecho». Graduado en Derecho y en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad Autónoma de Madrid. Correo electrónico: guillermo.lillo@estudiante.uam.es. Tutor: César Martínez Sánchez (Profesor Contratado Doctor de Derecho financiero y tributario, Universidad Autónoma de Madrid).

La redacción originaria de la LGT de 1963; 2. Redacción tras la reforma parcial de la LGT de 1995; 3. La reforma de 2003: cambio de artículo y de denominación; 4. La reforma de 2015: posibilidad de sancionar; IV. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS DISCUTIDOS DE LA REFORMA; 1. ¿No se puede sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por ser necesaria una analogía *in malam partem* para regularizar la cuota, al no haberse realizado supuestamente el hecho imponible?; 2. ¿No se puede sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por no existir ocultación o engaño?; 3. ¿No se puede sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por ser el art. 206 bis LGT una norma sancionadora en blanco y provocar inseguridad jurídica?; V. CONCLUSIONES; VI. BIBLIOGRAFÍA.

## I. INTRODUCCIÓN

El 22 de septiembre de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En virtud de dicha reforma, se procedió a la modificación, entre otras, de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Hasta esa fecha, las únicas consecuencias de que se apreciase el conflicto en la aplicación de la norma eran que de los actos y negocios artificiosos o impropios producidos se derivaban las consecuencias tributarias que resultarían de haberse realizado los actos y negocios usuales o propios. El art. 15 LGT, en su anterior versión, vigente hasta el 11 de octubre de 2015, excluía expresamente la posibilidad de imponer sanciones en estos casos.

Pero con la reforma operada por la Ley 34/2015 se ha modificado el régimen jurídico de la figura en el sentido de permitir por primera vez en nuestro ordenamiento su sancionabilidad, introduciéndose una nueva infracción tributaria grave en el art. 206 bis, que puede imponerse a raíz del procedimiento de declaración de conflicto en la aplicación de la norma. Esta modificación ha generado un intenso debate en la doctrina sobre la adecuación al ordenamiento del nuevo régimen tributario habilitador de sanciones. Precisamente por su carácter novedoso, polémico y por la importancia que tal consecuencia reviste, se justifica la actualidad del presente trabajo en el que, tras resolver unas breves precisiones conceptuales y exponer la evolución normativa a la que se ha visto sometida la figura en nuestra legislación, a través de la resolución de tres preguntas propuestas, se va a realizar un análisis tanto de los argumentos típicos alegados por la doctrina acerca de la posibilidad o no de sancionar el fraude de ley tributaria, como de las cuestiones más conflictivas de la reforma –a tenor de los comentarios que sobre ella, y hasta la fecha, se han realizado–. Para ello, agruparemos estas cuestiones en torno a tres problemas generales: a) si en el conflicto se realiza o no el hecho imponible y si es necesaria o no la analogía en su aplicación, con las implicaciones que eso tendría sobre el principio de legalidad en relación con la posibilidad de sancionar; b) si cabe sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, exista o no ocultación o engaño; y c) si los nuevos preceptos introducidos por la reforma

vulneran alguna de las exigencias del art. 25 CE, como serían los principios de reserva de ley, taxatividad o *lex certa* y tipicidad.

Con base en la jurisprudencia, la doctrina y el Derecho comparado, iremos resolviendo cada una de las cuestiones, exponiendo nuestros particulares criterios sobre si es posible o deseable la imposición de sanciones en la aplicación de esta figura.

## II. DEL FRAUDE DE LEY AL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

### 1. Consideraciones básicas

La figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria no es nueva en cuanto a su contenido, pero sí lo es en cuanto a su denominación. Esta expresión se introdujo de forma novedosa en la reforma de la LGT llevada a cabo en 2003, mediante la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, cuya Exposición de Motivos aclaraba que mediante la misma «se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria». De esta forma, lo que esta nueva expresión vino a sustituir es lo que desde su redacción originaria la LGT preceptuaba como *fraude de ley*.

No lo entiende así parte de la doctrina, como García Novoa, para quien el conflicto en la aplicación de la ley tributaria del art. 15 «es una figura diferente»<sup>1</sup> del fraude de ley; o como defiende Banacloche Pérez, según el cual «el “propósito de eludir el tributo” no es lo mismo, ni mucho menos, que el empleo de negocios “artificiosos” (que puede originar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero que no tiene nada que ver con el concepto de fraude de ley)»<sup>2</sup>.

Pero, para elaborar este trabajo, nosotros nos posicionamos con aquella parte de la doctrina que entiende, como Delgado Pacheco<sup>3</sup> o Martín Queralt<sup>4</sup>, que el art. 15 de la LGT viene a sustituir al fraude de ley, tal y como este aparecía regulado en el art. 24 de la anterior LGT, por lo que, habiéndose producido tan solo un cambio terminológico en la figura, en realidad nos encontraríamos ante el mismo instituto jurídico. Posición respaldada por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, para la que la nueva regulación del fraude de

<sup>1</sup> GARCÍA NOVOA, C., «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal», *Diario La Ley*, núm. 6381, Sección Doctrina, 2005, p. 7.

<sup>2</sup> BANACLOCHE PÉREZ, J., «Fraude de ley», *Impuestos*, núm. 21, Sección Editorial, 2009, pp. 61 y ss.

<sup>3</sup> DELGADO PACHECO, A., «El conflicto en la aplicación de la Norma Tributaria», *Partida Doble*, núm. 159, Sección Artículos, 2004, p. 1.

<sup>4</sup> MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª ed., Madrid (Tecnos), 2015, p. 178.

ley prevista bajo la denominación de conflicto en la aplicación de las normas tributarias, «aun con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente»<sup>5</sup>.

Ahora bien, que el cambio de denominación haya sido afortunado o no es otra cuestión. En palabras del propio Martín Queralt<sup>6</sup>, la denominación de la nueva categoría no sería acertada, entre otras razones: (i) porque introduce una evidente ambigüedad, ya que conflicto, como tal, hay siempre que Administración Tributaria y contribuyente mantienen posiciones distintas, pero no siempre ese conflicto es el que aparece regulado como tal en el art. 15 LGT y, por tanto, no siempre ese conflicto se resolverá como dice el art. 15 que se tienen que resolver los conflictos; (ii) porque la nueva categoría, aunque con distinta denominación, no es más que una manifestación de lo que siempre hemos conocido como fraude de ley –conflicto en la aplicación de la norma tributaria y fraude de ley tributaria no son conceptos distintos–; y (iii) porque obviar conceptos que tienen una rica tradición y sustituirlos por conceptos tan vacuos y jurídicamente inanes como el de «conflicto» conlleva el riesgo de que se presenten como antitéticas realidades que no lo son. En definitiva, si a los comportamientos regulados en el art. 15 siempre se les ha denominado *fraude de ley*, no se entiende el motivo por el cual se les debe pasar a llamar generosamente como *conflicto* porque, con esa denominación –descargada de cualquier nota peyorativa–, la Hacienda Pública habría perdido su primera batalla: la del lenguaje<sup>7</sup>.

## 2. El fraude de ley en general

Acudiendo al Código Civil –como fuente de carácter supletorio que es del ordenamiento tributario–, su art. 6.4 (fruto de la reforma del Título Preliminar del CC llevada a cabo por el Decreto de 31 de mayo de 1974) establece que: «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

En definitiva, como afirmaba la Exposición de Motivos del Anteproyecto en el que tiene su origen el actual art. 6.4 CC, el fraude aparece configurado como la acomodación de un acto al texto de una norma con el propósito de obtener un resultado contrario al ordena-

<sup>5</sup> Entre otras, SSTS de 18 de junio de 2015 (RJ 2015\2965), de 22 de marzo de 2012 (RJ 2012\5517), y de 7 de octubre de 2010 (RJ 2010\7034). En el mismo sentido, las SSTS de 27 de noviembre de 2015 (RJ 2015\5767), de 9 de noviembre de 2015 (RJ 2015\5609), o de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3594).

<sup>6</sup> MARTÍN QUERALT, J. *et. al.*, *Derecho Tributario*, 9ª ed., Cizur Menor (Thomson-Aranzadi), 2004, pp. 105-106; cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley en el Derecho Tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 7-8, Sección Doctrina Científica, 2006, p. 39.

<sup>7</sup> HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., «La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 593, parte Comentario, 2003, p. 3.

miento jurídico. Obviamente, tal acomodación es fraudulenta, en cuanto se busca el apoyo de una norma, frecuentemente acogiéndose a su simple expresión literal y considerándola aisladamente, para lograr un efecto que, resultando posible conforme a la norma elegida, se halla en pugna con el espíritu y finalidad tanto de esa misma norma como con la norma eludida y, en definitiva, con el ordenamiento jurídico.

Desde el punto de vista doctrinal, resulta obligado mencionar a De Castro, quien definió el fraude de ley como uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad<sup>8</sup>.

Con respecto a su alcance, como es de esperar, el fraude de ley no opera solo en el ámbito civil, sino que, como ha proclamado el Tribunal Constitucional, «en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el Ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Ordenamiento Jurídico»<sup>9</sup> y, por tanto, también en el Derecho Tributario.

### 3. El fraude de ley en el Derecho Tributario

El fraude de ley en el ámbito tributario presenta una singular importancia, fundamentalmente por dos razones: en primer lugar, el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias, o conseguir una minoración de las cargas fiscales, determina que los particulares agudicen el ingenio y recurran a las más diversas argucias, abusando de las formas jurídicas, con el fin de eludir la puntual aplicación de las normas tributarias; en segundo lugar, porque la propia configuración de las normas tributarias ofrece claras posibilidades al fraude de ley<sup>10</sup>.

