



UNIVERSIDAD DE JAÉN

Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LA NUEVA PERCEPCIÓN DEL ILÍCITO FISCAL

ALUMNO.- RAFAEL RUIZ ORDÓÑEZ

JUNIO, 2016



ÍNDICE

I.- Introducción

II.- Cláusulas Antielusivas en España. Evolución Normativa

1. Antecedentes

2. La reforma LGT de 1995

3. La redacción del art.15 del Anteproyecto de la LGT 2003. Y su posterior redacción

4. “El fraude de ley tributaria” y figuras afines.

4.1. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

4.2. Economía de opción

4.3. La simulación

III.- El contexto socio-económico en el que se enmarca la reforma

1. La reforma de la LGT

2. La nueva redacción del artículo 15.3 LGT

IV.- La consideración de lo ilícito en Derecho Tributario.

1. Las infracciones tributarias

2. El delito Fiscal

V.- Distintas alternativas de reacción frente a la planificación fiscal y sus límites jurídicos.

1. La Planificación Fiscal lícita e ilícita

2. La denominada planificación fiscal agresiva.



3. Breve referencia a su configuración en la Recomendación de la Comisión de 6 de Diciembre de 2012

VI.- Un novedoso cambio de actitud en la Sociedad

VII.- Conclusiones

VIII.- Bibliografía

RESUMEN

La crisis que viene sufriendo España desde hace más de siete años, ha desencadenado consecuencias sociológicas que exceden a lo puramente económico. Una de ellas es el significativo cambio en la percepción de los delitos relacionados con las Administraciones Públicas. Lo que ha precipitado la modificación, por ejemplo, de la regulación del delito fiscal, y de las infracciones tributarias.

El objetivo de este trabajo es analizar las consecuencias normativas que el fenómeno desencadena, y que no se reducen a la modificación de una ley orgánica, sino que implican también un cambio de actitud de la práctica administrativa, e incluso judicial, acorde con la nueva sensibilidad social.

Partiremos del análisis de la infracción tributaria y el ilícito fiscal, desde su regulación normativa previa a la crisis económica, hasta la tipificación actual en la Ley General Tributaria y el Código Penal. Pero, y quizá sea lo más atractivo, analizaremos también la normativa de régimen interior, resoluciones administrativas, en las que se evidencia un cambio de actitud en la práctica administrativa.

No se trata de un trabajo de sociología fiscal, pero intentaremos evidenciar la incidencia real de la práctica administrativa sobre la aplicación de los tributos y la persecución de la infracción y el delito fiscal. Para ello, estudiaremos la evolución de una institución concreta, las cláusulas generales antielusión, una figura sensible al cambio de percepción que justifica la elección de nuestro trabajo.

ABSTRACT

The crisis that Spain has been suffering for more than seven years now has triggered sociological consequences that exceed the purely economic effects. One of them is the significant change in the perception of crimes related to public administration. What has accelerated this change, for example are the regulation of tax crimes, and tax violations.

The objective of this study is to analyze the policy implications that the phenomenon triggers, and that it is not limited to the modification of an organic law, but that it also involves a change of attitude with regards to the administrative as well as judicial practice, in line with the new social sensitivity.



We move on from the analysis of tax violation and illicit tax, from its normative rules prior to the economic crisis, until the current definition in the General Tax Law and the Criminal Code. But, and perhaps more attractive, we will also analyze the regulations of the internal regime, as it also belongs to its communal field and resolutions, in which there is an evidence of a change of attitude in the administrative and judicial practices.

Therefore, this is not a mere fiscal sociological work, but instead we will try to reveal the real influence of the administrative practice on the application of taxes and the persecution of the infringement and tax crime. To do this, we will study the evolution of a specific institution, the general anti-circumvention clause, a sensitive figure to change perception justifies the choice of our work.

PALABRAS CLAVE

Moral fiscal, planificación fiscal agresiva, delito fiscal, infracción tributaria, Ley general tributaria, elusión fiscal, Hacienda Pública



ABREVIATURA

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AEDAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
Art.	Artículo.
AN	Audiencia Nacional
BOE	Boletín Oficial del Estado.
CC	Código Civil.
CE	Constitución española de 1978
Coord.	Coordinador
CP	Código Penal de 1995
DGT	Dirección General de los Tributos
Dir.	Director
EM	Exposición de Motivos
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
OJ	Ordenamiento Jurídico
Nº.	Número.
Ob. Cit	Obra Citada.
Pág.	Página.
St	Sentencia.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.



“Nada hay en el mundo que merezca respeto (...).

Si el pícaro roba, una ojeada en torno [a él] tranquiliza su conciencia: todos roban.”¹

¹Fernández Montesinos, J. (1933). “Gracián o la picaresca pura”, *Cruz y Raya. Revista de afirmación y negación*, 4, p.46



I.- INTRODUCCIÓN

Tal y como señala la STC 76/1990, de 26 de abril, *“la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria”*. Es decir, *“no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución propugna en el art. 31.1”*.

A la luz de las exigencias del artículo 31 de la Constitución Española (CE, en adelante), no debemos perder de vista que en dicho precepto se encuentra recogido como deber de los ciudadanos el de contribuir *“al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”*.²

De ello se desprende que su violación tiene como exponente más reprochable el fenómeno del Fraude Fiscal. El Estado reacciona a través de sus potestades de investigación y regularización atribuidas a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT, en adelante), y por medio de la potestad sancionadora, tanto en el ámbito del derecho sancionador tributario como en el del ámbito penal, por medio de la figura de la infracción tributaria o el delito fiscal, que posteriormente analizaremos detenidamente.

El Fraude fiscal es una traba para el crecimiento de nuestro país, provocando efectos devastadores en nuestra economía, destacando la negativa redistribución de la renta y la riqueza, como la mala asignación de los recursos. Y es debido en gran parte a que nuestra sociedad carece de una adecuada conciencia fiscal, es decir, desconoce el sentido de por qué pagamos impuesto, a veces perfilados como recaudatorios.

² Constitución Española de 1978, BOE núm. 311, de 29/12/1978.



