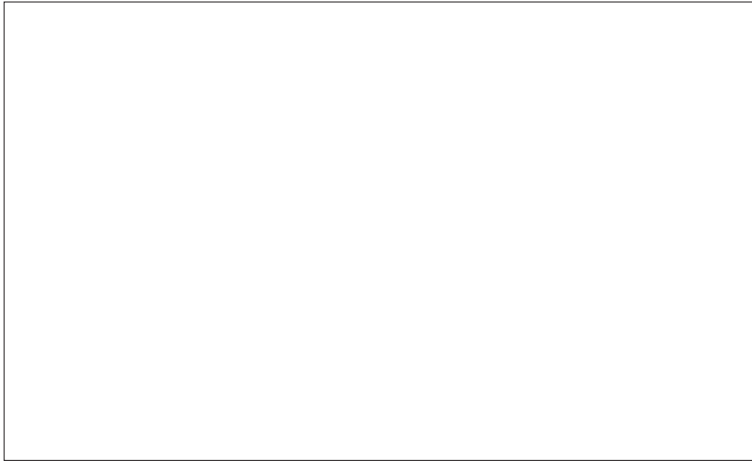


José Manuel Castro Arango
Laura Sanint Ruiz
Editores

**Desafíos
de la planificación
fiscal frente a
las normas antiabuso**

Universidad Externado de Colombia



ISBN 978-958-772-XXX-X

© 2021, JOSÉ MANUEL CASTRO ARANGO, LAURA SANINT RUIZ (EDS.)
© 2021, UNIVERSIDAD EXTERNADO DE COLOMBIA
Calle 12 n.º 1-17 este, Bogotá
Teléfono (57-1) 342 02 88
publicaciones@uexternado.edu.co
www.uexternado.edu.co

Primera edición: febrero de 2021

Diseño de cubierta: Departamento de Publicaciones
Corrección de estilo: Óscar Torres Angarita
Composición: Precolombi EU, David Reyes
Impresión y encuadernación:
Tiraje de 1 a 1.000 ejemplares

Impreso en Colombia
Printed in Colombia

Prohibida la reproducción o cita impresa o electrónica total o parcial de esta obra, sin autorización expresa y por escrito del Departamento de Publicaciones de la Universidad Externado de Colombia. Las opiniones expresadas en esta obra son responsabilidad de los autores.

Laura Sanint Ruiz
José Manuel Castro Arango
Julio Roberto Piza Rodríguez
Cristian Camilo Rodríguez Peña
Victoria Hoyos Londoño

Andrés Alberto Pachón Luna
Eduardo Andrés Cubides Durán
Omar Sebastián Cabrera Cabrera
María Helena Bocachica Murcia
Hugo López López

CONTENIDO

PRESENTACIÓN	17
LA PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA Y LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	19
<i>José Manuel Castro Arango</i>	
<i>Laura Sanint Ruiz</i>	
Introducción	20
I. Las competencias de la Administración Tributaria frente a la planeación fiscal	20
A. Planeación fiscal como deber de los administradores de las empresas y el límite de la transparencia	20
B. Planeación fiscal y su raíz: las faltas de neutralidad y de consistencia	23
C. Tentativa de elusión y el alcance de la interpretación	25
D. Lagunas normativas y normas y doctrinas antiabuso	26
E. Origen de las Cláusulas Generales Antiabuso en Colombia	29
II. Elementos de las cláusulas y doctrinas antiabuso	30
A. Elementos esenciales	31
1. Operación (abusiva)	31
2. Beneficio o ventaja tributaria	32

3. Propósito	33
B. Tests	34
1. Las normas generales antiabuso en diferentes países	36
a. Reino Unido	37
b. España	39
c. Francia	40
d. Estados Unidos	41
e. Canadá	41
f. India	42
g. Alemania	42
III. Facultades de las administraciones tributarias en aplicación de una Cláusula General Antiabuso	43
Conclusiones	44
Bibliografía	45
LA FUNCIÓN DE LA CLÁUSULA ANTIELUSIÓN EN COLOMBIA	49
<i>Julio Roberto Piza Rodríguez</i>	
I. Caracterización y evolución	49
II. El reto de aplicar la cláusula antielusión en el derecho colombiano	57
Bibliografía	61
RELACIÓN ENTRE LAS CLÁUSULAS GENERALES Y ESPECIALES ANTIELUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA COLOMBIANA	63
<i>Cristian Camilo Rodríguez Peña</i>	
Introducción	64
I. El abuso en materia tributaria	65
A. La aplicación de las normas y los supuestos abusivos	65

	11
B. Evasión, elusión y economía de opción	67
C. Diferencia entre las tentativas de elusión y la elusión propiamente dicha	68
II. Las medidas para combatir el abuso	69
A. Reglas generales antielusión (GAAR)	71
B. Reglas especiales antielusión (SAAR)	72
III. Relación entre las disposiciones antiabuso	73
A. Conflicto entre normas especiales y generales antielusión	73
B. Mismo conflicto, pero diferente estructura normativa	78
Conclusión	81
Bibliografía	83
LAS CAUSAS DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN COLOMBIA	87
<i>Victoria Hoyos Londoño</i>	
Introducción	87
I. El cumplimiento consciente de las normas tributarias frente al concepto de <i>cultura tributaria</i>	90
II. Análisis de los resultados globales	95
III. Análisis de los resultados por grupos poblacionales	101
Conclusiones	103
Bibliografía	107
Anexo 1	109
LA DOCTRINA OFICIAL DE LA DIAN Y LA JURISPRUDENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO EN MATERIA DE ABUSO FISCAL, FRAUDE Y EVASIÓN FISCAL	111
<i>Andrés Alberto Pachón Luna</i>	
Introducción	112
I. Visión de la DIAN de los conceptos de abuso, elusión y evasión fiscal	114

II. Visión de dos casos en el Consejo de Estado	132
A. Criterio del Consejo de Estado frente a la Decisión 578 de la CAN	132
B. Criterio del Consejo de Estado frente a la denominada “contribución al turismo” aplicable a concesiones viales	135
Conclusiones	139

LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO EN LA TRIBUTACIÓN TERRITORIAL EN COLOMBIA. APROXIMACIONES TEÓRICAS	143
--	-----

Eduardo Andrés Cubides Durán

Introducción	145
I. Poder tributario de los entes territoriales en Colombia	147
A. Resumen de la relación jurídico-tributaria	148
B. Relación jurídico-tributaria y poder tributario territorial	151
II. Aplicación de las normas antiabuso a los tributos territoriales en Colombia	155
III. Eficacia de las normas antiabuso en la tributación territorial en Colombia	161
A. El caso de Bogotá D. C.	161
B. Operatividad de las cláusulas antiabuso en los tributos territoriales	165
C. La utilidad de las cláusulas antiabuso a escala territorial	168
IV. Conclusiones	169
Bibliografía	173