En concreto, el fraude de ley en el ámbito tributario consiste en un mecanismo (normalmente un conjunto de negocios jurídicos) que no busca su finalidad económica y jurídica propia, y sí conseguir una tributación inferior a la normalidad de hechos y situaciones determinadas. Esto es, un contrato lícito y efectivo (es decir, no simulado) que se utiliza para la consecución de un fin que nada tiene que ver con la finalidad propia de tal figura contractual, con el objeto de conseguir una fiscalidad menor que la que sería propia si no se hubiese utilizado el negocio inadecuado que sirve de base al fraude a la ley<sup>11</sup>.

<sup>8</sup> MARTÍN QUERALT, J., *et. al.*, *Curso de Derecho...*, ob. cit., p. 178.

<sup>9</sup> STC 37/1987, de 26 de marzo. Recogido también en la STC 120/2005, de 10 de mayo.

<sup>10</sup> MARTÍN QUERALT, J., *et. al.*, *Curso de Derecho...*, ob. cit., p. 180.

<sup>11</sup> CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*, 9ª ed., Madrid (Thomson-Civitas), 2005, p. 108; cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., pp. 16-17.

### III. EVOLUCIÓN NORMATIVA

#### 1. La redacción originaria de la LGT de 1963

Con anterioridad a la inclusión de la figura en el Código Civil, el fraude de ley en el ámbito tributario se encontraba explícitamente mencionado en el apartado segundo del art. 24 de la LGT de 28 de diciembre de 1963, formulado como una excepción a la prohibición de analogía preceptuada en su apartado primero. Y es que el art. 24.2 LGT «autorizaba, ante el fraude de ley, la extensión analógica de los hechos imponible a otros supuestos que, al menos formalmente, no estaban comprendidos dentro de ellos»<sup>12</sup>, además de exigir, para declarar su existencia, un expediente especial en el que se aportara por la Administración la prueba correspondiente y que se diese audiencia al interesado.

#### 2. Redacción tras la reforma parcial de la LGT de 1995

La reforma parcial de la LGT llevada a cabo por la Ley 25/1995, de 20 de julio, estableció una nueva regulación de la figura del fraude de ley, en un nuevo art. 24. Las innovaciones que introdujo el precepto fueron las siguientes<sup>13</sup>:

- a) Completó el concepto de fraude de ley, pues a los dos requisitos del anterior art. 24.2 (obtención de un resultado equivalente al derivado del hecho imponible y propósito de eludir el impuesto), se añadió otro: que el acto de que derivaba ese resultado se realizase amparándose en el texto de otra más beneficiosa y cuya aplicación se provocaba artificiosamente porque, aunque este elemento de la artificiosidad o empleo de formas jurídicas abusivas o desviadas de su causa no se mencionaba expresamente en el texto, cabía entender que el mismo se hallaba subsumido en el concepto de «elusión».
- b) Se detallaban más los medios a través de los cuales se podía conseguir el resultado fraudulento, pues si antes el precepto se refería solo a los «hechos», pasó a hablarse de «hechos, actos o negocios jurídicos».
- c) Se suprimió la palabra «probado» (si en la redacción anterior se hablaba de «propósito probado de eludir el impuesto», tras la Ley 25/1995 se decía «propósito de eludir el pago del tributo»), lo que, a juicio de Palao Taboada<sup>14</sup>, manifestaba la intención de poner sordina a la exigencia de prueba del mencionado propósito,

<sup>12</sup> BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 18.

<sup>13</sup> *Ibid.*, pp. 21-22.

<sup>14</sup> PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria [II]», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 155, 1996, p. 7; cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 21.

aunque reconocía el autor que si el fraude se basa esencialmente en tal propósito y este se entiende como un elemento de hecho, su existencia debería probarse pese a esta supresión.

- d) Se suprimió la referencia a la analogía como remedio de lucha contra el fraude de ley.
- e) Se consagró en el plano legislativo la improcedencia de aplicar sanciones por los actos en fraude de ley, así como la exigencia de intereses de demora sobre la diferencia que resultase entre las liquidaciones practicadas con base en los actos fraudulentos y las nuevas que se dictasen, de acuerdo a la normativa defraudada.

### 3. La reforma de 2003: cambio de artículo y de denominación

Con la reforma operada por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, la LGT acogió la cláusula general de lucha contra el fraude de ley en el art. 15, cambiando no solo el número del artículo, sino también la denominación de *fraude de ley* por la de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, expresión que, como hemos visto, fue fuertemente contestada por la doctrina.

Los requisitos que establecía el por entonces *nuevo* art. 15 LGT, como cláusula general de lucha contra el fraude de ley, eran –y siguen siendo– dos:

- a) Que se utilicen actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido;
- b) Y que la actuación de los sujetos sea hecha con la finalidad exclusiva de conseguir un ahorro fiscal.

Este segundo requisito «es teleológico y por sí solo no dice nada, ya que la finalidad de obtener tal ahorro fiscal es normal en el comportamiento de los contribuyentes»<sup>15</sup>. Por ello, lo que caracteriza a la cláusula anti-abuso es el primer requisito de la artificiosidad o impropiedad, las cuales, aunque aparezcan unidas por una conjunción disyuntiva, «en la práctica podemos considerarlas el anverso y el reverso de la misma moneda; la percepción de que el negocio es “artificial” dependerá de que el mismo no responda a su fin práctico y ello será determinante de su condición de “impropio”»<sup>16</sup>.

Cuando se den estos dos requisitos, la Administración Tributaria estará facultada para proceder a recalificar los negocios en virtud de la declaración de que han sido realizados en fraude de ley o, como prevé ahora la LGT, en conflicto con la norma. Pero para que se dé

<sup>15</sup> CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero...*, ob. cit., pp. 108-109; cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 44.

<sup>16</sup> GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, 1ª ed., Madrid (Marcial Pons), 2004, pp. 370-371; cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 46.

esta declaración son necesarios unos trámites procedimentales. En concreto, un dictamen vinculante emitido por una Comisión consultiva (compuesta por dos representantes de la Dirección General de Tributos y dos representantes de la Administración Tributaria actuante –tal y como dispone el art. 194.4 del Reglamento de gestión e inspección–), tras un procedimiento contradictorio en el que el interesado tiene un plazo de quince días para formular alegaciones. Una vez declarado el conflicto, la Administración, en lugar de aplicar la norma correspondiente a los negocios artificiosos y carentes de sentido económico, aplicará la norma eludida, con la consiguiente eliminación de las ventajas fiscales. Esto se concreta, como resume Martín Queralt<sup>17</sup>, en la exigencia de la cuota que hubiera debido pagarse de haberse utilizado los actos o negocios usuales, así como de los intereses de demora hasta el momento de la liquidación, pero sin que proceda la imposición de sanciones.

#### 4. La reforma de 2015: posibilidad de sancionar

La modificación que introduce la Ley 34/2015 en el art. 15 LGT es una leve pero trascendental supresión: la del último inciso de su apartado 3. En concreto, la reforma ha hecho desaparecer la parte que disponía: «sin que proceda la imposición de sanciones». Con ello desaparece la imposibilidad de imponer sanciones en estos supuestos de regularización de la obligación tributaria. La consecuencia es, por tanto, que la LGT sí va a permitir, a partir de ahora, la imposición de sanciones en caso de declararse el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Así, se ha creado también un nuevo tipo infractor recogido en el art. 206 bis LGT, específico para los supuestos de regularización a través del conflicto en la aplicación de la norma. El precepto establece, en su apartado 1, que 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 art. 15 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.

Pero además, se determina en su apartado 2 que este incumplimiento solo constituirá infracción tributaria cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso

---

<sup>17</sup> MARTÍN QUERALT, J., et. al., *Curso de Derecho...*, ob. cit., p. 185.

objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. De este modo, para la apreciación de la infracción, además de constatarse la realización de un incumplimiento de una obligación tributaria en la regularización llevada a cabo conforme al art. 15 LGT, se exige un presupuesto: «que la acción del obligado tributario se hubiese realizado en contra del criterio administrativo preexistente que hubiese calificado como abusivo un negocio u operación sustantivamente análogo al que está en el origen de la obligación tributaria que es objeto de regularización»<sup>18</sup>. Ese criterio administrativo no es otro que el que se establezca en el informe de la Comisión consultiva a la que se refieren los arts. 15.2 y 159 LGT.

Esta infracción tributaria se califica como grave en su apartado 3, consistiendo la sanción en una multa pecuniaria cuya cuantía variará en función de ante cuál de las cuatro situaciones anteriormente descritas nos encontremos<sup>19</sup>.

Pero la reforma de la figura no se limita a lo anterior, ya que también ha sido modificado el art. 179 LGT, relativo al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias. Este artículo, en su apartado 2, establece que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en determinados supuestos, entre los que recoge en el subapartado d) el de que «se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias». Entre otros supuestos, se entiende que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado ha actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando ha ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria. Pues bien, en este art. 179.2.d) se ha incorporado un nuevo párrafo que establece que en los supuestos a que se refiere el art. 206 bis LGT, 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. Para entender su alcance, imaginemos que el obligado tributario considera, a la hora de elaborar su autoliquidación, que su situación no es sustancialmente idéntica a la publicada y calificada como de conflicto por la Comisión consultiva y, por tanto, no siga la solución publicada, mientras que para la Administración Tributaria sí existe esa identidad

<sup>18</sup> MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «La reforma de la Ley General Tributaria», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015.