La “clase política” no se ha preocupado de analizar cuál es el origen del fraude: ausencia de valores tributarios de la sociedad. Se ha optado por la profusión de medidas de gran repercusión mediática, tendentes a ejemplificar la reprobación del ordenamiento hacia los incumplidores, la dureza del aplicador frente a prácticas elusorias.

El gobierno español ha puesto en marcha una reforma de “calado” de nuestra normativa tributaria para atajar lo expuesto de una manera pretendidamente eficaz, introduciendo medidas “imprescindibles” para la lucha y prevención del fraude fiscal. En este trabajo analizaremos algunos de estos cambios tributarios y su percepción en la sociedad, todos ellos contenidos en la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Ley de Reforma)³.

Comentaremos el Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria, muy criticado en la doctrina científica. Destacamos la polémica suscitada en relación con la modificación del tratamiento de la cláusula antielusiva recogida en el art.15 de la LGT, el denominado *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Se cuestiona, tanto su constitucionalidad, como la conveniencia del nuevo supuesto de sanción tributaria recogido en el art. 206 Bis de la LGT.

No obstante, con nuestro trabajo, además de ahondar en la evolución legislativa y las reformas de “calado” en la normativa tributaria, reflexionaremos sobre el origen del fraude, así como las causas de las diferentes conductas fraudulentas, como pueden ser la mera picaresca por motivos de supervivencia, situaciones de base como la precedente crisis económica, o la simple presión fiscal. Pero también la falta de ejemplaridad pública o privada (de grandes contribuyentes), la ausencia de referentes sociales con conciencia fiscal y, en general, la transparencia en nuestro Sector Público. El fenómeno del fraude fiscal no se afronta con la modificación de una ley orgánica, sino, como queremos trasladar en estas líneas, con un cambio de actitud en la sociedad y en la práctica administrativa, e incluso judicial.

³ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *BOE* núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.



Asumimos, desde el principio, que el gran problema se centra en la crisis de nuestro código axiológico, la generalizada falta de ética y de valores claros. Algo inevitablemente vinculado con la educación y la cultura de nuestro país. Me remito a la máxima *“una sociedad es lo que son sus ciudadanos”*, de ahí la importancia de la ética y los valores. La importancia de la percepción que los ciudadanos tienen sobre sus propios comportamientos y los de sus representantes públicos, en contraste con los valores transmitidos de generación en generación.

La *“moral fiscal”* es una variable difícil de delimitar, pero nadie podrá cuestionar su relevancia para el buen funcionamiento de un sistema tributario moderno. Según Sandro Giachi, *“Los factores estructurales, como la estructura productiva o la regulación fiscal, son más relevantes, al menos a corto plazo. En cambio, si se considera el fenómeno a largo plazo, la cultura fiscal podría ser más importante, debido a su papel fundamental para reproducir la legitimidad de la que gozan la corrupción y el fraude”*.⁴ Para este investigador, *“el fraude fiscal ha aumentado a pequeña escala sobre todo como consecuencia de la crisis y de la subida de impuestos, en el marco de una estrategia de supervivencia”*. Sin embargo, a otro nivel, tiene más incidencia la disminución de los medios dispuestos contra el fraude, como la percepción de impunidad de la corrupción más actual, que salpica a personajes públicos de nuestra sociedad.

Como dijera Jon Elster – intentando definir el componente de imitación e impunidad que siempre acompaña al fraude-- *“cuantos más creamos que los demás defraudan, más personas lo harán”*⁵. Un fenómeno que también refleja la máxima --atribuida a Einstein--, *“dar ejemplo no es la principal manera de influir en los demás, es la única”*.⁶

⁴ Véase Castillo, M. (2014) “La moral de los españoles, el gran detonante del fraude”, *Expansión* (24/02/2014) Disponible on line: www.expansion.com.

⁵ Recomendamos la lectura de su trabajo, ya un clásico, Elster, J. (1997) *El cemento de la sociedad: las paradojas del orden social*, Gedisa, Barcelona, 352 pp.

⁶ No hemos encontrado el origen de esta afirmación, que podría ser apócrifa, pero responde muy bien a lo que pretendemos analizar en este lugar.



Sociológicamente, ante una misma situación de igualdad de oportunidades, unos contribuyentes cumplen sus obligaciones tributarias y otros, en cambio, la incumplen siempre. El análisis de estos comportamientos formaría parte de lo que podríamos denominar la “moral fiscal”, que ha sido definida como “*la motivación intrínseca del cumplimiento tributario*”. Haciéndola depender de “*una obligación moral o incluso de la creencia de que pagar impuestos constituye una contribución importante para la sociedad*”.⁷ Definición que hace alusión a los aspectos normativos del cumplimiento fiscal, con incidencia en factores sociales y culturales.

Ya avanzábamos la importancia de los Planes Generales Tributarios, como proyección de la acción de la AEAT en cada ejercicio. Se aprueba el marco de los criterios generales que van a regir la planificación de las actuaciones de comprobación e investigación para un determinado periodo impositivo, concretándose en él los hechos o actividades inicialmente sujetas a las actuaciones de comprobación e investigación a desarrollar por la AEAT. La ponderación de intereses, y la manera en que se preservan los derechos constitucionales de los obligados, será fiel reflejo de lo que la sociedad en cada momento sea capaz de admitir. Iguales condicionamientos afectarán a otros documentos emitidos, con distinto alcance, por organismos públicos, no siempre estrictamente vinculados al ámbito fiscal (Informes elaborados tanto por la Agencia tributaria⁸ como por el Consejo General del Poder Judicial).

Referente a la Administración Tributaria podemos mencionar el Primer Informe de colaboración entre la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia para la prevención y la lucha contra el fraude fiscal.

⁷ Véase el comentario al respecto que realiza Giachi, S. (2014). “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, 145, pp. 73-98

⁸ Convenio de 30 de Junio de 2005 entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.



El informe redactado por el CGPJ⁹ recogía, tal y como anunciaba la exposición de motivos del Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la LGT 2003, que dicha reforma se ha constituido para ser una modificación de “calado”, que las necesidades que pretende atajar son de diversa naturaleza, y se integran en ella tanto modificaciones técnicas, sobre preceptos ya vigentes en la LGT, como la incorporación de nuevas figuras que pretenden atajar vacíos normativos, o solventar problemas de tipo interpretativo, administrativo y jurisdiccional, que se han evidenciado con el paso del tiempo.