INTERACCIONES ENTRE LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO DOMÉSTICAS Y LOS CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN: CONSIDERACIONES GENERALES Y PERSPECTIVAS PARA COLOMBIA	175
<i>Omar Sebastián Cabrera Cabrera</i>	
Introducción	175
I. Relación entre las normas tributarias internas y los CDI	181
A. Monismo y dualismo	182
1. Monismo	183
2. Dualismo	184
3. Monismo moderado	185
B. Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados de 1969 y 1986	186
C. El <i>treaty override</i>	190
II. Visión institucional de la OCDE frente a la interacción de las normas antiabuso domésticas y los CDI	193
A. Modelos OCDE de 1963 y 1977	194
B. Informe de <i>treaty override</i> OCDE de 1989	197
C. Comentarios modelo OCDE de 1992	198
D. Comentarios modelo OCDE de 2003	201
E. Modelo OCDE de 2017	204
1. Modificaciones al preámbulo del MOCDE	204
2. Nuevos estándares antiabuso	205
3. Principales cambios en los comentarios del MOCDE de 2017	209
III. Análisis desde la perspectiva colombiana	213
A. Elementos introductorios	213
B. La CVSDT y el monismo moderado	214
C. Comentarios respecto de los CDI suscritos por Colombia	216
Conclusiones	218
Bibliografía	221

LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN EL MARCO DE LA CONVENCIÓN MULTILATERAL PARA IMPLEMENTAR LAS MEDIDAS DEL PROYECTO BEPS RELACIONADAS CON CONVENIOS	225
<i>María Helena Bocachica Murcia</i>	
Introducción	226
I. Norma general antiabuso en la Convención Multilateral	230
A. Antecedentes del PPT: <i>guiding principle</i>	231
B. El PPT en la Convención Multilateral	233
1. Análisis del PPT	235
a. Definición de términos relevantes	235
b. Carga de la prueba	236
c. Elemento subjetivo del PPT	238
d. Elemento objetivo del PPT	241
e. Ejemplos para la aplicación del PPT	245
f. Consecuencias de negar los beneficios del convenio por la aplicación de PPT	252
g. Comentarios adicionales sobre el PPT	256
II. Normas específicas antiabuso	261
A. Cláusula de limitación de beneficios simplificada	261
1. Análisis de la LOB simplificada	262
a. Beneficios cubiertos	263
b. Personas calificadas	264
c. Test de actividades empresariales	266
d. Test de beneficiarios equivalentes	268
e. Cláusula discrecional	269
f. Definiciones relevantes	273
g. Cláusula de compatibilidad, reservas y notificaciones	275
h. Disposición sobre utilización de sociedades instrumentales	277

B.	Periodo mínimo de tenencia de acciones para distribuciones de dividendos	278
C.	Ganancias de capital procedentes de enajenación de participaciones cuyo valor procede principalmente de bienes inmuebles	281
D.	Norma antiabuso para establecimientos permanentes situados en terceros estados	283
E.	Aplicación de los convenios para restringir el derecho de un Estado a someter a imposición a sus propios residentes	287
III.	Modificación del título y preámbulo	291
IV.	Posición de Colombia frente a las medidas antiabuso de la Convención Multilateral	294
A.	Posición frente a la norma general antiabuso	294
B.	Posición frente a las normas específicas antiabuso	297
1.	Cláusula de limitación de beneficios simplificada	297
2.	Periodo mínimo de tenencia de acciones para distribuciones de dividendos	299
3.	Ganancias de capital procedentes de enajenación de participaciones cuyo valor procede principalmente de bienes inmuebles	301
4.	Norma antiabuso para establecimientos permanentes situados en terceros estados	303
5.	Aplicación de los convenios para restringir el derecho de un Estado a someter a imposición a sus propios residentes	303
	Bibliografía	305

DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDADES PUNITIVAS POR CONDUCTAS REALIZADAS EN FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA (CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA) EN LA REGULACIÓN ESPAÑOLA	309
<i>Hugo López López</i>	
Introducción	309
I. Situación previa a la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	312
II. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español	316
III. La modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria	332
IV. Consideraciones finales	340
Bibliografía	343

**DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDADES
PUNITIVAS POR CONDUCTAS REALIZADAS EN
FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA (CONFLICTO EN
LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA)
EN LA REGULACIÓN ESPAÑOLA**

HUGO LÓPEZ LÓPEZ*

SUMARIO: Introducción. I. Situación previa a la modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. II. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español. III. La modificación operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. IV. Consideraciones finales. Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

La regulación española contempla, desde sus orígenes en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, aunque con distintas redacciones, una cláusula general antiabuso para combatir el fraude a la ley tributaria. La

* Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Pública de Navarra.

cláusula se ha mantenido en las sucesivas modificaciones operadas en 1985 y 1998, hasta la reforma que se llevó a cabo a través de la actual Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuyo artículo 15, denominado “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, se regulaba lo que tradicionalmente había sido conocido como fraude a la ley tributaria¹. Este precepto fue objeto de una modificación trascendental a nuestros efectos en virtud de la Ley 34/2015, de 21 de diciembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Sin perjuicio de las diferencias en la delimitación de la figura del fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en las distintas redacciones otorgadas a dicho instituto durante las últimas décadas por la regulación tributaria española, un elemento común a todas ellas ha venido siendo, precisamente, la improcedencia de imposición de sanciones por aplicación de la cláusula antiabuso que, expresamente, ha venido contemplándose en las últimas redacciones de esta figura. Sin embargo,

1 La literalidad de aquel artículo 15 era la siguiente:

“1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

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

con ocasión de la referida modificación operada a través de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se llevaron a cabo importantes cambios en el sentido de habilitar a la posibilidad de sancionar este tipo de conductas, que serán objeto de análisis en este trabajo.

La referida modificación normativa ha estado precedida de una interesante línea jurisprudencial, en el orden jurisdiccional penal, y del Tribunal Constitucional español que, muy probablemente, ha sido tenida en consideración por el legislador a la hora de acometer una reforma de estas características. Porque la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas, esto es, tanto de índole penal como sancionador, ha sido una cuestión nada pacífica en la doctrina española. Y podría afirmarse que, mayoritariamente, los autores han mostrado su rechazo a dicha posibilidad sobre la base de argumentos de diversa índole².

En este trabajo nos proponemos analizar, en primer lugar, y para contextualizar el problema que nos ocupa, la situación española previa a la reforma operada en 2015 a que nos acabamos de referir. En segundo lugar, nos ocuparemos de la jurisprudencia que, con base en la situación de partida previamente expuesta, se ha pronunciado

-
- 2 Junto a los clásicos trabajos, entre los que destacamos: FERREIRO LAPATZA, J. J. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2001, pp. 22 y 23; el mismo autor en "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria", *Quincena Fiscal*, 2003, n.º 11, p. 12; y 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*, n.º 8, 2003, pp. 18 y ss. Consideramos oportuno destacar, entre las elaboraciones más recientes, el trabajo de BÁEZ MORENO, A. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Cizur Mayor, 2009, accesible en <https://core.ac.uk/download/pdf/30044678.pdf>

en torno a la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas (penales) por conductas realizadas en fraude a la ley; se presta especial atención, a estos efectos, a tres importantes sentencias del Tribunal Constitucional. En tercer lugar, se expondrán las características principales de los cambios normativos introducidos en la regulación española con ocasión de la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y con ella, el importante giro que se da a la cuestión que ahora analizamos. Por último, concluiremos nuestro trabajo exponiendo de manera sintética algunas reflexiones de carácter general a modo de consideraciones finales.