<sup>19</sup> En concreto, el apartado 4 dispone que 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)». Estas sanciones, establece el apartado 5, serán incompatibles con las reguladas en los arts. 191, 193, 194 y 195 LGT. Y según preceptúa el apartado 6, en estos supuestos podrá aplicarse lo dispuesto en el art. 188 LGT, relativo a la reducción de las sanciones.

sustancial y le sanciona. Lo que este nuevo párrafo supone, a nuestro parecer, es que, si se quiere alegar la ausencia de responsabilidad por haberse realizado una interpretación razonable de las normas aplicables, el obligado tributario va a tener que hacer un esfuerzo suplementario en su actividad probatoria para argumentar el por qué ha actuado en contra de un criterio de la Administración que está publicado para general conocimiento. En todo caso, es evidente que el pronunciamiento expreso de la Administración no impide que se pueda discrepar del mismo. Una diferencia de criterio razonable respecto de la interpretación de las normas tributarias siempre puede ser causa de exclusión de la responsabilidad.

#### IV. ANÁLISIS DE LOS ELEMENTOS DISCUTIDOS DE LA REFORMA

A continuación expondremos nuestro criterio particular en relación con las características de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria sobre las cuales una parte de la doctrina ha negado la posibilidad de imponer sanciones en estos supuestos, así como las partes de la reforma que han sido objeto de mayor cuestionamiento y debate.

##### 1. **¿No se puede sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por ser necesaria una analogía *in malam partem* para regularizar la cuota, al no haberse realizado supuestamente el hecho imponible?**

Uno de los argumentos más esgrimidos a la hora de negar la posibilidad de que el conflicto en la aplicación de la norma lleve aparejada una sanción es que se trataría de una aplicación analógica del tributo. Así, autores como Falcón y Tella<sup>20</sup> sostienen que el procedimiento del fraude de ley tributaria constituye un mecanismo de aplicación del tributo por analogía, lo que explicaría la exclusión de las sanciones. Además, añade que, puesto que en el fraude a la ley no se ha realizado el hecho imponible, no se ha podido producir un resultado contrario a la ley tributaria. En los mismos términos se pronuncia Bacigalupo Saggese, para quien en el conflicto «no se ha realizado el hecho imponible y, por tanto, no se puede producir ningún resultado contrario a la ley tributaria»<sup>21</sup>.

Esta parte de la doctrina afirma que en supuestos en los que se ha realizado el hecho imponible pero este queda oculto bajo una calificación artificiosa, la imposición de una sanción vulneraría el principio de legalidad penal por ser necesaria una analogía *in malam partem* para regularizar la cuota y, en consecuencia, declarar la comisión del tipo infractor. Por ello, sería inconstitucional una ley que basase el tipo infractor en la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria por cuanto implicaría una aplicación

<sup>20</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, pp. 12-13.

<sup>21</sup> BACIGALUPO SAGGESE, S., «Principio de legalidad y fraude a la ley. A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 271, 2005.

analógica incompatible con el principio de legalidad previsto en el artículo 25.1 CE. Y es que, como entiende este sector doctrinal, si la analogía es imprescindible porque no se ha realizado el hecho imponible, no puede hablarse de la existencia de una ley escrita previa y cierta, sencillamente porque no existe tal ley, lo único que existiría sería una interpretación administrativa según la cual, mediante aplicación analógica, se exigirían a un determinado contribuyente las cantidades dejadas de ingresar o indebidamente devueltas, o se denegaría la devolución o la acreditación de determinados importes. En resumen, los criterios administrativos, tanto los publicados como el aplicado al contribuyente al que se ha regularizado y se pretende sancionar, se basarían, según entienden, «en una interpretación analógica que, como ha dicho el Tribunal Constitucional, es incompatible con el principio de legalidad, por lo que una ley que base el tipo infractor en dicha aplicación analógica será inconstitucional con independencia de que el criterio sea público»<sup>22</sup>.

Pero en la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ¿hay en verdad una aplicación analógica y es cierto que no se realiza el hecho imponible?

En sentido estricto, la analogía «consiste en aplicar a un caso dado, que no aparece contemplado de manera directa y especial por ninguna norma jurídica, una norma prevista para un supuesto de hecho distinto, pero con el cual el caso dado guarda semejanza»<sup>23</sup>. En definitiva, se utiliza para colmar las lagunas que se presentan cuando existe una deficiencia en la ley.

Burlada Echeveste, interpretando la redacción originaria de la LGT de 1963, afirma que «la LGT autorizaba, ante el fraude de ley, la extensión analógica de los hechos imposables a otros supuestos que, al menos formalmente, no estaban comprendidos dentro de ellos. Esta construcción legal desconocía por completo la verdadera naturaleza del fraude de ley»<sup>24</sup>. Es por ello que nosotros nos posicionamos a favor de este entendimiento, según el cual, en la reacción contra el fraude de ley no hay una aplicación analógica, sino la aplicación al supuesto del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada) en lugar de la norma en que el particular intenta ampararse (ley de cobertura). Igualmente, Pérez Royo<sup>25</sup> resalta el error conceptual en que incurría la LGT al considerar que la forma de desbaratar el fraude de ley consistía en permitir excepcionalmente en este caso el recurso a la analogía. Como hemos dicho, el presupuesto para la aplicación de la integración por analogía es el de la ausencia de norma directamente aplicable, mientras que el fraude de ley se instrumenta precisamente mediante la provocación artificial del presupuesto de hecho de una norma (ley de cobertura) para eludir la aplicación de otra. En el mismo sentido, Palao Taboada

<sup>22</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015, p. 6.

<sup>23</sup> DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, 11ª ed., Madrid (Tecnos), 2003, p. 180.

<sup>24</sup> BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 18.

<sup>25</sup> PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., Madrid (Civitas), 1992, pp. 98-99; cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 18.

afirma que «en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada»<sup>26</sup>. En resumidas cuentas, la analogía no tiene nada que ver con el fraude de ley.

Por tanto y en atención a los anteriores argumentos, rechazamos la tesis de que en el fraude de ley la norma defraudada se aplica por analogía porque la norma aplicable existe y es, justamente, la defraudada.

Refutamos también la visión excesivamente formalista que entiende que en el fraude de ley no se ha realizado el hecho imponible. Y ello porque consideramos más certeras las tesis de Burlada y Palao, quienes entienden que el fraude de ley no consiste en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo a través de procedimientos que el Derecho rechaza. Así, coinciden en que no es del todo exacto afirmar que en los casos de fraude de ley no se realiza el hecho imponible, porque no se realizará formalmente, pero sí en sentido sustantivo<sup>27</sup>. Precisamente, las normas anti-abuso lo que hacen es hacer prevalecer la sustancia de la operación frente a su forma. Lo mismo entiende Martín Queralt, quien afirma que «en un acto o negocio en fraude de ley sí que se realiza el hecho imponible, si bien de forma “camuflada”, si se permite la expresión»<sup>28</sup>.

Por otra parte, hay quien defiende que, en todo caso, no se produce vulneración alguna del ordenamiento jurídico, ya que «el sujeto pasivo no incumple una norma manipulando o simulando actos o negocios, sino que acomoda su conducta a un precepto que no está pensado para él, pero en el cual puede encajarse; de no existir este defectuoso precepto no se habría aprovechado de él, y no se le puede censurar, hasta el extremo de aplicarle sanciones porque pretenda sacar partido de una posibilidad que el ordenamiento le ofrece»<sup>29</sup>. Pero nosotros sostenemos que no hay ninguna deficiencia del ordenamiento porque «el legislador sí quiso gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas»<sup>30</sup>. La ley hubiese gravado el hecho como correspondería de forma usual, pero el problema es que ha sido artificiosa o impropriadamente eludida por la actuación directa del obligado tributario.

Por tanto, como entendemos que en los casos de conflicto en la aplicación de la norma sí que se realiza sustantivamente el hecho imponible, y que no es necesaria una analogía

<sup>26</sup> PALAO TABOADA, C., «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 182, 1998, p. 15.

<sup>27</sup> BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., pp. 34-35.

<sup>28</sup> MARTÍN QUERALT, J., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, cit. en BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 35.

<sup>29</sup> PÉREZ JORDÁ, I., «La extinción de la responsabilidad infractora tributaria en caso de conflicto en aplicación de la norma tributaria», *Impuestos*, Sección Doctrina, núm. 8, 2013, pp. 13 y ss.; recogiendo la opinión de MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid (Ersa), 1996, pp. 83-84.

<sup>30</sup> PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 66, 2003, p. 79.

*in malam partem* para regularizar la cuota puesto que no hay laguna alguna que colmar, nos oponemos a las argumentaciones que sostienen por dichos motivos la imposibilidad de imponer sanciones en los supuestos del art. 15 LGT.

## 2. ¿No se puede sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por no existir ocultación o engaño?

Según ha entendido parte de la doctrina, declarado el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no cabe la imposición de sanciones, entre otros motivos, porque «no existe ocultación, pues aunque se hayan creado situaciones artificiosas, estas están a la vista»<sup>31</sup>. Ferreiro Lapatza llega a afirmar que las líneas maestras de la LGT, que colocan la ocultación en la línea divisoria fundamental entre infracciones leves y graves, se verían quebrantadas con violencia al tipificar como infracción un caso en el que no hay ocultación<sup>32</sup>.