Los objetivos esenciales que se pretende con dicha modificación son:

- Fortalecer la seguridad jurídica, no solo de los obligados tributarios sino también de la Administración tributaria (AT, en adelante), reduciendo así la litigiosidad; para lo que es imprescindible una regulación más detallada, transparente y sistemática de todos sus procedimientos.
- Evitar el fraude fiscal, estimulando que los obligados tributarios cumplan de forma voluntaria con sus obligaciones.
- Aumentar la eficacia real de la práctica administrativa sobre la aplicación de los tributos, consiguiendo una mejor utilización de los recursos de los que dispone la AT.

Concretamente, analizaremos en detalle la nueva redacción dada al artículo 15.3 de la LGT, como visor que nos permite observar el alcance de la reforma, es decir, *“la insólita ampliación de las potestades administrativas de control y represión de las infracciones tributarias y la correlativa minoración de los derechos y garantías del contribuyente”*.¹⁰

⁹ Se dicta Informe, analizando la Ley de Reforma, por afectar ésta a una de las materias previstas en el artículo 561.1.6º de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ). Que se refiere, específicamente, a las *“normas procesales o que afecten a aspectos jurídico-constitucionales de la tutela ante los Tribunales ordinarios del ejercicio de derechos fundamentales”*.

¹⁰ Texto extraído del Informe del CGPJ acerca de la exposición de motivos del Anteproyecto de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria.



II.- CLÁUSULAS ANTIELUSIVAS EN ESPAÑA. EVOLUCIÓN NORMATIVA

1. Antecedentes

Para contextualizar, y entender mejor esta situación, hay que echar la vista atrás, en torno a 1963, con la primera Ley General Tributaria, que introdujo en su artículo 24 una cláusula general antielusión, que es conocida como *fraude de ley tributaria*.

Art.24.- “Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones.

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”.

Su escasa aplicación viene motivada por diversas causas:

- Exigencia de tramitar un expediente especial o demostrar el “propósito” de elusión del tributo
- Omisión de imponer sanciones

Para Calvo Ortega, el fraude de ley tributaria, parte de un negocio jurídico válido que persigue únicamente una tributación menor, aunque para ello deba alterar de forma artificiosa su naturaleza, “*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. Y ello, para 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*”.¹¹

¹¹ Calvo Ortega, R. (2015). Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario. 19ª ed. Junio, p. 12



El ejemplo estrella para entender mejor esta figura sería el siguiente. A quiere vender su casa a B. Como al venderla tendría que pagar de un 6-8% del valor por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en su lugar decide constituir una sociedad, en la que A aportara la casa, como capital; y B, una cantidad de dinero que equivaldrá al precio. Posteriormente, deciden disolver la sociedad y liquidarla, de manera que quién aportó la cantidad de dinero se adjudicará el inmueble y A la cantidad dineraria. En realidad, lo que sucede es una compraventa, aunque se ha realizado de una forma “rara”, ya que lo habitual hubiera sido el intercambio de la casa por el dinero; de esta forma, se han ahorrado un dinero en impuestos. La consecuencia es una disminución de las cargas fiscales, desvirtuando la “norma de cobertura” para inaplicar así la que debería haberse aplicado.¹²

Ciertos autores prestigiosos --como Martín Queralt, por ejemplo--, piensan que esta figura del fraude de ley podemos caracterizarla con las siguientes notas:

1. Una, por la voluntad, o bien de evitar la aplicación de las normas tributarias, o querer disminuir su carga fiscal.

2. Y porque la configuración de las normas tributarias brinda oportunidades a ese fraude de ley tributaria.¹³, parecer que comparto, puesto que pienso que estas características son la existencia del “*fraude a la ley tributaria*”.

El art.24.2 LGT 1963 exigía para la existencia de fraude a la ley tributaria dos elementos: uno, observar el “propósito” con el que se había realizado los actos para eludir el impuesto; y dos, producción de un resultado similar al que se hubiera derivado del hecho imponible. Por supuesto, necesitaba la incoación de procedimiento especial, en el que la carga de la prueba correspondía a la propia Administración, y en el que se daba audiencia al interesado.¹⁴ Ese elemento de subjetividad reducía a la nada las

¹² A este respecto versan múltiples ejemplos en la Jurisprudencia del TS. Hemos elegido un ejemplo actual y abstracto, de ciertos personajes relevantes, que ha sido esgrimido como justificación de su apreciación en los llamados Papeles de Panamá.

¹³ Martín Queralt, *J et alii* (2015). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos 26ª Ed, p. 180

¹⁴ Véase art.24.2 de la LGT de 1963.



posibilidades de aplicación de la figura. Era necesario probar el ánimo o propósito de eludir, lo que dificultaba sistemáticamente el inicio de este tipo de procedimientos.

2. La reforma LGT de 1995

Esta reforma imprimió un nuevo perfil de la figura. El fraude de ley, incorpora las siguientes novedades:

a. Igualmente se trata de *“actos o negocios jurídicos”*, pero a diferencia de la anterior redacción no sólo se alude a *“hechos”*.

b. Ahora se habla de *“propósito de eludir el pago del tributo”*, no de *“propósito probado...”* como en el antiguo art. 24 LGT.

c. Se añade otro requisito, ampararse *“en el texto de normas dictadas con distinta finalidad”*

d. Se elimina el requisito de aportación de prueba por la Administración en el expediente especial, y habla solo de la audiencia del interesado.

e. Supresión de la referencia a la analogía

f. Se consagra la inaplicabilidad sancionadora por actos en fraude de ley, exigiéndose cuando correspondan intereses de demora. La improcedencia sancionadora se debe a que en estos supuestos no cabe considerar que se haya producido una violación del OJ.¹⁵

3. La redacción del art.15 del Anteproyecto de la LGT 2003. Y su posterior redacción

Antes de analizar la redacción dada por la LGT de 2003 hay que acudir al anteproyecto de la LGT de 28 de febrero de 2003, en donde se incluía una cláusula antielusoria, que partía del *“abuso en la aplicación de la norma tributaria”*. Tal y como dispone García Novoa, *“lo que, aparentemente se recogía en este precepto era una*

¹⁵ Véase los cambios efectuados por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en su artículo 24.