I. SITUACIÓN PREVIA A LA MODIFICACIÓN OPERADA POR LA LEY 34/2015, DE 21 DE DICIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

Para comprender adecuadamente la discusión que se ha planteado en España acerca de la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas por conductas realizadas en fraude a la ley tributaria, debe diferenciarse, en primer término, el ámbito sancionador tributario, por un lado, y el penal, por el otro. Porque, mientras que en las últimas décadas la regulación tributaria ha venido haciendo expresa mención a la improcedencia de derivar responsabilidades sancionadoras cuando resulte de aplicación la cláusula antiabuso, nada al respecto dice en la regulación penal del delito contra la hacienda pública³. La regulación

3 En particular, dispone el artículo 305 del Código Penal español (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre) en el primer párrafo de su apartado 1: "El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o

penal es coherente con la idea, por lo demás básica, de que una determinada conducta será constitutiva de delito en la medida en que constituya una acción u omisión, típica, antijurídica y culpable o atribuible a su autor. Por el contrario, en la tradición española, la posibilidad de sancionar administrativamente comportamientos en fraude a la ley o conflicto en aplicación de la norma tributaria es una cuestión que se ha venido abordando desde la perspectiva de la sanción directa. La sanción directa presupone que la conducta elusiva ha sido calificada a efectos tributarios sustantivos.

Como consecuencia de las diferencias existentes entre la regulación tributaria y la penal, las regularizaciones tributarias derivadas de la aplicación de la cláusula antiabuso cuyo importe no superase los 120.000 euros no podía merecer, en ningún caso, reproche sancionador, pues las últimas versiones de la cláusula antiabuso contenidas en la Ley General Tributaria han venido siendo meridianamente claras al respecto. Por el contrario, si el importe dejado de ingresar superaba la cifra referida y en la medida en que existiera el dolo intrínseco al comportamiento defraudador previsto en el tipo penal, surgían dudas relativas a la posibilidad de derivar responsabilidades penales.

Lo anterior motivó que determinados comportamientos elusivos en los que la cuantía dejada de ingresar superaba el umbral para poder ser constitutivos de delito contra la

que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo”.

Hacienda Pública por defraudación tributaria, llegaran a la enjuiciarse en vía penal. Y de ese modo, una importante jurisprudencia de este orden jurisdiccional comenzó a fallar a favor de la punibilidad de conductas elusivas a las que resultaba de aplicación la regla contra el fraude a la ley tributaria. Entre ellos, interesa destacar varios asuntos que trascendieron hasta llegar al Tribunal Constitucional. Nos referimos, en primer lugar, al comportamiento enjuiciado inicialmente por el Juzgado de lo Penal núm. 14 de Barcelona en sentencia de 16 de enero de 2002, dictando sentencia absolutoria, que posteriormente fue revocada en apelación por la Sentencia de la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 de julio de 2002, y que terminó con el planteamiento del recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional⁴, enjuiciado en la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005. En segundo lugar, al comportamiento enjuiciado en la Sentencia de la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000, recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que resolvió en Sentencia de la Sala Segunda de 28 de noviembre de 2003, confirmando la sentencia dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona que, a su vez, fue recurrida en amparo ante el Tribunal Constitucional, que lo resolvió en Sentencia 48/2006, de 13 de febrero. Y, finalmente, el asunto enjuiciado en la Sentencia de la Sección Décima de la Audiencia Provincial de Barcelona de 30 de julio de 2003, que fue recurrida en casación ante el Tribunal Supremo, que se pronunció en Sentencia de la Sala de lo Penal 643/2005, de 19 de mayo, y finalmente el

4 Toda su jurisprudencia es accesible desde la página web del Tribunal Constitucional: <https://www.tribunalconstitucional.es/es/Paginas/default.aspx>

recurso de amparo planteado fue resuelto por la importante Sentencia del Tribunal Constitucional 129/2008, de 27 de octubre.

La cuestión no resultaba pacífica, ni en el plano jurisprudencial, como se puede comprobar, ni en el académico. Anteriormente se ha señalado que la doctrina española se ha venido manifestando mayoritariamente en contra de la posibilidad de sancionar penalmente los comportamientos calificados a efectos tributarios como en fraude a la ley o, actualmente, conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Los argumentos eran de diversa índole. Los argumentos más relevantes los resume el profesor Palao Taboada⁵. Así, como señala el autor citado, la principal objeción que se alega contra la sanción del fraude a la ley o elusión fiscal es que ello vulneraría el principio de legalidad penal, en particular en su dimensión material (principio de tipicidad). Y ello, por un doble orden de motivos. En primer lugar, porque se ha venido sosteniendo que en la aplicación de la regla del fraude a la ley la norma eludida se aplica por analogía, esto es, extendiéndola más allá del sentido de sus términos y, por lo tanto, en contra de las exigencias derivadas del principio de tipicidad penal. En segundo lugar, se argumenta por ese sector de la doctrina que una norma sancionadora que tiene como presupuesto la elusión no satisface la exigencia de precisión que deriva del principio de legalidad penal en cuanto al requisito de taxatividad o *lex certa*, en la medida en que este tipo de cláusulas antiabuso se sustentan en conceptos con un elevado grado de indeterminación. Es decir,

5 PALAO TABOADA, C. "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto del Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, n.º 165, enero-marzo de 2015.

las dificultades existentes para prever si un determinado comportamiento será legítimo o, por el contrario, le resultará de aplicación la cláusula antiabuso, hacen imposible la imposición de penas (ni sanciones).

Llegados a este punto, conviene analizar la doctrina que, a estos efectos, ha sentado el Tribunal Constitucional en las sentencias a que nos hemos referido arriba.

II. LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL ESPAÑOL

En los términos que serán expuestos a continuación, en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español se observa una evolución no exenta de críticas. En un principio, el máximo intérprete de la Constitución se muestra meridianamente claro al excluir la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas (penales) por conductas cuya regularización tributaria requiere la aplicación de la cláusula antiabuso del fraude a la ley tributaria, al suponer la integración analógica del tipo penal, a diferencia de lo que sucede respecto de la simulación tributaria en la que el Tribunal aprecia el concurso de todos los elementos característicos del delito contra la Hacienda Pública por defraudación tributaria. Esta línea jurisprudencial, que si bien en sus términos generales se ha mantenido, sin embargo, se ha visto enturbiada en la medida en que en sentencias posteriores se observa que determinados elementos, que tradicionalmente han venido caracterizando a la cláusula antiabuso, ahora son propios de la simulación negocial. Y como consecuencia de ello, conductas que antes eran constitutivas de fraude a la ley tributaria y, por lo tanto, no podían integrar el tipo penal, ahora tienen la consideración de simulación tributaria y, por lo tanto, sí merece reproche punitivo.

Analícemos lo que acabamos de señalar a partir de la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, examinando los supuestos de hecho, las sentencias objeto de recurso y la fundamentación jurídica del máximo intérprete de la Constitución española.

La STC 120/2005, de 10 de mayo, trae causa, en origen, de una operación que podemos sintetizar del siguiente modo:

La sociedad X tributaba en régimen de transparencia fiscal. El referido régimen de transparencia fiscal determina que cuando finaliza el periodo impositivo, la utilidad obtenida no tributa en cabeza de la sociedad X sino que es atribuida a sus socios que tributarán por la misma en sus respectivos impuestos sobre la renta. La referida sociedad X obtuvo durante el ejercicio importantes plusvalías por la venta de un paquete de acciones. En el transcurso del ejercicio, la sociedad X había acordado repartir a sus socios un dividendo a cuenta de los beneficios de ese ejercicio. Al finalizar el ejercicio X amplía su capital social, de manera que el 90% pasa a ser titularidad de otra entidad Y, participada por los mismos socios que X, con abundantes pérdidas que compensaron las plusvalías generadas por X.