Pero nosotros sostenemos y argumentaremos que del hecho de que exista o no ocultación o engaño en la figura del conflicto no puede derivarse *per se* la imposibilidad de su sancionabilidad y que la no sanción de tales conductas ha respondido más bien, como defiende otro sector de la doctrina, a «un juicio subjetivo de política legislativa»<sup>33</sup>, de opción por parte del legislador. En este sentido, Ruiz Almendral sostiene que «(1) la imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino solo de oportunidad política»<sup>34</sup>.

De hecho, como sabemos, esta posibilidad jurídica ha quedado habilitada con la reforma operada por la Ley 34/2015. Su Preámbulo esgrime un doble fin justificativo del cambio de criterio legislativo para permitir ahora sancionar los supuestos de conflicto:

- 1) «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».

<sup>31</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre)», *Diario La Ley*, núm. 6553, Sección Doctrina, 2006, p. 4.

<sup>32</sup> FERREIRO LAPATZA, «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2003, pp. 12-13.

<sup>33</sup> Así lo defienden LÓPEZ LÓPEZ, H.; BÁEZ MORENO, A.; RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G., según recoge GARCÍA NOVOA, C., en «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal», *Diario La Ley*, núm. 6381, Sección Doctrina, 2005, p. 11.

<sup>34</sup> 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, CEF*, núm. 257-258, 2004, p. 55.

- 2) «Por otro lado, facilitar el exacto cumplimiento del art. 31 de la Constitución que consagra el deber de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria».

Analizando estos fines justificativos expuestos por el legislador, debemos hacer ciertas matizaciones. En apoyo del argumento de que la jurisprudencia ha admitido que los actos o negocios constitutivos del conflicto pueden realizarse con ánimo defraudatorio, la Memoria del Análisis del Impacto Normativo<sup>35</sup> que acompañó al Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT citaba la STC 129/2008, de 27 de octubre, afirmando que en ella se «declaraba con una dicción que resulta perfectamente aplicable al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que la conducta analizada “no cae fuera del campo semántico del verbo *defraudar*, que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos”». Pero debemos aclarar que la STC 129/2008 estaba resolviendo, no un supuesto de conflicto, sino uno en el que se había apreciado simulación. Es más, unas líneas más arriba de la cita extraída por la Memoria del Análisis del Impacto Normativo, lo que la sentencia afirmaba era que «el entendimiento de que concurre una defraudación típica –esto es, según la sentencia de instancia, una conducta con “un cierto componente de engaño”– lo sustentan las resoluciones impugnadas en que el negocio de compraventa realizado tiene componentes de simulación».

Si acudimos a la jurisprudencia constitucional que efectivamente se refiere al fraude de ley, la que deberemos citar será la sentencia 120/2005, de 10 de mayo, en la que el TC afirma que «el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término “fraude” como acompañante a la expresión “de Ley” acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas». Por tanto, si en el conflicto «no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible» y «la actuación llevada a cabo es transparente», como afirma el Tribunal Constitucional, no podemos hablar de que en esta figura exista defraudación, lo que sí existe, según el propio TC, en la simulación.

No obstante, ¿es la ausencia de ese componente de engaño o de ocultación suficiente motivo para impedir la imposición de sanciones en caso de conflicto? Así sería en el ámbito del Derecho Penal, en consonancia con la doctrina sentada por la STC 120/2005, declarando incompatible con el principio de legalidad penal la integración del tipo del delito fiscal

<sup>35</sup> *Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Proyecto de Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

Disponible en <[http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura\\_10/spl\\_93/pdfs/2.pdf](http://www.congreso.es/docu/docum/ddocum/dosieres/sleg/legislatura_10/spl_93/pdfs/2.pdf)> [Consultado el 20/3/17].

mediante el recurso al fraude de ley. Y aunque con ciertas vacilaciones, también parece ser el criterio que se impone en la jurisprudencia del Tribunal Supremo<sup>36</sup>.

Sin embargo, por nuestra parte, consideramos que la no existencia en el conflicto de defraudación (tal y como es entendido este concepto en el ámbito penal) no es una razón suficiente para no sancionar tales conductas en el ámbito administrativo. En el conflicto «no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible» y «la actuación llevada a cabo es transparente», afirma la STC 120/2005. La clave para el TC es que mientras que la simulación<sup>37</sup> entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento fáctico (la estratagema de relegar indebidamente la aplicación de una norma por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada norma de cobertura se realiza de forma transparente). Pero en verdad, aunque no podamos hablar de una ocultación y un engaño tales como los que según la jurisprudencia exige la tipificación actual del tipo penal del art. 305 CP, nosotros nos hallamos en un ámbito como el administrativo sancionador, que no debe ser interpretado tan restrictivamente como si nos encontráramos ante una norma penal. En este sentido se pronuncia Lascuráin Sánchez<sup>38</sup>, para quien la gradabilidad de los principios, su conflictividad con otros principios, valores e intereses, y la dependencia de su vigencia de la cuantía de la sanción lleva a interesantes consecuencias en la comparación entre Derecho penal y Derecho administrativo sancionador, dado que

<sup>36</sup> El Tribunal Supremo ha seguido una línea oscilante, en cuanto a la naturaleza del delito de defraudación tributaria, entre las conocidas como «teoría de la infracción del deber» (requiriendo solo perjuicio patrimonial para entender cometida la defraudación) y la «teoría del engaño» (que entiende que para que haya defraudación y, con ello, exista delito fiscal, es necesario que el obligado tributario lleve a cabo una maquinación tendente a ocultar la realidad económica y a engañar a la Administración). Esta última es la que se impone entre la más reciente jurisprudencia de la Sala de lo Penal del TS. Así, la STS 737/2006, de 20 de junio, establece que «solo es delictiva la elusión del pago de tributos alcanzada a través de medios engañosos». A su vez, en la STS 31/2012, de 19 de enero, se afirma que el nacimiento del delito fiscal exige del sujeto activo una defraudación, es decir «una conducta de ocultación de la realidad en la que aquel se basa o se origina». Y la STS 23/2015, de 5 de octubre, señala que la responsabilidad penal «surge no tanto del impago, como de la ocultación de las bases tributarias, o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes, de tal suerte que la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo constituye una conducta defraudatoria». Aunque –como recoge RUIZ ZAPATERO, G., en «Fraude y delito fiscal: SSTs de 19-05-2005 (PINYER) y 20-01-2006 (KUJAL)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, parte Estudio, 2006, p. 25–, la doctrina sentada por la STC 120/2005, no ha sido del todo seguida por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo. Y es que las SSTs de 19 de mayo de 2005 y de 20 de enero de 2006, posteriores a la anteriormente citada, condenan por dicho delito en dos supuestos en que no concurrían las circunstancias de ocultación tributaria definidas en el art. 184.2 LGT. La disparidad de criterios en la jurisprudencia en cuanto a lo que debe entenderse por defraudación es, por tanto, evidente.

<sup>37</sup> La simulación «se da cuando bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, se oculta otro propósito negocial, sea el de no celebrar negocio alguno (simulación absoluta), sea el de celebrar otro distinto al aparentado (simulación relativa)». Vid. BACIGALUPO SAGGESE, S., «Principio de legalidad y fraude a la ley. A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo», *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, núm. 271, 2005.

<sup>38</sup> LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Por un Derecho Penal sólo Penal: Derecho Penal, Derecho de medidas de seguridad y Derecho Administrativo Sancionador», en AA.VV., *Homenaje al Profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, 1ª ed., Madrid (Thomson-Civitas), 2005, pp. 620-621.

un mismo modo sancionador de proceder puede ser tolerable en el Derecho administrativo sancionador e intolerable en Derecho penal.

Además, consideramos acertada la tesis de Ruiz Almendral, para quien tanto en el fraude de ley como en la simulación se produce un cierto engaño, «solo que si en esta última el engaño es total, pudiéndose referir a distintos aspectos de la operación, en el caso del fraude es más sutil, pues se refiere básicamente a la razón que justifica la adopción de una determinada forma jurídica. La conducta en fraude, en tanto que implica la adopción de una serie de actos o negocios, el montaje de una estructura jurídica determinada, no genera un engaño directo sino una falta de claridad o confusión generalizada, que se concreta en el hecho de que se utiliza un instrumento jurídico o forma cuyos efectos típicos y naturales no se quieren, siendo solo buscadas las posibles ventajas tributarias. Sin duda es este aspecto el que en mayor medida acerca ambas figuras, pues en suma se trata únicamente de ubicar el engaño en la utilización de una forma artificiosa (fraude), o en una burda ocultación de un negocio por otro (simulación)»<sup>39</sup>. En este sentido, también consideramos certera la tesis de Calatayud Prats<sup>40</sup>, para quien en el fraude de ley, si bien la realidad jurídica se muestra, la realidad económica se oculta, produciéndose en definitiva una ocultación de la causa del negocio jurídico. Al existir una cierta ocultación, en concreto una ocultación de la causa, esta debería dar lugar a una infracción tributaria.