*potestad de aplicación del tributo ante operaciones de evitación del hecho imponible o de reducción de la carga tributaria”.*¹⁶

Según el Anteproyecto, “se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

- a) que individualmente considerados o en su conjunto sean notoriamente inusuales 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”.

Estos presupuestos delimitan un perfil diferente del que se recogía en el fraude de ley de la LGT de 1963. Entre otras, por incorporar una referencia expresa a la ausencia de “efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”. A pesar de la estimación negativa del Consejo de Estado, que en su Dictamen declaraba que *“la redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a concepto jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso”*.¹⁷

Del Anteproyecto de la LGT la doctrina señaló como característica importante *“la desaparición de los elementos de subjetividad del fraude de ley y su sustitución por una cláusula antiabuso objetiva”*.¹⁸

Para García Novoa, *“el art.15 del Anteproyecto de la nueva LGT va a inaugurar una nueva dimensión en la lucha contra la elusión fiscal en nuestro país, caracterizada*

¹⁶ García Novoa, C. (2004). “La cláusula antielusiva en la nueva LGT”. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A. Barcelona, p. 307.

¹⁷ Véase García Novoa, C. (2004). “La cláusula antielusiva en la nueva LGT... *Op Cit.* pp. 308-309.

¹⁸ Lario Parra, M^aJ (2012). “El fraude a la ley tributaria. Las defraudaciones contra la Hacienda Pública”. Editorial de la Universidad de Granada, p. 32.

por la superación de la denostada categoría del fraude a la ley tributaria y su sustitución por una cláusula antiabuso”. Y continúa afirmando que “la gran novedad de este artículo 15 del Anteproyecto de LGT es la superación del sesgo subjetivista del artículo 24 de la vigente LGT”.¹⁹

En la doctrina civil, la diferencia entre “fraude de ley” y el “abuso del derecho” opera cuando el sujeto actúa negocialmente. Los *”tipos negociales no expresamente prohibidos se utilizan —en el *fraus legis*-- para eludir el cumplimiento de una obligación o para lesionar el derecho de un tercero”*. Se incurre, en cambio, en abuso del derecho, cuando el sujeto *“encuentra una situación acotada por el ordenamiento jurídico como “derecho” y la utiliza, en daño de un tercero, que no se encuentra amparado por una especial prerrogativa jurídica”*.²⁰

El Proyecto de la LGT de 2003 conservaría lo previsto en el Anteproyecto, salvo en un aspecto trascendental, muy criticado y novedoso, como era la facultad de imponer sanción, a la vez que se aplica la norma eludida, supresión de las ventajas fiscales adquiridas y la liquidación de intereses de demora, como se recoge en el art.15.3 del Anteproyecto LGT 2003. Si bien, la reacción de la Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF, en adelante), así como la del Consejo de Estado²¹ y la doctrina, fue unánime: claramente de rechazo. El informe emitido por AEDAF resulta especialmente crítico, si se entiende que el reproche no recae sobre el propio abuso, sino sobre los actos que el obligado realiza “en abuso”, se sancionarían supuestos en los que no se ha infringido directamente la norma, obviando las exigencias de culpabilidad intrínsecas en los procedimientos sancionadores, y contraviniendo los principios de este proceso, refrendados en el Anteproyecto.²²

¹⁹García Novoa, C. (2003). “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de LGT”. *Quincena Fiscal*, 8, p. 14.

²⁰ Véase Díez Picazo, L. (1974) “El abuso del derecho y el fraude de ley en el nuevo Título preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones”. *Documentación jurídica.*, 4, p. 1341.

²¹ Véase el texto íntegro del dictamen del Consejo de Estado publicado en *Quincena Fiscal*, 11, 2003, pp. 29-70.

²² Véase, sobre el asunto, AEDAF (2003). “Informe de la AEDAF al Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Revista técnica tributaria*, 60, pp. 89-130



El consejo de Estado, apoyándose en la STC 19 de Julio de 2000, se mostraba también crítico al reflexionar sobre lo que suponía un tipo infractor tan impreciso, disponiendo que *“podría resultar inconstitucional al vulnerar el principio de lex certa del artículo 25 de la Constitución”*, y tampoco es posible que *“junto a la liquidación que se practica al amparo de dichos supuestos, exija también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción”*.²³ Sería, como un tipo penal en blanco.

Por tanto, proponer la posibilidad de sancionar el *“abuso de derecho en la aplicación de la norma tributaria, supondría la renuncia a un elemento fundamental de todas las sanciones como es la antijuridicidad”*.²⁴

No obstante, había parte de doctrina que defendía o justificaba la sancionabilidad alegando varios argumentos; por un lado, que *“en el abuso se da una vulneración indirecta de la norma o un especial ánimo falsario”*, así como que *“en los ordenamientos de Derecho comprado es habitual prever, como reacción a ciertas conductas elusorias, una sanción, poniéndose como ejemplos los casos de Australia y Nueva Zelanda donde se sancionan, incluso penalmente, ciertos casos de elusión por carácter “flagrante”...”*.²⁵ Como alusión en apoyo a esta dirección podemos nombrar a Herrero de Egaña, que afirmaba que lo que se sancionaría no sería el “abuso” sino las “actuaciones fraudulentas”.

El “conflicto en la aplicación de la norma”, que muchos denominan “fraude de ley tributaria”, o quizás “abuso del derecho tributario”, pasó a ser la nueva regulación en la LGT de 2003 que se previó en el Anteproyecto.

La LGT en su redacción de 2003 dio un cambio de concepto a la cláusula general antielusión, denominándose *“conflicto en la aplicación de la norma tributaria”* en su art.15. Conforme a la EM, *“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*

²³ Observaciones del Dictamen de Anteproyecto del Consejo de Estado.

²⁴ García Novoa, C. “La posibilidad de imponer sanciones...” *Op. Cit*, p. 20.