Inicialmente, la Administración Tributaria calificó la anterior operación como simulada. Lo anterior no debe sorprender porque el comportamiento de la administración en relación con la aplicación de las cláusulas antiabuso se ha venido caracterizando por una suerte de “fraude al fraude a la ley tributaria”. La anterior afirmación se entenderá fácilmente si se conocen las diferencias en la regulación española entre el fraude a la ley y la simulación. En efecto, mientras que la declaración del fraude a la ley –actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria– ha requerido, tradicionalmente, el informe previo favorable de

una Comisión consultiva⁶ y su aplicación no comportaba la posibilidad de imponer sanciones, en el caso de la simulación, su aplicación no requería de informe previo alguno y, además, el texto legal ha venido habilitando expresamente a la Administración Tributaria la posibilidad de derivar responsabilidades sancionadoras. Lo anterior explica que, en el seno del proceso de comprobación e investigación tributaria, la Administración haya preferido siempre emplear la cláusula de simulación, dejando para la discusión en sede judicial la cuestión relativa a la calificación jurídica de la concreta operación –como fraude, simulación, o la llamada economía de opción–. Lo cual resulta ciertamente censurable y ha tenido unos efectos perversos en la falta de una adecuada comprensión del instituto de la simulación que ha sido objeto de una acertada crítica por un sector de la doctrina española⁷. No se trata, en todo caso, de un comportamiento nuevo porque, como ya advirtiera Palao Taboada⁸, en una etapa inicial el fraude a la ley tributaria

6 En particular, con ocasión de la modificación operada mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en el último párrafo del artículo 24.1 de la LGT se estableció que el fraude a la ley tributaria “deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado”. El referido expediente especial para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se halla regulado, en los momentos actuales, en el artículo 159 de la LGT, al que se remite el actual artículo 15.2 de la LGT, cuando advierte que “para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley”.

7 Vid. ZORNOZA PÉREZ, J. J. “La simulación en derecho tributario: la increíble historia de la simulación mutante”, en: EMBID IRUJO, J. M., MIQUEL GONZÁLEZ, J. M. y MORALES MORENO, A. M. (Dirs.), *Estudios Jurídicos: Liber Amicorum en honor a Jorge Caffarena*, Centro de Estudios, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2017, pp. 751-776.

8 PALAO TABOADA, C. “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, n.º 182, 1998, pp. 3-28.

también tuvo una escasa utilidad, dadas las facultades prácticamente ilimitadas que el precepto dedicado a la calificación⁹ atribuía a la Administración Tributaria.

El Juzgado de lo Penal núm. 14 de Barcelona, con fecha 16 de enero de 2002, dictó sentencia absolutoria al considerar que los hechos que se acaban de exponer no eran constitutivos de delito contra la Hacienda Pública (regulado en el art. 349 del entonces vigente Código Penal de 1973) al considerar que no había quedado acreditada la realización de una actividad contractual simulada. En particular, se afirmaba entonces que “declarar la culpabilidad de los inculpados cuando todos aportan una explicación perfectamente plausible de su inocencia no es aceptable desde perspectivas que conciben la convicción judicial como un acto racional, sin que pueda considerarse como probada una versión de los hechos mientras existe otra hipótesis racional y documentada cuya validez no se ha conseguido desmentir”.

Sin embargo, la Audiencia Provincial de Barcelona en Sentencia de 19 de julio de 2002, resolviendo el recurso de apelación presentado por el Ministerio Fiscal y por el abogado del Estado, estimó que la suscripción de acciones de X por parte de la entidad Y no tenía objetivos mercantiles ni empresariales, sino que se produjo para eludir el pago de la cuota que en concepto de IRPF debían satisfacer por motivo de los beneficios obtenidos a raíz de la venta de las acciones que poseía la sociedad X. A juicio de la Audiencia Provincial de Barcelona, no hubo simulación –frente a lo sostenido por los apelantes–, puesto que constaba

9 Nos referimos al artículo 25 de la Ley General Tributaria que, previo a la reforma operada por medio de la Ley 25/1995, de 20 de julio, atribuía a la Administración Tributaria.

en autos la realidad de todas las operaciones descritas, así como el desembolso del precio correspondiente a las mismas. En opinión de la Audiencia, lo que hubo fue un fraude a la ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto sobre sociedades. Señala la referida sentencia que

nos encontramos ante una utilización fraudulenta del ordenamiento jurídico, en una tergiversación de la *mens legis* de las normas reguladoras de la transparencia fiscal y de la compensación de cuotas, que busca eludir la aplicación de la tarifa del impuesto de la renta de las personas físicas que legalmente correspondería. Así pues, debemos considerar que [...] la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida en el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado.

Pues bien, la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución en España fue meridianamente clara al señalar posteriormente en la STC 120/2005, de 10 de mayo, que “[...] la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE”¹⁰; se apoya para ello en jurisprudencia previa dictada en materia no

10 El artículo 25.1 de la Constitución Española reconoce el principio de legalidad en su vertiente material, es decir, el principio de tipicidad, taxatividad o *lex certa* a cuyo tenor: “Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.

tributaria, en particular en su Sentencia 75/1987, de 27 de junio. Para el Tribunal Constitucional, por lo tanto, la calificación de fraude a la ley tributaria, dada por la sentencia recurrida, resulta constitucionalmente muy relevante, toda vez que “mientras que la simulación comercial 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, puesto que el artificio utilizado salta a la vista”. El Tribunal critica que la sentencia de instancia, tras calificar la conducta como en fraude a la ley tributaria, sin solución de continuidad ni análisis alguno de en qué manera podían considerarse realizados los elementos subjetivos y objetivos necesarios para poder proceder a la aplicación del mencionado tipo penal, afirma que, en la medida en que la cuota defraudada superó en su conjunto el importe legalmente establecido, se había producido el delito contra la Hacienda Pública.

En definitiva, para el Tribunal Constitucional, el perjuicio económico que comporta toda operación realizada en fraude a la ley no es suficiente *per se* para considerar consumado el tipo penal consistente en defraudar a la Hacienda Pública, porque para que ello tenga lugar, en palabras del Tribunal,

había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito.

En definitiva, concluye el Tribunal Constitucional,

la utilización de dicha figura –refiriéndose al fraude a la ley tributaria– para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la hacienda pública ha de considerarse en consecuencia –como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio– una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE.

El Tribunal Constitucional añade todavía algunos argumentos para concluir la no punibilidad penal del fraude a la Ley tributaria. En unos términos ciertamente confusos, el máximo intérprete de la Constitución española parece considerar que también se conculcaría el referido derecho a la legalidad penal si se sancionasen penalmente conductas en fraude a la ley, dada la falta de claridad y seguridad jurídica inherentes a este tipo de cláusulas generales antiabuso. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional, se vulneran las exigencias derivadas del principio de legalidad cuando el proceso de subsunción de los hechos en un determinado tipo penal supone

una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas.

Lo anterior es lo que sucedería en los casos en que resulta de aplicación la figura del fraude a la ley, en la medida en que, con ello, se extendería el tipo penal a supuestos no

específicamente previstos en el mismo. De hecho, la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria, aunque no conduce necesariamente a la atipicidad penal, sí constituye, en opinión del Tribunal Constitucional, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal porque, como consecuencia de que una conducta que no tiene la consideración de sancionable administrativamente, resultara serlo desde un punto de vista penal, cuando el importe de la cuantía dejada de ingresar excediera de un determinado monto.