Y es que no hay duda de que, en el conflicto, el fin objetivo del negocio utilizado no se corresponde con el fin perseguido por las partes. Por mucho que se muestre y sea totalmente transparente, por ejemplo, la constitución de una sociedad en el que un socio aporta un inmueble y otro aporta capital, si las partes no quieren en verdad participar en el mercado económico mediante esa sociedad y lo que hacen es disolverla a los pocos días, quedándose el primero el capital y el segundo el inmueble, se habrá ocultado el verdadero fin –la verdadera causa de la operación–, que no era más que una simple compraventa, ubicándose el engaño en la utilización de esa forma artificiosa en lugar de la forma usual de transmitirse los inmuebles.

Por tanto, independientemente de que en el ámbito penal no pueda castigarse (a tenor de la regulación actual del art. 305 CP), entendemos que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria lesiona los intereses de la Hacienda Pública de tal forma y con tales características que, *a priori*, no encontramos obstáculo a que no sea merecedor de sanción administrativa. Es más, incluso podrían obviarse posibles problemas que para parte de la doctrina tiene la punibilidad del conflicto si consideramos que lo que en verdad se sanciona no es el fraude de ley en sí, sino una conducta relacionada con la realización de ese fraude de ley. Esto es lo que se podría interpretar de lo establecido en la Memoria del Análisis del Impacto Normativo, donde se afirma que es del conocimiento del informe de la Comisión que califique una determinada operación como de conflicto, de la actuación contraria al

<sup>39</sup> RUIZ ALMENDRAL, V., y SEITZ, G., «El fraude a la ley tributaria...», ob. cit., p. 57.

<sup>40</sup> 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, pp. 13 y 30.

mismo y del resultado material del incumplimiento, de donde surge la responsabilidad y el reproche sancionador hacia el obligado tributario.

En segundo lugar, en cuanto a la afirmación realizada por el legislador sobre que la sanción del conflicto constituye la situación habitual en Derecho comparado, la Memoria afirma que «los países OCDE no dudan en sancionar este tipo de conductas abusivas, prescindiendo de la doble categoría de negocios, englobándolos en la de abuso de derecho. En efecto, para el resto de países de nuestro entorno el abuso de derecho es sancionable. Así, sin ánimo de ser exhaustivos, se establecen expresamente en las legislaciones comparadas sanciones específicas para el abuso de derecho en Francia, Estado Unidos y Nueva Zelanda, entre otros. En otros Estados resulta aplicable el régimen general sancionador, como ocurre en Italia, Alemania y Reino Unido. En ninguna de las legislaciones comparadas que se han podido examinar se establece, a diferencia de la española, una prohibición específica de sancionar en cualquier caso las operaciones realizadas en fraude de ley o con abuso de derecho».

Pues bien, analizando la legislación de alguno de los países citados, aunque en Alemania el art. 42 de su Ordenanza Tributaria no da lugar a sanciones, y aunque en el Reino Unido no se sancionan en sí los actos realizados en fraude de ley<sup>41</sup>, sí que podemos corroborar la sancionabilidad de la figura en países como Francia, donde según dispone el art. 1729 del *Code général des impôts*, cuando se determina la concurrencia de *abus de droit*, se liquidan intereses de demora, al mismo tiempo que se impone un recargo sancionatorio del 80% de la cuota<sup>42</sup>. También en Nueva Zelanda se sanciona la denominada *blatant tax avoidance* o *abusive tax position* con una multa del 100% de la reducción impositiva. Además, en Australia, la aplicación de la norma general anti-elusión lleva consigo una multa del 50% del impuesto corregido<sup>43</sup>. Y en Italia, una reciente reforma de 2015<sup>44</sup> introduce un art. 10 bis en su *Statuto dei diritti del contribuente*, cuyo apartado 13 habilita la imposición de sanciones administrativas tributarias en caso de *abuso del diritto* o *elusione fiscale*. Por tanto, el Derecho comparado proporciona ejemplos de países en los que se castiga administrativamente la elusión fiscal, lo que constituye otro interesante argumento en apoyo de la sancionabilidad del conflicto en aplicación de la norma tributaria.

Aparte de compartir los criterios apuntados por el Preámbulo de la Ley 34/2015 para permitir ahora sancionar los supuestos de conflicto, con los dos matices apuntados, debemos

<sup>41</sup> Vid. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Fraude de Ley Tributaria y...», ob. cit., p. 7.

<sup>42</sup> GARCÍA NOVOA, C., «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, p. 21.

<sup>43</sup> PALAO TABOADA, C, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 1ª ed., Madrid (Lex Nova), 2009, pp. 145-146.

<sup>44</sup> Mediante *Decreto Legislativo 5 agosto 2015, n. 128*, de modificación de la *Legge 27 luglio 2000, n. 212*. Disponible en <<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/08/18/15G00146/sg>> [Consultado el 20/3/17].

añadir un tercer criterio con el que coincidimos, que es el que sostiene Coloma Chicot<sup>45</sup>, para quien la anterior regulación del art. 15 hacía que la calificación administrativa de un negocio como realizado en conflicto en la aplicación de la norma se utilizara como «patente de corso» o «salvoconducto de impunidad» por los obligados tributarios. Estos, en sus planificaciones fiscales, podrían incluir negocios jurídicos que en su día pudieran ser declarados como realizados en fraude de ley, no solo con el fin de no pagar lo que se hubiese debido pagar (valiéndose de la norma de cobertura), sino que la planificación fiscal podría prever además la táctica de defensa ante un procedimiento penal o administrativo sancionador, ya que no conllevaba la imposición de sanción alguna.

Es por ello que la Memoria del Análisis del Impacto Normativo argumentaba que la falta de sanción de los actos que puedan ser calificados como conflicto constituye «un tremendo estímulo para desarrollar conductas fraudulentas», puesto que «la declaración por parte de la Administración del carácter abusivo de estas conductas no solo no las desincentiva, sino que incluso las promueve, al conferir a los interesados la certeza de que no van a ser en ningún caso sancionados».

Es por todo lo anterior que, sostenemos, queda justificado que los actos declarados en conflicto en aplicación de la norma tributaria puedan ser sancionables. La cuestión será de qué forma el legislador debe regular la posibilidad de sancionar el conflicto. Muchas críticas ha levantado el nuevo art. 206 bis LGT. Las analizaremos en el siguiente apartado.

### **3. ¿No se puede sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria por ser el art. 206 bis LGT una norma sancionadora en blanco y provocar inseguridad jurídica?**

Entrando específicamente en la reforma operada por la Ley 34/2015, pueden surgir dudas acerca de la posible vulneración por parte de los nuevos arts. 15 y 206 bis LGT de alguna de las exigencias del art. 25 CE, como son los principios de reserva de ley, taxatividad o *lex certa* y tipicidad.

Sobre este respecto se pronunció el Consejo General del Poder Judicial en su Informe de 30 de septiembre de 2014, sobre la regulación contenida en el Anteproyecto de reforma de la LGT, al afirmar que «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». Ello supone, según entendía el CGPJ, «una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio».

<sup>45</sup> Vid. COLOMA CHICOT, J.A., «La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria», *Diario La Ley*, núm. 6583, 2006; cit. en PÉREZ JORDÁ, I., «La extinción de la responsabilidad...», ob. cit., p. 9.

A la luz del art. 25 CE también analizó el Consejo de Estado, en su Dictamen de 9 de abril de 2015, si las conductas objetivas que definía el art. 15 del entonces Anteproyecto de LGT estaban lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de *lex certa*. A lo que determinó que un 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, suficiente 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». Es por ello que el Consejo de Estado concluyó que debía suprimirse la modificación del art. 15 LGT o, alternativamente, «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».

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el Anteproyecto no establecía un tipo de infracción específico –como sí lo establece ahora el art. 206 bis LGT–, y que solo se limitaba a declarar en un nuevo párrafo que se añadía al art. 15.3 que «(n)o obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV 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 conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. [...]».

Es sobre este Anteproyecto sobre el que se pronuncian el CGPJ y el Consejo de Estado, Anteproyecto cuyo contenido no es el que se aprobó con la Ley 34/2015. Y es que finalmente la reforma acogió las recomendaciones del Consejo de Estado al eliminar el citado párrafo del art. 15.3 que aparecía en el Anteproyecto, y al establecer un tipo específico dentro del Título IV, relativo a la potestad sancionadora –concretamente, en el art. 206 bis–, que detalla todos los elementos que deben concurrir para que se produzca la infracción tributaria, quedando a nuestro parecer así garantizado el principio de *lex certa*.

No obstante, a pesar de haber acogido las citadas recomendaciones, para un sector doctrinal la Ley 34/2015 solo ha salvado formalmente las objeciones planteadas por el Consejo de Estado, alegando que el nuevo art. 206 bis LGT es contrario a las exigencias de ley cierta que exige el principio de tipicidad, entre otros motivos, por ser el criterio de la Comisión consultiva el que venga a completar el tipo de infracción tributaria<sup>46</sup>. En este sentido, sostienen que la redacción del art. 206 bis supone una violación de los principios de tipicidad y de reserva de ley de las infracciones y sanciones tributarias, en la medida en que la definición de una conducta sancionable se atribuye en última instancia al criterio

<sup>46</sup> MORÓN PÉREZ, 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, parte Estudio, 2015, p. 11.

administrativo establecido en los informes de la Comisión consultiva, creándose un tipo de infracción tributaria «en blanco» o necesitada de complemento a integrar por la Administración Tributaria que, según entienden, «no es compatible con las exigencias del artículo 25.1 de la Constitución»<sup>47</sup>.

Pero, a nuestro parecer, el hecho de que un tipo se complete con un criterio administrativo no nos parece que *per se* sea contrario a las exigencias de *lex certa* o de reserva de ley.