²⁵ Véase García Novoa, C. (2004). “La cláusula antielusiva en la nueva LGT...” *Op. Cit*, p. 310.



tributaria”,²⁶ que pretende constituirse como un mecanismo útil para hacer frente de manera efectiva al fraude sofisticado, superando las tradicionales dificultades que presentaba el “*fraude de ley en materia tributaria*”.

Novedades que incluye la redacción dada en la LGT 2003 frente al Anteproyecto:

- Uso de la expresión “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” en lugar de la de “abuso...”.
- Se suple el verbo “eludir” por el de “evitar”.
- Supresión de la parte final del artículo: “sin perjuicio de la sanción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta ley”.

Como se indicó en el apartado anterior, en lo referente a la postura del Consejo de Estado, en contra de la sancionabilidad del “abuso en la aplicación de la norma tributaria”, fue uno de los hechos que incitó al Gobierno a suprimir esa norma sancionadora y la remisión que se hacía en el art.15.3 del Anteproyecto.

Una vez que hemos expuesto los cambios que se introdujeron por la LGT de 2003, en el capítulo posterior haremos una reflexión acerca de la nueva redacción dada por la Ley de reforma, en lo referente al nuevo concepto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y su posible sancionabilidad.

Resumiendo posiciones - siguiendo a García Novoa--, los argumentos expuestos a favor de la sancionabilidad no son de recibo, puesto que no cabe alegar esa sancionabilidad porque otros países de nuestro entorno lo sancionen. Para este autor, “el fraude con abuso de las normas es una modalidad de elusión que básicamente consiste en ahorrar impuestos mediante instrumentos lícitos, buscando fórmulas negociales

²⁶ Véase la Exposición de motivos de la citada ley, en donde se encuentra prevista las modificaciones que se llevaron a cabo de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, cuyo carácter preconstitucional hacía necesaria una reforma sustancial para adaptarla al nuevo ordenamiento tributario y sus principios, desechándose así también el método de antaño de incorporar modificaciones a dicha ley a través de las leyes de presupuestos generales del Estado.



menos onerosas desde el punto de vista fiscal, por lo que no suele conllevar la imposición de sanciones”.²⁷ Sólo la elusión fiscal que se instrumentaliza a través de la ocultación de la realidad puede ser objeto de sanción.

4. El fraude de ley tributario y figuras afines.

Nos parece necesario exponer brevemente la relación del “fraude de ley” con otras figuras afines, con objeto de un mayor acercamiento respecto a esta figura de difícil diferenciación aplicativa que ha tenido una gran evolución en nuestro ordenamiento tributario; nos estamos refiriendo a la aplicación de las cláusulas generales en España, ya sea debido al uso de conceptos indeterminados, o quizás también a la discrecionalidad llevada a cabo por la Administración, lo que propicia una dificultad en su aplicación.

La práctica tributaria, con el tiempo, ha mostrado un elenco de conductas fraudulentas en base a las que el legislador ha ido otorgando los oportunos antídotos jurídicos *ad hoc*, manteniendo la tradicional previsión general antielusiva (fraude de Ley en la Ley de 1963 o conflicto en la aplicación de la norma en la Ley vigente de 2003), como cláusula de cierre frente al fraude.

4.1. *Conflicto en la aplicación de la norma tributaria*

Su relación con el fraude de ley reviste un gran interés. Tanto en uno como en otro se elude una norma tributaria. Ahora bien, en el fraude de ley la elusión se puede definir identificando la norma que habría tenido que aplicarse y que no se llevó a cabo. En cambio en el conflicto también puede definirse así, pero adicionalmente, esa elusión debe ir acompañada de negocios jurídicos artificiosos o impropios que no produzcan efectos relevantes, diferentes al “ahorro fiscal”.

Son dos normas antiabuso estrechamente relacionadas, en donde el conflicto ofrecería mayores garantías al contribuyente, ya que será la AEAT la que deberá probar la concurrencia de los negocios artificiosos o inusuales, y por tanto el “ahorro fiscal”,

²⁷ García Novoa, C. (2004). “La cláusula antielusiva en la nueva LGT... *Op Cit*, p. 311.



mientras que en el fraude basta que se pruebe el resultado práctico obtenido en base a la aplicación de la norma tributaria eludida.

Hablando en términos amplios, podemos esclarecer que pueden ser normas generales antielusión, tanto las relativas a la calificación (recogida en el art.13 LGT, aunque de dudosa consideración), el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (previsto en el art.15 LGT), y la simulación (art.16 LGT).

El límite entre la calificación del art.13 LGT 2003 y el conflicto es delicado. Mientras que la calificación consiste en aclarar la verdadera naturaleza y categoría de los hechos acontecidos, es decir, su finalidad es encuadrar los hechos u actos en la norma que corresponda; el conflicto surge cuando el contribuyente ha transformado los hechos mediante la realización de negocios artificiosos o inusuales.

Por tanto, visto lo expuesto, *“la calificación, el conflicto y el fraude a la ley tributaria son tres perspectivas de una misma realidad, a saber, la consistente en la aplicación de la norma tributaria. La actividad administrativa conducente a la aplicación de la norma tributaria ha de partir de la determinación de los hechos, actos, negocios u operaciones y de la apreciación de su verdadera significación. Esta operación jurídica se realiza tanto en la calificación como en el conflicto como en el fraude a la ley tributaria”*.²⁸

4.2. Economía de opción

La diferenciación entre el “fraude de ley” y la denominada “economía de opción” parece bastante clara, puesto que esta última se produce cuando la norma tributaria permite distintas posibilidades u opciones dejando que el contribuyente elija aquella que según su situación particular le resulte más beneficiosa (menos gravosa fiscalmente).

²⁸ Sanz Gadea, E. (2005): “Medidas Antielusión Fiscal”. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. Doc.Nº.13/05, p.165. (Disponible on line: www.ief.es)



Se caracteriza fundamentalmente porque no hay nada ilícito ni ilegal; pero en la práctica, su distinción no resulta tan sencilla.²⁹

Según la STS 2 de Noviembre de 2002 recoge en líneas generales que los obligados tributarios pueden optar entre las diversas posibilidades que ofrece el Ordenamiento, la más ventajosa a sus intereses y entre ellas se encuentra la de poder elegir la que resulte fiscalmente más ventajosa, siempre y cuando no se vulneren obligaciones legales, aunque las figuras contractuales elegidas no sean las normalmente utilizadas.