Menos de un año después, el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse sobre la cuestión que aquí nos ocupa, en su Sentencia 48/2006, de 13 de febrero. Los hechos de que trae causa la referida sentencia pueden sintetizarse de la manera siguiente:

Varios hermanos habrían recibido de su padre una importante donación como consecuencia de los incrementos patrimoniales obtenidos por la venta de unos terrenos de su propiedad. Tales incrementos no habrían sido declarados por el padre, en el correspondiente ejercicio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino ingresados en acervo patrimonial de una sociedad en la que los hermanos tenían derechos preferentes de suscripción. De ese modo, los hermanos no declararon fiscalmente las cantidades recibidas de su padre en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, sino de conformidad con las normas reguladoras de la posterior venta de sus derechos de suscripción, obteniendo, de ese modo, un importante ahorro fiscal.

Al igual que sucedía en la STC 120/2005, de 10 de mayo, se planteaba la posible vulneración del derecho a la legalidad penal en la medida en que se hubiera producido un fallo

condenatorio respecto de un comportamiento que, según los recurrentes, podría ser calificado, todo lo más, como un fraude a la ley tributaria, atípico en el ámbito penal al no concurrir los elementos típicos característicos del delito contra la Hacienda Pública. Basándose la condena, por lo tanto, en la aplicación por los órganos judiciales de una analogía *in malam partem* prohibida por el derecho reconocido en el artículo 25.1 de la Constitución Española. Sin embargo, a diferencia de lo que sucedía en la STC 120/2005, de 10 de mayo, la Sentencia del Tribunal Supremo recurrida en amparo ante el Tribunal Constitucional, así como la Sentencia previa de la Audiencia Provincial de Barcelona, habían calificado siempre la conducta realizada por los obligados tributarios como simulada. Precisamente por ello, en su Sentencia 48/2006, de 13 de febrero, el Tribunal Constitucional considera que, en la medida en que la calificación jurídica del comportamiento de los obligados tributarios era constitutiva de simulación tributaria, no se ha vulnerado el principio de legalidad penal en su vertiente material, es decir, tipicidad, taxatividad o *lex certa*. En palabras del propio Tribunal,

habiendo quedado suficientemente acreditada en el proceso la existencia de simulación en las actuaciones atribuidas a los recurrentes, ninguna vulneración de su derecho a la legalidad penal cabe atribuir a las Sentencias recurridas por haberles condenado a título de autores y cómplice de un delito fiscal, ya que dicha condena no se basó en una aplicación analógica *in malam partem* del tipo penal en el que se previene el referido delito, sino en una irreprochable subsunción en el mismo de una conducta que reunía los requisitos subjetivos y objetivos contenidos en la mencionada descripción típica.

Esta sentencia es, en apariencia, coherente con la línea jurisprudencial iniciada con carácter general en la Sentencia

75/1987, de 27 de junio, y de manera específica en materia de ilícitos tributarios, en la STC 120/2005, de 10 de mayo. Sin embargo, a nuestro modo de ver, adolece de un defecto importante en la medida en que los institutos del fraude a la ley y la simulación dejan de diferenciarse con la nitidez con que se distinguían inicialmente y, en cierto modo, empiezan a ser institutos con elementos comunes, lo que resulta ciertamente perturbador a nuestros efectos. En efecto, el fraude a la ley y la simulación se diferencian en la anterior STC 120/2005, de 10 de mayo, a partir de la ocultación fáctica que comporta la segunda, respecto del mero abuso del derecho o tergiversación de la causa contractual –sin ocultación de los hechos o negocios realizados por las partes– que caracterizarían al primero. Sin embargo, sorprende que en su Sentencia 48/2006, de 13 de febrero, el Tribunal Constitucional realice afirmaciones en su fundamentación jurídica que, como decimos, difuminan en gran medida la distinción inicial entre las figuras del fraude a la ley y la simulación, caracterizando a esta última como un comportamiento de los obligados tributarios en el que se observan carencias en la lógica o motivación de los actos o negocios llevados a cabo. En efecto, analizando la posible conculcación del derecho a la presunción de inocencia, el Tribunal Constitucional llega a afirmar que la condena no se produjo por una falta de aportación de pruebas de descargo por parte de los acusados, sino que

es una conclusión lógica directamente alcanzada por los órganos judiciales a la vista de la inexistencia de una causa negocial debidamente acreditada que pudiera contradecir la consideración de que el dinero recibido lo fue a título de donación, calificación ésta que, como se razona en las Sentencias recurridas, merecen también las entregas de bienes por razón de servicios prestados al donante que no constituyan deudas exigibles (art. 619 del Código civil). Tal

inferencia resultaba, pues, razonable, especialmente a la vista de la falta de aportación de una explicación alternativa que pudiera oponerse y que sólo los demandantes estaban en condiciones de ofrecer [...] en suma [...] no cabe atribuir a las resoluciones recurridas vulneración alguna del derecho de los demandantes de amparo a la presunción de inocencia, toda vez que hubo en el proceso prueba de cargo suficiente, de naturaleza personal y documental, de que habían recibido importantes cantidades de dinero si haber satisfecho por razón de dicho incremento patrimonial impuesto alguno, lo que con independencia de cuál fuera en concreto el impuesto eludido, ya de por sí sería suficiente para considerar justificada la condena que les fue impuesta como autores de un delito fiscal. La discusión acerca de si se trataba del impuesto correspondiente a una donación o de otro distinto carecía en consecuencia de importancia a efectos de la realización del referido tipo penal, una vez establecido que los actores habían participado activamente en los actos de simulación llevados a cabo por los hijos de donante para enmascarar el montante resultante de la venta de los bienes propiedad de este último –que les habían sido transmitidos a título gratuito- como producto de la transmisión de unos derechos de suscripción preferente de acciones ficticiamente obtenidos, en tanto que alcanzados sin aportación de contraprestación alguna, derechos que, a diferencia de las donaciones, estaban en aquel momento exentos de tributación. La compleja trama montada entre unos y otros para lograr ese resultado de defraudación a la hacienda pública quedó suficientemente acreditada en el proceso, por lo que carece de relevancia constitucional el hecho de que los recurrentes recibieran las cantidades de referencia como donación o como pago de su contribución al mencionado resultado defraudatorio. Lo verdaderamente trascendente es que no pudieron demostrar que hubiera causa negocial lícita para la percepción de tan elevadas sumas y que, en consecuencia, ningún reproche cabe dirigir a los órganos judiciales por haber concluido que la entrega de las mismas se debió a un acto de mera liberalidad, al no haber quedado tampoco acreditado que obedeciera a una causa ilícita.

De la fundamentación jurídica que, por su interés, acabamos de transcribir se extrae con bastante claridad que, para el Tribunal Constitucional, la existencia de una verdadera causa negocial distinta de la propia del negocio realmente realizado por los obligados tributarios determina el concurso de una operación simulada. De ese modo, la simulación deja de ser una cuestión que afecta a los hechos para trasladarse a la causa de los actos o negocios formalizados¹¹ y, como consecuencia de ello, la distinción entre fraude de ley y simulación comienza a enturbiarse, no ya en un plano aplicativo, sino desde una perspectiva puramente conceptual.

Finalmente, la stc 129/2008, de 27 de octubre, dio un nuevo salto cualitativo. Porque de la confusión conceptual de ambas instituciones jurídicas –fraude a la ley y simulación– se pasa ahora al plano aplicativo; de manera que ambas cláusulas antiabuso llegan a ser aplicadas a los mismos hechos, sin que eso merezca mayor objeción al Tribunal. Porque la referida sentencia trae causa de un supuesto de hecho similar al de la stc 12/2005, de 10 de mayo. En aquella ocasión, recordemos, la sentencia de instancia había calificado la conducta realizada por el obligado tributario como fraude a la ley. Sin embargo, la calificación jurídica que merecieron ahora unos hechos análogos no fue la de fraude a la ley tributaria, sino la de simulación. Y el Tribunal Constitucional consideró que ninguna tacha de constitucionalidad cabía formular respecto de la sentencia objeto de recurso de amparo.