En primer lugar, porque hay que tener en cuenta que en el Derecho Administrativo sancionador no se aplican con la misma intensidad los principios y exigencias derivados de la Constitución que como sucede en el seno del Derecho penal. Como tempranamente advirtió el Tribunal Constitucional en su sentencia 18/1981, de 8 de junio, los principios garantizadores propios del orden penal «son de aplicación, con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador». Véase, para nuestro caso en particular, cómo debemos entender el alcance del art. 25 CE con respecto a su exigencia de reserva de ley en el ámbito administrativo sancionador. Para ello, volvemos a acudir a la doctrina del Tribunal Constitucional, que afirma que «el alcance de la reserva de ley establecida en el artículo 25.1 no puede ser tan estricto en relación con la regulación de las infracciones y sanciones administrativas como por referencia a los tipos y sanciones penales en sentido estricto, bien por razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas, bien por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en ciertas materias, bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad que pueden variar en los distintos ámbitos de ordenación territoriales o materiales»<sup>48</sup>.

En segundo lugar, porque basta comprobar algunos preceptos, no ya administrativo-sancionadores, sino penales, que se completan no ya con criterios administrativos, sino con referencias indeterminadas y hasta con documentos privados. Por ejemplo, el art. 325 CP, relativo a los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente, dispone que «será castigado con las penas de prisión de seis meses a dos años, multa de diez a catorce meses e inhabilitación especial para profesión u oficio por tiempo de uno a dos años el que, contraviniendo las leyes u otras disposiciones de carácter general [...]». O el art. 316 CP, relativo a los delitos contra los derechos de los trabajadores, habla de «los que con infracción de las *normas de prevención de riesgos laborales* [...], serán castigados con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a doce meses», normas de prevención de riesgos laborales que pueden ser tanto una ley, como un reglamento, una orden, o incluso un convenio colectivo. O, por último, y dentro del mismo Título, el art. 311 CP, para imponer una pena de prisión que puede ir de los seis meses a los seis años, se remite a los derechos

<sup>47</sup> CARRASQUER CLARI, M., «Una vuelta atrás en la configuración de la elusión fiscal», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 13, 2016, p. 8.

<sup>48</sup> Doctrina recogida en la STC 42/1987, de 7 de abril (FJ 2) y reiterada en las STC 101/1988, de 8 de junio (FJ 3), y 29/1989, de 6 de febrero (FJ 2), cit. en ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, 1ª ed., Madrid (Civitas), 1992, p. 79.

que los trabajadores «tengan reconocidos por disposiciones legales, *convenios colectivos* o *contrato individual*».

¿Acaso un convenio colectivo o un contrato individual de trabajo sí cumple con las exigencias de *lex certa* y de reserva de ley, completando un tipo cuyas sanciones pueden llegar hasta la pena de prisión, pero no lo hace un criterio administrativo que, como mucho, puede conllevar una mera multa pecuniaria? Es cierto que estas normas penales en blanco no han estado exentas de crítica<sup>49</sup>. Pero a pesar de ello, su utilización constituye una práctica constante y frecuente por parte del legislador penal, amparada a su vez por la jurisprudencia<sup>50</sup>, bajo ciertos requisitos. Y es que, aun admitiendo que la técnica que permite completar el perfil de los tipos penales mediante el reenvío normativo constituye una práctica que desde la ortodoxia conceptual puede justificar ciertos recelos iniciales, el Tribunal Constitucional sostiene que «resulta del todo punto necesaria en una sociedad altamente desarrollada y que requiere una respuesta sumamente precisa acerca de los límites que deslindan la actuación lícita de aquella que no solo no lo es, sino que lleva aparejada la más enérgica y contundente reacción que permite el ordenamiento jurídico, como es la sanción penal»<sup>51</sup>. En definitiva, en el ámbito de las sanciones administrativas caben fórmulas tipificadoras más abiertas y flexibles, «debiéndose permitir en este campo la originalidad innovativa tendente a armonizar la seguridad jurídica con el principio de eficacia (art. 103 CE), de presencia obligada en la solución de los cada día mayores y más diversos retos reguladores que el Derecho Administrativo afronta»<sup>52</sup>.

Eso sí, como hemos dicho previamente, deberán darse una serie de requisitos consolidados por la jurisprudencia, que son<sup>53</sup>:

- a) que el reenvío normativo sea expreso;
- b) que esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal;
- c) que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición;

<sup>49</sup> Para una parte de la doctrina ha resultado discutible la constitucionalidad de las leyes penales en blanco que remiten a normas de rango inferior. Vid. MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., Barcelona (Reppertor), 2011, p. 111.

<sup>50</sup> Vid. entre otras, las SSTC 127/1990, de 5 de julio (FJ 3); 62/1994, de 28 de febrero (FJ 3); 24/1996, de 13 de febrero (FJ 3); 24/2004, de 24 de febrero (FJ 2); o 34/2005, de 17 de febrero (FJ 3); y las SSTS 442/2000, de 13 de marzo (FJ 7); 1664/2002, de 28 de marzo de 2003; 369/2003, de 15 de marzo (FJ 4); o 378/2006, de 31 de marzo (FJ 2).

<sup>51</sup> STC 24/1996, de 13 de febrero (FJ 3).

<sup>52</sup> LÓPEZ CÁRCAMO, I., «Normas sancionadoras administrativas en blanco. Problemas que plantean respecto a su acomodación a las exigencias del principio de legalidad del art. 25.1 CE. (Análisis crítico de la jurisprudencia más reciente)», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 29, Sección Jurisprudencia, 1991, p. 208.

<sup>53</sup> Vid. LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., *Introducción al Derecho Penal*, 1ª ed., Madrid (Civitas), 2011, pp. 63-64.

- d) que sea satisfecha la exigencia de certeza, dándose la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la forma a la que la ley penal se remite, y resulte de esta forma salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada.

Se trata esta de una «doctrina que puede aplicarse a las normas sancionadoras administrativas», según afirma la STC 145/2013, de 11 de julio, por lo que, aplicándola a nuestro art. 206 bis LGT, podemos decir que:

- a) Sí que hay un expreso reenvío normativo por parte del apartado 2 del art. 206 bis al criterio administrativo establecido por aplicación de lo dispuesto en el art. 15.2 de la misma LGT.
- b) Para que sea efectiva en sus propósitos de proteger un bien jurídico como es el patrimonio de la Hacienda Pública –concretado en la recaudación tributaria–, se debe dotar a la norma de la suficiente flexibilidad y agilidad. Es por ello que está justificada la remisión. Las normas no pueden abarcar todos los supuestos posibles –y menos las tributarias, ámbito en el que los contribuyentes suelen ir un paso por delante de la Administración, descubriendo los resquicios de dichas normas, quedando así el legislador siempre a la zaga de las estratagemas de la ingeniería fiscal–. Pero no entendemos la remisión justificada solo por la imposibilidad de prever por el legislador todas las actuaciones en fraude posibles. Además, aparte de introducir una mayor complejidad en la legislación tributaria, consideramos, como Ruiz Almendral, que una legislación muy detallada puede llegar a crear nuevas oportunidades de fraude, constituyendo auténticas «hojas de ruta» para los defraudadores<sup>54</sup>.
- c) El art. 206 bis sí señala expresamente –en su apartado 4– en qué consistirá la sanción, y también contiene el núcleo esencial de la prohibición –determinando en su apartado 1 las situaciones que deben quedar acreditadas, junto con la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 15 LGT, para determinar lo que constituye infracción tributaria–. Así, queda preceptuado que deberá darse alguna de las conductas recogidas en los subapartados a) a d) del apartado 1, –que se corresponden con las previstas en los arts. 191 (falta de ingreso dentro del plazo reglamentario), 193 (obtención indebida de una devolución), 194 (solicitud indebida de devolución, beneficio o incentivo fiscal) y 195 LGT (acreditación improcedente de partidas que minoren la base o la cuota)–, a lo que se debe añadir la concurrencia de una regularización en virtud de lo dispuesto en el art. 15 LGT, así como la igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y el supuesto en el que se hubiera establecido criterio administrativo. Si se cumplen todos los elementos, será

<sup>54</sup> RUIZ ALMENDRAL, V., y SEITZ, G., «El fraude a la ley tributaria...», ob. cit., p. 15.

de aplicación exclusiva el art. 206 bis porque, como ya vimos, el apartado 5 del propio art. 206 bis establece la incompatibilidad de las sanciones reguladas en el citado artículo con las previstas en los artículos 191, 193, 194 y 195 LGT.

- d) El elemento objetivo de la infracción ya ha quedado perfectamente definido en la ley. Por tanto, tiene un suficiente grado de concreción, quedando precisada la conducta, con el complemento indispensable, bien es cierto, del criterio administrativo como elemento para determinar la «igualdad sustancial» y, con ello, poder imponer la sanción prevista en el art. 206 bis. Pero entendemos que sí queda garantizada la posibilidad de conocimiento de la conducta conminada al dotarse de publicidad al criterio administrativo. No habrá problemas de seguridad jurídica si el criterio administrativo es público y anterior al momento en que deba realizarse la declaración. Esto evita el que pueda afirmarse que la sanción ha resultado imprevisible para su destinatario. Como en este punto afirma Rodríguez-Ramos Ladaria, «la publicidad del criterio hace que no quepa considerar vulnerado el derecho de legalidad penal porque la subsunción de los hechos en las normas preexistentes carezca de razonabilidad y resulte imprevisible para sus destinatarios»<sup>55</sup>.