En la misma dirección gira la STS 24 de mayo de 2003 que establece “...*el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos, es enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas...*”.³⁰

El TS como otros altos tribunales vienen distinguiendo en sus resoluciones, el concepto de “fraude de ley” de otros, como la economía de opción, considerándolo como una posibilidad de obtención de una ventaja fiscal. En uno de sus pronunciamientos, considera que con “*el *fraus legis* se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes..., mientras que en la economía de opción, fundada en el principio de autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 CC, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico*”³¹. Es la propia jurisprudencia la que define, para distinguirlas, la técnica legítima de la economía de opción como “*una figura que solo puede*

²⁹ Aportación de la prof. Jennifer Arias Mezcuca, licenciada en Administración y Dirección de Empresas y Derecho por la Universidad de Granada, de su artículo “Economías de opción, fraude de ley y negocio simulado”.

³⁰ Sanz Gadea, E. (2005): “Medidas Anti-elusión Fiscal”. Agencia Estatal de Administración Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales. Doc.Nº.13/05, pp.155-165. (Disponible on line: www.ief.es)

³¹ FJ 4º. Sentencia nº 7132/2006, Sección 2ª, de lo Contencioso, de 22 de marzo de 2005. (<http://www.poderjudicial.es>).



*concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Resulta indiferente que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas”.*³²

En este punto es preciso diferenciar el fenómeno de la elusión fiscal, que se opone inminentemente al de evasión fiscal y al de economía de opción. Según Maximino I. Linares Gil (Director del Servicio Jurídico de la AEAT), *“en la elusión fiscal no se infringe la ley tributaria, sino que se soslaya su aplicación; en la evasión fiscal se vulnera directamente, normalmente mediante ocultación, dicha ley; en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal. La elusión se diferencia de la economía de opción en que, en el primer caso, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar a pesar de emplearse actos y negocios jurídicos válidos. La evasión fiscal puede identificarse con el fraude fiscal o engaño, que es firmemente perseguible por la Administración tributaria y que suele conllevar la imposición de sanciones administrativas o penales”.*³³

Dicho esto, la economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria (fraude de ley), de modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libertad de configuración negocial, que abarcaría la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja fiscal, será necesario como apunta la SAN de 5 de Marzo de 1997, *“evitar, con un sentido práctico, que esa absoluta libertad de configuración, al menos formal y aparente, del contenido de los negocios jurídicos, pueda, de hecho desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias”.*³⁴

³² FJ.1º Sentencia nº 1336/2002 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 15 de Julio de 2002 (VLEX-17726514), p 40.

³³ Linares Gil M.I. (2004). “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Indret*. Barcelona, p.4. (Disponible on line: www.indret.com).

³⁴ García Novoa, C. (2004). “La cláusula antielusiva en la nueva LGT... *Op Cit.*, p. 122.



4.3. La simulación

De la lectura del artículo 16 de la LGT³⁵ podemos advertir cómo dicho precepto marca una diferenciación con respecto al conflicto en la aplicación de la norma, en cuanto a la aplicación de la correspondiente sanción en donde exista simulación.

Sería necesario hacernos la siguiente pregunta: *¿Cuándo estaremos ante un conflicto y cuando ante una simulación?* Y es preciso saber diferenciarlas, más cuando una conlleva sanción y la otra no (a este respecto, entraremos en detalle en base a la nueva redacción dada por la Ley de Reforma).

Si bien es cierto, ambas conductas se establecen como un tipo ilícito, fácilmente confundible; en esta dirección, autores como Guillermo G. Ruiz Zapatero se plantea si entre ambas existen diferencias apreciables constitucionalmente para su diferenciación en el tratamiento legal relativo a la sancionabilidad. Y concluye que *“entre los supuestos de los artículos 15 y 16 LGT, tampoco se aprecian diferencias relevantes como para justificar el distinto tratamiento en materia sancionadora”*.³⁶

En una sentencia planteada por el TS, concretamente, en la STS 15 de Julio de 2002 hace referencia a la distinción entre el “fraude de ley” y la “simulación”, señalando que *“La simulación es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad antijurídica. Por eso frente a la simulación, la reacción del ordenamiento solo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir... Simulación y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de este, el negocio o negocios realizados son reales, no se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de*

³⁵ Véase el artículo 16 LGT2003.

³⁶ Ruiz Zapatero, GG. (2004). “Simulación negocial y delito fiscal”. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi, 34, p. 84.



buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (“norma de cobertura”), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (“norma defraudada”). De la exposición de esta Sentencia se puede vislumbrar la distinción entre ambos conceptos.³⁷

De la lectura de esta resolución extraemos las siguientes conclusiones:

- En la simulación hay un elemento de ocultación. Voluntad compartida de esconder una realidad antijurídica.
- En el “fraude de ley” en cambio se trata de buscar protección para un acto o negocio en una norma que no es la que corresponde.
- En ambas figuras hay un componente de ilicitud.
- Y el doble plano de legalidad, aunque en el fraude solo habría uno (“plano de actividad jurídico mercantil”) y en la simulación dos, el que se oculta y el aparente.

III.- EL CONTEXTO SOCIO-ECONÓMICO EN EL QUE SE ENMARCA LA REFORMA

Una vez que hemos expuestos los cambios evolutivos en cuanto a la cláusula antielusiva general, en concreto la denominada “conflicto en la aplicación de la norma”, vamos a explicar el objeto de la nueva redacción de la Ley de Reforma, no únicamente de la nueva redacción del “conflicto”, sino también de las numerosas reformas, aunque sea con una simple presentación, para ver el nuevo alcance del orden tributario.

Hemos de tener presente que los sucesivos gobiernos que han legislado sobre la materia del fraude fiscal, se han centrado en diferentes enfoques y alcances en cuanto a la lucha contra esta lacra. Debemos recordar la *Ley 36/2006, de 29 de Noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*,³⁸ la cual llevó a cabo una reforma un tanto limitada; si bien, en su exposición de motivos se vislumbraba que el objeto

³⁷ F.J. 9º, Sentencia nº 1336/2002 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 15 de Julio de 2002 (VLEX-17726514).