11 Esta observación crítica puede verse también, respecto de la jurisprudencia ordinaria, en ZORNOZA PÉREZ, J. J. “La simulación en derecho tributario: la increíble historia de la simulación mutante”, en EMBID IRUJO, J. M., MIQUEL GONZÁLEZ, J. M. y MORALES MORENO, A. M. (Dir.), *Estudios Jurídicos: Liber Amicorum en honor a Jorge Caffarena*, Centro de Estudios, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2017, pp. 751-776.

En efecto, los hechos probados en las sentencias de instancia se describían del siguiente modo:

El obligado tributario que ostentaba el 29 por ciento del capital social de una sociedad que había obtenido importantes beneficios y que tributaba en régimen de transparencia fiscal, *ideó un plan para burlar sus obligaciones fiscales. De ese modo, los socios de la entidad, quienes habían percibido ya anticipadamente la práctica totalidad de los dividendos del ejercicio, transmitieron la totalidad de las acciones a otra sociedad por el importe de su valor nominal. Mediante la referida operación el obligado tributario pretendía sustraerse de sus elevadas obligaciones tributarias, toda vez que la entidad adquirente de la totalidad de las acciones aparecería como obligada a tributar en su declaración del impuesto sobre sociedades. Esta sociedad, a su vez, mantenía importantes bases imponibles negativas procedentes de ejercicios anteriores que podían compensar los beneficios atribuidos desde la sociedad transparente.*

Como fácilmente puede apreciarse, el supuesto expuesto presenta notables similitudes con el que fue objeto de la STC 120/2005, de 10 de mayo. Sin embargo, como hemos advertido, las sentencias que enjuiciaron estos hechos, tanto la Sentencia de la Sección Décima de la Audiencia Provincial del Barcelona de 30 de julio de 2003, como la Sentencia 643/2005, de 19 de mayo, dictada por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo, consideraron que los hechos que se acaban de describir eran constitutivos de una operación simulada y por lo tanto, se había consumado el tipo del delito contra la Hacienda Pública. Señalaban que

para cualquier tercero, fuese persona física o como en el supuesto de autos jurídica, la adquisición de la totalidad de las acciones comportaba una inversión patrimonial nefasta desde el momento en que mediante el desembolso del precio

de las acciones se asumían importantes deudas tributarias. Lo decididamente antieconómico de la operación y el hecho, determinante, que la entidad adquirente arrastraba importantes saldos negativos (no inmediatos a la fecha sino desde varios años atrás) es lo que por vía de la inferencia determina que la Sala aprecie la simulación negocial.

Que los mismos hechos hubieran sido calificados de dos maneras distintas lleva al Tribunal Constitucional a afirmar que la jurisprudencia emanada de la stc 120/2005, de 10 de mayo, no resultara de aplicación al caso enjuiciado en la stc 129/2008, de 27 de octubre. Señala el máximo intérprete de la Constitución Española que,

a diferencia de las Sentencias impugnadas en la stc 120/2005, de 10 de mayo, las ahora recurridas no califican la compraventa controvertida de fraude de ley sino de simulación negocial, y que, como tal catalogación está razonablemente fundada, deben negarse las aducidas vulneraciones de los derechos a la presunción de inocencia y a la legalidad penal. [...] Los hechos atinentes a las operaciones societarias y mercantiles realizadas por las dos sociedades implicadas no son objeto de discusión como tales a partir de las pruebas practicadas. Lo que se discute en realidad es si cabe calificar los mismos como constitutivos de una “defraudación a la hacienda” en el sentido del art. 349 del Código penal de 1973. Lo que se discute es la interpretación de la norma aplicada y la subsunción de los hechos en la misma, cuestión que debe ser analizada desde la perspectiva del art. 25.1 CE.

Y en ese sentido, para el Tribunal Constitucional español se produciría una vulneración del derecho a la legalidad penal reconocido en el referido precepto constitucional cuando la conducta enjuiciada, esto es, la ya delimitada como probada, se subsumiera de un modo irrazonable en el tipo penal que resulta aplicado, bien por la interpretación

que se realizase de la norma, bien por la operación de subsunción en sí. En tales supuestos, “la condena resulta sorpresiva para su destinatario y la intervención penal es, amén de contraria al valor de la seguridad jurídica, fruto de una decisión judicial que rompe el monopolio legislativo en la definición de las conductas delictivas”. Sin embargo, el Tribunal Constitucional aclara que no le compete la determinación de la interpretación última, en cuanto más correcta, de un enunciado penal y tampoco la delimitación de las interpretaciones posibles de tal enunciado. Lo que le corresponde es

evaluar la sostenibilidad constitucional de la concreta interpretación llevada a cabo por los órganos judiciales. Tal sostenibilidad se refiere [...] al respeto a los valores de la seguridad jurídica y de la autoría parlamentaria de la definición de los delitos y las penas [...]. Por ello –prosigue el Tribunal– forma parte del objeto de nuestro análisis la motivación judicial de tales interpretación y subsunción.

A partir de ahí, en la medida en que, según el propio Tribunal Constitucional, la fundamentación de la sentencia recurrida no puede tildarse de irrazonable y por ello imprevisible para los destinatarios de la norma penal, ni de creación judicial del delito, ninguna tacha de inconstitucionalidad cabe formularse desde la perspectiva de las exigencias derivadas del artículo 25.1 de la Constitución Española.

No deja de resultar sorprendente que al Tribunal Constitucional no le suscite mayor inquietud el hecho de que el mismo comportamiento haya sido subsumido en dos normas distintas con consecuencias penales bien distintas. Debe advertirse que, como es sabido, el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública no se agota en el texto del Código Penal, sino que requiere ser completado con la regulación propia de naturaleza tributaria. De ese modo, la

normativa tributaria completa el tipo penal. Por esa razón, cuando el máximo intérprete de la Constitución Española examina el derecho a la legalidad penal desde el prisma de la *razonabilidad* y el *respeto a los valores de la seguridad jurídica* que exige, a su vez, que la condena no resulte *sorpresiva* para su destinatario, el hecho de que los mismos hechos hayan recibido dos calificaciones jurídicas bien distintas en sede judicial debería, a nuestro modo de ver, haber tenido mayores consecuencias. Porque es evidente que la existencia de jurisprudencia contradictoria pone de manifiesto, de manera objetiva, las dificultades existentes para la aplicación de la normativa tributaria y ello tiene unas notables implicaciones en el ámbito penal que el Tribunal Constitucional no debería haber pasado por alto¹².

Al margen de lo anterior, lo cierto es que la jurisprudencia transcrita desdibuja la distinción que previamente se había formulado entre las figuras del fraude a la ley y la simulación, en materia tributaria; admitiendo que la simulación en la causa del negocio jurídico, la ocultación de la verdadera voluntad negocial o finalidad perseguida por el obligado tributario, forme parte de la simulación tributaria y por lo tanto, pueda ser constitutiva de delito contra la Hacienda Tributaria. Lo cual reduce notablemente los contornos tradicionales de aplicación del fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, situándolo en un terreno no bien delimitado, ni tan siquiera ya en el ámbito puramente conceptual o teórico.