En relación con este último requisito de concreción que exige la jurisprudencia, así como en atención a las afirmaciones del Consejo de Estado acerca del principio de seguridad jurídica, debemos tener en cuenta para nuestro caso que la delimitación del supuesto fraude a la ley se basará inevitablemente en conceptos que poseen un considerable grado de indeterminación y, en consecuencia, ocasionan una cierta inseguridad jurídica. Sin embargo, este es el precio que hay que pagar por impedir que la norma jurídica sea burlada, puesto que la indeterminación resulta necesaria en la lucha contra la elusión, aunque no habría que perder de vista que el sacrificio de la seguridad jurídica que imponen estas normas ha de ser razonable<sup>56</sup>. La norma debe tener, por tanto, flexibilidad y cierto grado de indeterminación, aunque no a costa de una merma considerable de seguridad jurídica. No obstante, no hay que olvidar que esta figura determina una cierta inseguridad jurídica, pero con ella «se trata sobre todo de evitar unos resultados injustos, solo aparentemente apoyados en la cobertura de normas de Derecho, cuya finalidad sustancial no era esa cobertura»<sup>57</sup>. Además, si bien es cierto que en las transacciones en las que se han insertado negocios con una finalidad puramente fiscal, como en el conflicto, suelen generarse situaciones de incertidumbre, esta inseguridad es algo que los arquitectos de este tipo de transacciones deben estar dispuestos a aceptar<sup>58</sup>.

Aun así, consideramos que el componente de inseguridad consustancial a estas normas generales obliga necesariamente a extremar la prudencia en su utilización. Principalmente,

<sup>55</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias y...», ob. cit., p. 6.

<sup>56</sup> PÉREZ JORDÁ, I., «La extinción de la responsabilidad...», ob. cit., p. 4.

<sup>57</sup> PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias...*, ob. cit., p. 163.

<sup>58</sup> FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», *Quincena Fiscal*, núm. 12, parte Editorial, 2005, p. 4.

en cuanto a qué debe entenderse por *igualdad sustancial*. Es la utilización de este concepto jurídico indeterminado lo que ha levantado más críticas en torno a la vulneración de la seguridad jurídica. Así, un sector doctrinal afirma que su introducción es «inconcebible en la definición de situaciones sancionables, por introducir un notable grado de discrecionalidad en la calificación de las conductas constitutivas de infracción»<sup>59</sup>.

Es verdad que se trata de un concepto indeterminado. Pero no es menos cierto que «en Derecho tributario está admitida la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y de normas generales, que además son imprescindibles precisamente en materia tributaria»<sup>60</sup>, y que el hecho de que una norma precise de interpretación y concreción no la convierte en nula. El problema estará en cuándo determinar que hay igualdad sustancial entre el supuesto publicado y el supuesto debatido. Pues bien, como ya ha ocurrido con este tipo de términos<sup>61</sup>, entendemos que hay que abogar no por la declaración de su inconstitucionalidad, sino por defender que la Administración y los tribunales desempeñen su papel interpretativo y de concreción, y que determinen mediante sus actuaciones y pronunciamientos jurisprudenciales, respectivamente, para cada caso concreto cuándo se debe apreciar esa igualdad sustancial, debiendo la Administración Tributaria aplicar los preceptos con responsabilidad, y tratando de evitar el orden contencioso-administrativo una posible utilización abusiva por parte de los órganos de inspección de los tributos.

Por otra parte, creemos que, indirectamente, las garantías de los obligados tributarios quedarán más reforzadas, ya que la nueva regulación puede dar pie a que los actuarios no realicen una huida continua, en supuestos que son típicos del conflicto, hacia la simulación relativa para poder sancionar. Según afirma Rodríguez-Ramos Ladaria<sup>62</sup>, «la Agencia Tributaria ha aplicado el conflicto en la aplicación de la norma 17 veces en todo el territorio nacional durante los años 2012, 2013 y los dos primeros meses de 2014. [...] Es decir, si hacemos la división, entre las miles de comprobaciones que anualmente realiza la Agencia Tributaria, el conflicto en la aplicación de la norma se declara 8 veces al año». Ello es así, afirma, porque «la aplicación del conflicto depende exclusivamente de la voluntad del actuario: si no quiere aplicarlo le basta con declarar la simulación relativa, sin necesidad de acudir al dictamen de la comisión consultiva prevista en la LGT y sin más trámites que los relativos a la tramitación de las actas, según se firmen en conformidad o disconformidad». En los mismos términos, Burlada Echeveste afirma que la Administración ha recurrido, para eludir la aplicación del precepto sobre el fraude de ley, a la declaración de simulación, confirmando esta afirmación el dato de que son muy pocas las sentencias posteriores a la Ley 25/1995 sobre el fraude a la ley tributaria –reducidas, además, al tema de los bonos

<sup>59</sup> CARRASQUER CLARI, M., «Una vuelta atrás en la configuración...», ob. cit., p. 8.

<sup>60</sup> RUIZ ALMENDRAL, V., y SEITZ, G., «El fraude a la ley tributaria...», ob. cit., p. 54.

<sup>61</sup> No está de más recordar que este concepto no es nuevo para la LGT, puesto que ya aparecía en el art. 179.2.d) para determinar cuándo no se exigirá responsabilidad al obligado tributario.

<sup>62</sup> Según respuesta dada el 23 de junio de 2014 por el Secretario de Estado de Relaciones con las Cortes a una pregunta formulada en el Congreso de los Diputados, cit. en RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias y...», ob. cit., p. 2.

austríacos— y, en cambio, muy numerosas las referidas a la simulación, lo que para el autor «no es conforme a Derecho»<sup>63</sup>.

Es evidente que este comportamiento de la Administración supone una evidente merma de garantías para el contribuyente. Olvidarse de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria para evitar la necesaria instrucción del expediente *ad hoc* (prescindiendo con ello del procedimiento legalmente establecido) y para poder imponer sanciones supone una clara vulneración del procedimiento tributario. Como mantiene Palao, esto constituye «un fraude de ley al fraude de ley»<sup>64</sup>. Pero consideramos que la nueva regulación, permitiendo la sancionabilidad del conflicto, servirá como incentivo para evitar esta mala praxis por parte de la Administración Tributaria. Bien es cierto que calificar un supuesto como simulación sigue siendo más fácil al no requerir el correspondiente informe de la Comisión consultiva, lo que puede suponer que los supuestos encuadrables en la categoría de conflicto se sigan sancionando a través del art. 16 LGT. Sobre este particular, hay quien afirma que «la no exigencia de informe en los supuestos de simulación no tiene sentido alguno»<sup>65</sup>. Es por ello que una solución podría ser la de requerir este expediente especial como requisito previo en la calificación de ambas figuras, tanto la recogida en el art. 15 como la prevista en el art. 16 LGT. Ello otorgaría muchas más garantías que el que la calificación dependiera exclusivamente de la voluntad del actuario, además de que supondría una mayor unificación de criterios. Pero hay otros autores para quienes la aplicación del conflicto «podría ser desarrollada por la propia gestión o inspección, al igual que la simulación, sin necesidad de solicitar un informe a una Comisión Consultiva»<sup>66</sup>. Esto facilitaría la aplicación de la norma por parte de los actuarios, a la par que no rompería la inmediación de los hechos con quien conoce en profundidad las circunstancias del acto o negocio.

En definitiva, entendemos que se cumplen los requisitos exigidos jurisprudencialmente para afirmar la concordancia del art. 206 bis LGT con el principio de *lex certa* y la doctrina de las normas penales en blanco aplicada al ámbito administrativo, así como con el principio de seguridad jurídica que, en todo caso, debe tratar de ser salvaguardado en la medida de lo posible mediante una actuación correcta de la Administración.

## V. CONCLUSIONES

Al establecer el art. 15.3 que no procedía la imposición de sanciones como consecuencia del fraude de ley, la Ley General Tributaria estaba recogiendo un amplio consenso doctrinal. Y es que gran parte de la doctrina española se ha inclinado siempre por negar la

<sup>63</sup> BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley...», ob. cit., p. 23.

<sup>64</sup> PALAO TABOADA, C., «¿Existe el fraude a la ley...», ob. cit., p. 7.

<sup>65</sup> DELGADO GONZÁLEZ, A.F., «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley, y la simulación en la nueva Ley General Tributaria», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 11, 2004, p. 13.

<sup>66</sup> CALATAYUD PRATS, I., «Comentario al artículo 15 de la...», ob. cit., p. 31.

posibilidad de sancionar las conductas calificables como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Los motivos han sido múltiples. Entre ellos, se decía que en el fraude de ley no se realiza el hecho imponible y que la aplicación de la norma eludida se produce por analogía. En consecuencia, el castigo del fraude de ley tributaria equivaldría a la aplicación analógica *in peius* en materia sancionadora, lo que sería contrario al art. 25.1 CE. Pero, como hemos visto más arriba, quien actúa en fraude de ley si bien no realiza formalmente el hecho imponible, sí que lo realiza en sentido sustantivo, de forma «camuflada». Además, no existe tal analogía en la aplicación de la norma anti-fraude, puesto que no hay laguna que colmar. La norma aplicable existe y es, precisamente, la defraudada. Norma que no se aplicó en un principio, no por un defecto del legislador, sino por una actuación artificiosa o impropia del obligado tributario. Por tanto, ningún problema se plantearía desde esta perspectiva para poder imponer sanciones.