12 En efecto, exigencias básicas derivadas del principio de culpabilidad impedirían que una situación como la que se acaba de describir fuera objeto, si quiera, de sanción administrativa. En este sentido, nos permitimos remitir al lector a nuestro trabajo LÓPEZ LÓPEZ, H. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Mayor, 2009, p. 278 y siguientes.

III. LA MODIFICACIÓN OPERADA POR LA LEY 34/2015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

Para comprender adecuadamente la situación española en relación con la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas por comportamientos realizados en fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es imprescindible atender algunos de los cambios introducidos a este respecto en el año 2015. No fue entonces la primera vez que el legislador español se propuso incorporar al Ordenamiento tributario la posibilidad de sancionar este tipo de comportamientos. Sin embargo, los anteriores intentos resultaron fallidos¹³.

Con ocasión de la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se dio nueva redacción al artículo 15 referido al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En concreto, se suprimió del tercer apartado la expresión “sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”. Y, a su vez, se introdujo un nuevo tipo infractor previsto en el artículo 206 bis de la LGT, denominado “infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, a cuyo tenor:

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

13 De ello da cuenta PALAO TABOADA, C. “El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto del Ley de modificación de la Ley General Tributaria”, *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, n.º 165, enero-marzo de 2015.

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

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

2. El incumplimiento a que se refiere el apartado anterior constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley¹⁴.

14 De conformidad con el artículo 15.2 de la LGT:
 “Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley”.

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

[...] ¹⁵.

Y, a su vez, el referido artículo 159 de la LGT, *Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante.

2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes.

Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva.

3. A efectos del cómputo del plazo del procedimiento inspector se tendrá en cuenta lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 150 de esta Ley.

4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes.

5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva.

6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma.

7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

15 El precepto prosigue con el siguiente tenor:

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

En el Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre se afirma, en términos un tanto lacónicos y por tanto carentes de una mayor justificación, que transcurridos más de diez años desde que se aprobara (en 2003) la cláusula del conflicto en la aplicación de la norma tributaria *la experiencia atesorada* sobre dicho instituto aconsejaba la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sancionabilidad. Según el texto legal, con ello se perseguía

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.

Para ello, la novedosa regulación incorporó el tipo infractor que se acaba de transcribir en el que, según el propio Preámbulo del texto normativo, “se integran los posibles

4. La sanción consistirá en:

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

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

6. En los supuestos regulados en este artículo resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 188 de esta Ley”.

resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales”.

Varias observaciones cabe formular al actual régimen jurídico de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

En primer lugar, habría sido conveniente que la referencia que se hace en el Preámbulo de la ley explicitara si se refería a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Parece evidente que debía ser a ella, pues en España es este órgano quien tiene atribuidas las facultades para poder, finalmente, resolver sobre el carácter sancionable o no del fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, desde la perspectiva del respeto al principio de legalidad en su vertiente material o tipicidad. Siendo ello así, habremos de convenir que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional que ha sido analizada en el apartado anterior de nuestro trabajo, no es posible inferir la conclusión señalada en el Preámbulo. Porque el máximo intérprete de la Constitución Española, lejos de afirmar la “sancionabilidad” del fraude a la ley tributaria, lo que ha señalado ha sido, precisamente, lo contrario.

En efecto, la anterior afirmación se extrae con claridad meridiana en la primera Sentencia del Tribunal Constitucional referida a la punibilidad de las conductas realizadas en fraude a la ley en materia tributaria (nos referimos a la STC 120/2005, de 10 de mayo) en la que, como ya hemos señalado, expresamente se afirma que “[...] la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam*

partem prohibida por el art. 25.1 CE". Y la progresiva evolución de su jurisprudencia en las posteriores sentencias 48/2006, de 13 de febrero y 129/2008, de 27 de octubre, lejos de postularse a favor de lo que pretende el Preámbulo del texto legal, ha mantenido la imposibilidad de sancionar penalmente conductas realizadas en fraude a la ley. Todo ello, sin perjuicio de las observaciones antes formuladas en relación con los contornos de la simulación tributaria que, a nuestro modo de ver, han sido ampliados en la medida en que la simulación negocial ha dejado de ser una cuestión puramente fáctica, para abarcar también el elemento causal o intencional¹⁶.

Por lo tanto, si hay algo que se desprende con claridad meridiana de la jurisprudencia del máximo intérprete de la Constitución Española, es que la derivación de consecuencias penales por conductas cuya regularización tributaria requiere el empleo de la cláusula general antiabuso del fraude a la ley –o del actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria– supone la integración analógica *in malam partem* del tipo penal actualmente regulado en el artículo 305 del CP, consistente en defraudar a la Hacienda Pública. Lo que colisiona abiertamente con las exigencias más básicas derivadas del principio de legalidad en su vertiente material o tipicidad, reconocido en el art. 25.1 de la CE. Por ese motivo, la modificación operada por el legislador con ocasión de la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de

16 Lo cual, como ya hemos señalado, ha provocado la reacción crítica de un sector de la doctrina española, en la medida en que esa misma evolución es perceptible en la jurisprudencia ordinaria. *Vid.* ZORNOZA PÉREZ, J. J. "La simulación en derecho tributario: la increíble historia de la simulación mutante", en Embid Irujo, J. M., Miquel González, J. M. y Morales Moreno, A. M. (Dir.), *Estudios Jurídicos: Liber Amicorum en honor a Jorge Caffarena*, Centro de Estudios, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2017, pp. 751-776.

septiembre, plantea serias dudas de constitucionalidad, en la medida en que, si se nos permite la expresión, pretende tipificar como infracción tributaria algo que resultaría “intipificable” a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional; puesto que, en definitiva, lo que pretende la novedosa regulación es que la aplicación analógica de las normas tributarias llevada a cabo en virtud de la cláusula general antiabuso del conflicto en la aplicación de las normas tributarias pueda ser, en determinados casos, constitutivo de infracción tributaria¹⁷.

En segundo lugar, si se examina el precepto transcrito se comprueba fácilmente que el legislador ha querido limitar los efectos en la tipificación de esta infracción tributaria. Porque solo constituirán finalmente infracción tributaria aquellos comportamientos en los que se aprecie igualdad sustancial con otros supuestos publicados por la Administración Tributaria, en los que hubiera expresado “su” criterio administrativo y lo hubiese hecho público para general conocimiento del obligado tributario con carácter previo al inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. Lo anterior comporta, nuevamente, serias dudas de compatibilidad con el texto constitucional.