Otro motivo esgrimido por parte de la doctrina para fundamentar la imposibilidad de sanción del fraude de ley ha sido el de que en esta figura no cabe la imposición de sanciones porque no existe ocultación. Pero nosotros sostenemos que esta argumentación lo que demuestra es un entendimiento erróneo entre lo que debe exigirse al Derecho Penal y al Derecho Administrativo sancionador. Creemos que, en un afán garantista o de otro tipo, se ha tratado de realizar por una parte de la doctrina una equiparación disfuncional en el orden administrativo de lo que la jurisprudencia establece para el orden penal. Así, es cierto que en el fraude de ley no se da la defraudación que requiere el vigente art. 305 CP, pero ello no obsta para que en esta figura no haya cierta ocultación, cierto engaño o cierta apariencia que sin duda lesiona los intereses de la Hacienda Pública, lo que a nuestro parecer supone que no se pueda descartar *a priori* el reproche sancionador en el ámbito administrativo. Conclusión que se ve apoyada por lo que sucede en el Derecho comparado, pudiéndose observar la existencia de países en los que se sanciona la elusión fiscal.

Por último, la reciente introducción del nuevo régimen habilitador de sanciones para la figura del conflicto ha provocado las más airadas críticas entre la doctrina, llegándose a argumentar que la posibilidad de sancionar este tipo de conductas a partir del criterio de la Administración Tributaria supone la creación de un tipo de infracción tributaria en blanco que constituye un atentado a las más elementales exigencias de los principios de reserva de ley, tipicidad y seguridad jurídica. No compartimos, sin embargo, tales críticas y no porque desdeñemos el principio de tipicidad y la necesidad de una *lex certa*, sino porque entendemos que hay que tener en cuenta que cualquier tipo de cláusula general anti-elusión (llámese fraude de ley, llámese abuso, llámese conflicto en la aplicación de la norma tributaria) encierra inevitablemente un amplio margen de indeterminación y de discrecionalidad. Y aun comprendiendo el componente de inseguridad consustancial a esta norma, consideramos que cumple los requisitos establecidos por la jurisprudencia para determinar la adecuación de una norma penal en blanco (requisitos que también son de aplicación para las normas sancionadoras administrativas). Con el contribuyente siempre buscando los resquicios de

las normas y no pudiendo la ley regular todos los supuestos, los criterios administrativos nos parecen una buena solución para ir cerrando las vías que vayan abriendo las nuevas posibles formas de abuso. Es más, consideramos que es lógico que el legislador haya tratado de poner coto a las actuaciones constitutivas de fraude de ley, siendo la imposición de sanciones una posibilidad de atajarlas eficazmente (pudiéndose además con ello minimizar anteriores malas praxis realizadas por la Administración). Y es que, ante la ausencia de sanción, se producía un evidente estímulo para desarrollar conductas fraudulentas. La declaración del conflicto no solo no las desincentivaba, sino que incluso las podía promover, al conferir a los interesados la certeza de que no iban a ser en ningún caso sancionados.

Por todo ello, apostamos por la constitucionalidad del nuevo régimen sancionador para los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, régimen que deberá ser utilizado con responsabilidad por la Administración. En todo caso, siempre estarán los tribunales del orden contencioso-administrativo para desempeñar su papel interpretativo y restringir posibles actuaciones vulneradoras de las garantías que siempre deben imperar en toda relación entre los obligados tributarios y los órganos de la Administración. Todo ello sin olvidar, como recuerda el Tribunal Constitucional, que «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»<sup>67</sup>.

## VI. BIBLIOGRAFÍA

- BACIGALUPO SAGGESE, S., «Principio de legalidad y fraude a la ley. A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo», *Contabilidad y Tributación, Revista del Centro de Estudios Financieros*, núm. 271, 2005.
- BANACLOCHE PÉREZ, J., «Fraude de ley», *Impuestos*, núm. 21, tomo II, Sección Editorial, 2009, pág. 61 y ss., tomo II, Edit. La Ley, redacción electrónica: LA LEY 19900/2009.
- BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de Ley en el Derecho Tributario», *Quincena Fiscal*, núm. 7-8, Sección Doctrina Científica, 2006, redacción electrónica: BIB 2006\476.
- CALATAYUD PRATS, I., «Comentario al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Revista Hacienda Canaria*, núm. 10, 2004.
- CALVO ORTEGA, R., *Curso de Derecho Financiero, I. Derecho Tributario. Parte General*, 9ª ed., Madrid (Thomson-Civitas), 2005.

---

<sup>67</sup> Entre otras, en las SSTC 110/1984, de 26 de noviembre (FJ 3); 76/1990, de 26 de abril (FJ 3); o 46/2000, de 17 de febrero (FJ 6).

- CARRASQUER CLARI, M., «Una vuelta atrás en la configuración de la elusión fiscal», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 13, 2016, redacción electrónica: LA LEY 1694/2016.
- COLOMA CHICOT, J.A., «La responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la Ley General Tributaria», *Diario La Ley*, núm. 6583, 2006, redacción electrónica: LA LEY 3205/2006.
- CONSEJO DE ESTADO, «Dictamen sobre el Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Número de expediente: 130/2015. Fecha de aprobación: 9 de abril de 2015.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL, «Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Fecha de aprobación: 30 de septiembre de 2014.
- DELGADO GONZÁLEZ, A.F., «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley, y la simulación en la nueva Ley General Tributaria», *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 11, 2004, redacción electrónica: LA LEY 7910/2005.
- DELGADO PACHECO, A., «El conflicto en la aplicación de la Norma Tributaria», *Partida Doble*, núm. 159, Sección Artículos, 2004, redacción electrónica: LA LEY 7427/2008.
- DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A., *Sistema de Derecho Civil. Volumen I*, 11ª ed., Madrid (Tecnos), 2003.
- FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», *Quincena Fiscal*, núm. 12, parte Editorial, 2005, redacción electrónica: BIB 2005\1191.
- FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, redacción electrónica: BIB 1995\1258.
- FERREIRO LAPATZA, «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2003, redacción electrónica: BIB 2003\770.
- GARCÍA NOVOA, C., «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal», *Diario La Ley*, N° 6381, Sección Doctrina, 2005, redacción electrónica: LA LEY 5231/2005.

- GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, 1ª ed., Madrid (Marcial Pons), 2004.
- GARCÍA NOVOA, C., «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, redacción electrónica: BIB 2003\477.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., «La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?», *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 593, 2003, redacción electrónica: BIB 2003\1155.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., *Introducción al Derecho Penal*, 1ª ed., Madrid (Civitas), 2011.
- LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., «Por un Derecho Penal sólo Penal: Derecho Penal, Derecho de medidas de seguridad y Derecho Administrativo Sancionador», en AA.VV., *Homenaje al Profesor Dr. Gonzalo Rodríguez Mourullo*, 1ª ed., Madrid (Thomson-Civitas), 2005.
- LÓPEZ CÁRCAMO, I., «Normas sancionadoras administrativas en blanco. Problemas que plantean respecto a su acomodación a las exigencias del principio de legalidad del art. 25.1 CE. (Análisis crítico de la jurisprudencia más reciente)», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 29, Sección Jurisprudencia, 1991.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 26ª ed., Madrid (Tecnos), 2015.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *Derecho Tributario*, 9ª ed., Cizur Menor (Thomson-Aranzadi), 2004.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA, DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS), «Memoria del análisis del impacto normativo del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria». Fecha de aprobación: 21 de abril de 2015.
- MIR PUIG, S., *Derecho Penal. Parte General*, 9ª ed., Barcelona (Reppertor), 2011.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «La reforma de la Ley General Tributaria», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015.

- MORÓN PÉREZ, 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, parte Estudio, 2015, redacción electrónica: BIB 2015\17999.
- MUÑOZ BAÑOS, C., *Infracciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*, 1ª ed., Madrid (Edersa), 1996.
- PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 1ª ed., Madrid (Lex Nova), 2009.
- PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria», *Contabilidad y Tributación, Revista del Centro de Estudios Financieros*, núm. 66, 2003.
- PALAO TABOADA, C., «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Contabilidad y Tributación, Revista del Centro de Estudios Financieros*, núm. 182, 1998.
- PALAO TABOADA, C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria [II]», *Contabilidad y Tributación, Revista del Centro de Estudios Financieros*, núm. 155, 1996.
- PÉREZ JORDÁ, I., «La extinción de la responsabilidad infractora tributaria en caso de conflicto en aplicación de la norma tributaria», *Impuestos*, núm. 8, Sección Doctrina, 2013, redacción electrónica: LA LEY 4652\2013.
- PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 2ª ed., Madrid (Civitas), 1992.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015, redacción electrónica: LA LEY 5689\2015.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre)», *Diario La Ley*, núm. 6553, Sección Doctrina, 2006, redacción electrónica: LA LEY 2378/2006.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y SEITZ, G., «El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», *Contabilidad y Tributación, Revista del Centro de Estudios Financieros*, núms. 257-258, 2004.
- RUIZ ZAPATERO, G., «Fraude y delito fiscal: SSTs de 19-05-2005 (PINYER) y 20-01-2006 (KUJAL)», *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 5, parte Estudio, 2006, redacción electrónica: BIB 2006\742.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, 1ª ed., Madrid (Civitas), 1992.