En efecto, la novedosa regulación presenta evidentes problemas de compatibilidad con las exigencias derivadas del principio de legalidad, pero, en esta ocasión, en su

17 En contra de este planteamiento se ha mostrado un sector de la doctrina para el que la propia cláusula general antiabuso permite integrar el tipo penal (o infractor) y, por lo tanto, no cabría hablar con propiedad de atipicidad de la conducta. *Vid.* GÓMEZ LANZ, F. J. y ALONSO MADRIGAL, F. J. “Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 281-282, agosto-septiembre de 2006, pp. 3-56. Repositorio: <http://hdl.handle.net/11531/16581>

vertiente formal o de garantía de reserva de ley. Porque la jurisprudencia del Tribunal Constitucional viene advirtiéndolo que “la garantía formal implica que la ley debe contener la determinación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica y al reglamento sólo puede corresponder, en su caso, el desarrollo y precisión de los tipos de infracciones previamente establecidos por la ley”¹⁸. Y un elemento esencial en la delimitación del tipo infractor, como es la concreta conducta en fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que pretende ser objeto de sanción, no solo no la delimita el propio legislador, ni tan siquiera se delega a la aprobación de una norma con rango reglamentario. Por el contrario, es la Administración Tributaria la encargada de evacuar, mediante instrucciones o criterios interpretativos¹⁹, aquellas operaciones calificadas como conflicto en la aplicación de la norma tributaria que, a su vez, tendrán la consideración de infracción tributaria grave. Por lo tanto, la opción seguida por el legislador, consistente en delegar un elemento esencial en la delimitación del tipo infractor, ya plantea serias dudas de compatibilidad con el texto constitucional y la interpretación que del mismo viene haciendo el Tribunal Constitucional. Pero lo que no plantea duda alguna respecto a su más que evidente incompatibilidad con las exigencias derivadas de la garantía formal del

18 Por todas, *vid.* stc 145/2013, de 11 de julio.

19 En el momento de redactar estas líneas (septiembre de 2019), la Administración Tributaria ha hecho pública una única situación que tiene la consideración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a efectos sancionadores, publicada en https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Normativa/Conflictos_en_la_aplicacion_de_la_norma_tributaria/Conflictos_en_la_aplicacion_de_la_norma_tributaria.shtml, relativa a determinadas operaciones de endeudamiento en el marco de grupos de empresas.

principio de legalidad es que dicha delegación se haga a una norma de rango infrarreglamentario.

En tercer y último lugar, consideramos oportuno señalar que la nueva regulación sí incorpora un elemento de predecibilidad, en el sentido de que los comportamientos enmarcados en la siempre insegura cláusula general antiabuso quedan delimitados con carácter previo a que el obligado tributario lleve a cabo su comportamiento. Lo anterior, sin duda alguna, ofrece una mejor respuesta desde la perspectiva del principio de culpabilidad en su vertiente, atribución de la conducta a su autor, en la medida en que con ello se facilita el conocimiento de la antijuridicidad de la conducta. Sin embargo, ello no es óbice para que persistan las dudas que plantea la nueva regulación desde la perspectiva de su respeto a las dos vertientes, formal y material, derivadas del derecho constitucional a la legalidad penal, dadas la facultades exorbitantes que atribuye el legislador a la Administración Tributaria encomendándole la tarea de decidir qué conductas tienen la consideración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, especialmente, cuáles de ellas serán calificadas como infracción tributaria grave.

IV. CONSIDERACIONES FINALES

Determinar si una concreta conducta y en particular, la realizada en fraude a la ley tributaria, constituye o no un delito de defraudación fiscal, debiera implicar, en buena lógica, determinar si dicha acción u omisión reúne todos los elementos necesarios para poder ser calificada como delito fiscal e imponer la correspondiente pena. Esto es, debiera comportar el examen de la conducta y en concreto

su tipicidad, antijuridicidad e imputabilidad a su autor²⁰. Sin embargo, cuando se trata de comportamientos para cuya regularización tributaria se emplea la norma reguladora del actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en España nunca se ha seguido el anterior razonamiento.

Por el contrario, el análisis siempre ha partido de un posicionamiento en el que, delimitados, con mayor o menor fortuna, los contornos que definen el fraude a la ley tributaria, jurisprudencia y doctrina, han extraído conclusiones en torno a la posibilidad o no de derivar consecuencias punitivas en tales casos. Esta forma de proceder sólo podría tener sentido si tales contornos estuvieran bien delimitados y su aplicación a los casos concretos no ofreciera mayores dudas especiales. Sin embargo, como hemos tenido ocasión de exponer en este trabajo de manera más bien sumaria, los contornos del fraude a la ley tributaria o conflicto en la aplicación de las normas tributarias distan de resultar claros.

Lo anterior ha llevado a algunos autores españoles²¹ a considerar como fórmula más adecuada la sanción indirecta del fraude a la ley tributaria que, en definitiva, supone analizar la conducta en abstracto y determinar, caso por caso, si la misma puede ser considerada una acción u omisión, típica, antijurídica e imputable a su autor, como ha

20 Así lo señalábamos en el trabajo LÓPEZ LÓPEZ, H. y BÁEZ MORENO, A. "Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. n.º 3435/2001)", *Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas, jurisprudencia*, n.º 251, febrero de 2004, pp. 119 y ss.

21 Singularmente, PALAO TABOADA, C. "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto del Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, n.º 165, enero-marzo de 2015.

sucedido en algunos ordenamientos jurídicos comparados. En definitiva, pese a las importantes dudas que surgen en relación con la posibilidad de derivar responsabilidades punitivas, sean estas penales o sancionadoras, por conductas realizadas en fraude a la ley tributaria, cuando se opta por dicha posibilidad existen otras alternativas. La primera de ellas sería la sanción directa de la elusión tributaria, que es la opción elegida por el legislador español. Y la segunda sería la sanción indirecta, por la que se ha optado en otros países, que parten de una concepción, digamos, “aséptica” en el sentido de que valoran la ilicitud del comportamiento elusivo exclusivamente desde su encuadramiento en las exigencias generales de toda conducta para ser constitutiva de infracción (o delito) tributaria.

Sin embargo, lo anterior no significa, ni mucho menos, superar el problema de incertidumbre en que nos encontramos, sino reconducirlo a un nuevo punto de partida que, si bien resulta más lógico y coherente en términos de técnica penal, se nos antoja igualmente confuso y necesitado de un estudio más profundo que el que permite un trabajo de las características del presente.

A nuestro juicio el legislador español ha optado por una fórmula, si se quiere, intermedia entre la sanción directa e indirecta del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Porque, si bien es cierto que la regulación comienza empleando un sistema de sanción directa, con todos sus inconvenientes, lo matiza al limitar la tipificación de estas conductas a lo que se consideran situaciones más graves en unos términos que, como hemos señalado, no están ni mucho menos exentos de dudas en cuanto a su compatibilidad con el sistema constitucional y, en particular, con las exigencias derivadas del principio de legalidad reconocido en el artículo 25.1 de la Constitución Española.

BIBLIOGRAFÍA

- BÁEZ MORENO, A. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*, Aranzadi, Cizur Mayor, 2009. Accesible en <https://core.ac.uk/download/pdf/30044678.pdf>
- FERREIRO LAPATZA, J. J. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, n.º 8, 2001.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. "El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria", *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2003.
- 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*, n.º 8, 2003.
- LÓPEZ LÓPEZ, H.; BÁEZ MORENO, A. "Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. n.º 3435/2001)", *Estudios Financieros. Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas, jurisprudencia*, n.º 251, febrero de 2004.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias: análisis dogmático y aplicación jurisprudencial*, Aranzadi, Cizur Mayor, 2009.
- PALAO TABOADA, C. "El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto del Ley de modificación de la Ley General Tributaria", *Civitas: Revista española de Derecho Financiero*, n.º 165, enero-marzo de 2015.
- PALAO TABOADA, C. "¿Existe el fraude a la ley tributaria?", *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, Casos Prácticos*, n.º 182, 1998. Este trabajo y otros del mismo

autor sobre esta temática se recogen en la siguiente monografía: PALAO TABOADA, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.

ZORNOZA PÉREZ, J. J. “La simulación en derecho tributario: la increíble historia de la simulación mutante”, en Embid Irujo, J. M., Miquel González, J. M. y MORALES MORENO, A. M. (Dir.) *Estudios jurídicos: liber amicorum en honor a Jorge Caffarena*, Centro de Estudios, Colegio de Registradores de la Propiedad y Mercantiles de España, 2017.