³⁸ BOE núm. 286, de 30/11/2006.



pretendido era *“El fortalecimiento del control y la prevención del fraude fiscal como compromiso del Gobierno. En cumplimiento de dicho compromiso, el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, y analizado en el Consejo de Ministros el 4 de febrero de 2005, ha supuesto una revisión integral de los objetivos perseguidos en la gestión del sistema tributario estatal, con determinación, por un lado, de las debilidades de éste en relación a la detección, regularización y persecución de los incumplimientos tributarios más graves y establecimiento, por otro, de un conjunto de medidas coordinadas sobre la base de la experiencia práctica que persiguen mejorar la respuesta frente al fenómeno del fraude tributario”*, pero resultó ser de reducida eficacia práctica. Y la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, que suponía la introducción de *“medidas novedosas en los campos de la prevención del fraude, tales como la limitación de pagos en efectivo o declaración de bienes en el extranjero, y su persecución sobre todo en materia recaudatoria”*.³⁹

Es necesario advertir que las coyunturas de entonces eran diferentes, de ahí la influencia de la voluntad legisladora, centrada en la recaudación, debido al contexto socio-económico que veníamos atravesando, de profunda crisis económica y que ha sobrevenido en una colisión superior.

Si bien, la Ley de Reforma ha venido a aprobarse en un marco de regeneración económica, y en opinión de Inspectores de Hacienda, *“se trata de una reforma más profunda y variada que las anteriores, pero que mantiene el énfasis en combatir el fraude. En ella encontramos medidas que, junto a las acometidas por la Ley 7/2012, conforman un cambio más allá del meramente normativo. Se atisba un nuevo escenario en la percepción del fraude, su prevención y su persecución, tanto a nivel social como político, tras habernos asomado al precipicio de la quiebra colectiva”*.⁴⁰

³⁹ Exposición de motivos de la citada Ley.

⁴⁰ Véase al respecto, las impresiones de Vázquez Rivas, F. (2015) “Aires de cambio en la reforma de la Ley General Tributaria”. *Diario Cinco Días*, (01-10-2015) (Disponible on line: <http://cincodias.com>).



Observamos el cambio de tendencia en las innovaciones introducidas por la ley de reforma. Realizando un análisis sin intención de exhaustividad, podríamos afirmar que el texto articulado no recoge todas las modificaciones que exigirían las pretensiones del legislador, pero sí las necesarias para hacer evidente un cambio de percepción.

1. La reforma de la LGT

Vamos a presentar brevemente cuáles son esas reformas, incidiendo especialmente en lo referente a la posibilidad de sanción del artículo 15 LGT, y el nuevo tipo infractor recogido en el art.206 Bis. Un tipo infractor que no se recogía en el anteproyecto de la Ley de reforma, que remitía genéricamente al art. 179.2 LGT, y que se introdujo como consecuencia de los reparos del Consejo de Estado.

La sancionabilidad de determinados supuestos de “conflicto en aplicación de la norma tributaria”, nos aporta un supuesto paradigmático de las consecuencias normativas del cambio de percepción sociológica en el ilícito fiscal. El Gobierno, promotor de la norma, pretende avances rápidos, aupado por ese cambio sociológico, pero – como remarca el Consejo de Estado—prescinde de la técnica legislativa y del respeto debido a derechos fundamentales. Lo que ocasiona una reformulación del Proyecto, sin que desaparezca la idea inicial, pero más respetuosa con los principios constitucionales.

Ya veníamos comentando que tradicionalmente el “conflicto” (precedentemente denominado “fraude de ley”) no era objeto de sancionabilidad. Así era, tanto en la antigua figura del “fraude de ley” tributario (art.24.3 LGT 1963), como en la redacción original de la LGT 2003 (art.15.3), donde expresamente se contempla la imposibilidad de sanción.⁴¹

Sin embargo, esta reforma viene a incidir en tales supuestos, haciendo posible, por primera vez, la sanción en los supuestos declarados en situación de conflicto cuando *“la Administración hubiera publicitado dicha conducta como constitutiva de elusión fiscal”*.

⁴¹ Hablamos, por supuesto, de tal y cómo se formuló en la Ley. Recordemos que no era así en el Anteproyecto y Proyecto de LGT, como dejamos patente *supra*.



Se exige, antes de la presentación de la autoliquidación, la existencia de una situación de *“igualdad sustancial con la regularizada que haya sido calificada y publicitada por la Administración como constitutiva de conflicto en la aplicación de la norma”*.⁴² Derivado de estos efectos se crea un nuevo tipo infractor en el artículo 206 bis LGT, cuya justificación la encontramos en la Exposición de motivos de la citada Ley. Después de reconocer que la figura del “conflicto” supuso una evolución respecto a la antigua configuración del fraude (art. 24 LGT 1963), se muestra esperanzada en que represente *“un instrumento para la lucha contra los mecanismos más sofisticados de fraude fiscal, materializado de ordinario [...] en la utilización de figuras negociales susceptibles de ser calificadas como abusivas”*. Sin embargo, experiencia atesorada en diez años de aplicación de este instituto, aconseja una modificación de su régimen jurídico, desincentivando estas prácticas con una previsión de sanción. Según el legislador, con ello se perseguiría un doble fin:

1º Incorporar a su régimen jurídico aquella línea jurisprudencial – y un amplio sector de la doctrina científica-- que no excluye de este instituto la voluntad defraudatoria, en consonancia con la posición que se adopta en Derecho comparado. La nueva regulación intenta compatibilizar la salvaguarda del principio de tipicidad (propio del Derecho sancionador) con la flexibilidad que requiere una medida antiabuso de carácter general. Como garantía de salvaguarda de este principio básico, se incorpora un nuevo tipo infractor – art.206 bis— *“en el que se integran los posibles resultados materiales de la conducta del obligado así como la desatención por parte del mismo de los criterios administrativos preexistentes que hubiesen determinado el carácter abusivo de actos o negocios sustantivamente iguales.”*

2º Facilitar la escrupulosa observancia de la norma tributaria, cumplimiento el mandato del artículo 31 CE, *“que consagra el deber general de contribuir, mediante la*

⁴² Sobre la materia, véase el comentario de alcance de Pereira, G. (2015). “Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, de Modificación parcial de la ley 58/2003, General Tributaria”. *LEGAL FLASH. Área de Derecho Financiero y Tributario*. (Disponible on line: <http://www.cuatrecasas.com>). Dado el cariz de nuestro estudio, es importante ponderar el criterio de los profesionales del ámbito privado.



*persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria”.*⁴³

A la vista del precepto, la introducción de este nuevo tipo infractor parece plantear problemas de carácter constitucional que fueron objeto de críticas tanto por el Consejo de Estado como por el CGPJ en los dictámenes emitidos por tales instituciones.

Primeramente, en base a reiterada jurisprudencia del TC hay que recordar que *“el Derecho administrativo sancionador debe cumplir con las exigencias del artículo 25 de la Constitución Española, entre las que se encuentra la necesidad de respetar los principios de reserva de ley; seguridad jurídica; taxatividad o lex certa y tipicidad”.*⁴⁴

Tanto para el Consejo de Estado, como para el CGPJ, esta norma podría entrar en choque con los principios constitucionales expuestos anteriormente, ya que nos encontraríamos ante una norma sancionadora en “blanco”. Según el CGPJ, *“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”.*⁴⁵

El Consejo de Estado hace mención a la dudosa constitucionalidad que supone *“la inversión de la carga de la prueba”* prevista en el artículo 179 de la ley para excluir la responsabilidad por infracción tributaria.

Según esto, no podemos obtener una visión positiva de la configuración generada por el nuevo tipo infractor al generar dudas sobre su constitucionalidad; Habilitando a la vez al órgano administrativo a fijar lo que cree conforme a derecho o

⁴³ V. punto II, Exposición de motivos de la Ley de Reforma.

⁴⁴ Para sondear la opinión de los operadores jurídicos, consultar, Puentes, A. (2015) *Comentario al nuevo artículo 206 bis de la LGT y la eventual infracción tributaria en supuestos de conflicto en aplicación de la norma*, PwC Tax & Legal Services. 4 pp. (Informe disponible online: www.pwc.es).

⁴⁵ CGPJ [Martínez Tristán, F.G. Ponente](2014) *Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, 37 pp. (Disponible on line: <http://www.poderjudicial.es>)



lo que no es, capacitando así a la Administración a la imposición de una sanción tributaria.

2. La nueva redacción del artículo 15.3 LGT⁴⁶

Según todo lo expuesto, ya hemos ahondado el camino para una mejor comprensión del objeto de la reforma dada por la Ley de Reforma. Por lo tanto, ahora sería necesario poner de manifiesto los elementos que se conciernen en dicho precepto.

El artículo 15.3 LGT quedaría redactado de la siguiente forma:

“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”.⁴⁷

Esto es lo que dicho precepto contiene. Por tanto, se va a considerar abusiva cualquier acto u operación que congrege las 3 siguientes particularidades:

- Que admita la obtención de una “*ventaja fiscal*”.⁴⁸ (el no pago del ITPO)

⁴⁶ Con objeto de observar de modo general el alcance de la reforma vamos a presentar las otras reformas, no por ello menos relevantes; sino que hemos preferido hacer un estudio más exhaustivo de esta figura que presentamos, en vez de incidir en todos los cambios y hacer de ello una obra tediosa:

- Ampliación de determinados Plazos de prescripción (art.66 LGT)
- Ampliación de la Duración del Procedimiento de Comprobación e Inspección. (art.70 y 115 LGT)
- El “Registro de Morosos”. (art.95 bis LGT)
- Procedimiento de liquidación en vía administrativa VS Procedimiento penal

⁴⁷ Redactado por el apartado tres del artículo único de la Ley de Reforma. La nueva redacción será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después 12 octubre 2015, fecha de entrada en vigor.

⁴⁸ Vamos a utilizar el ejemplo que expusimos sobre el sujeto que para vender su casa constituye una sociedad, con el único objetivo de minorar la carga fiscal, como ilustración para mostrar todos los elementos del artículo 15. LGT.



- Utilización de actos o negocios “*notoriamente artificiosos*”. (Constitución y posterior disolución de la sociedad en vez de realizar una compraventa, que sería el acto normal).
- Y que de dicha utilización no se produzcan “*efectos jurídicos o económicos relevantes*”, distintos al ahorro fiscal.

Anteriormente, lo que hacía la HP era liquidar y exigir intereses de demora, por tanto, no había sanción; simplemente si se ingresaba tarde, el interés era en torno al 5%, lo que significa que merecía la pena el realizar estas operaciones de “ahorro fiscal”; puesto que lo peor que podía pasar es que tuvieras que pagar lo que realmente se tendría que haber pagado; y si la Administración no descubría los actos u operaciones realizados, podrías obtener una minimización de tu carga fiscal. Desde el punto de vista de la política tributaria esto es una barbarie.⁴⁹

Por tanto, la propuesta de sancionabilidad queda plasmaba de la siguiente manera. En principio, la AEAT no sanciona, pero si va a estar pendiente a los “esquemas de planificación fiscal”. Si considera que uno es “abusivo”, se lo remitirá a una comisión especial, integrada por dos miembros de la AEAT y dos de la DGT, y dicha comisión será la encargada de dictar si es abusiva o no.⁵⁰

Por último comentar que la exigencia de tipicidad en derecho significa, a grosso modo, que no puede interponerse una sanción si tanto la sanción como su infracción no están antes determinadas en una norma que permita comprender de forma razonable el alcance de la misma.

Esta figura plantea una gran discusión sobre la aplicación contenida en el artículo 15 LGT; si se aplica (analógicamente) la norma que se eludió o si, en cambio,

⁴⁹ Véase Sanz Gómez, R.J. (2014) “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, Revista de contabilidad y tributación, 380, pp. 105-140. Y, del mismo autor, la entrada: “La posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario”, Blog *In Dvbio* disponible on line: www.indvbio.wordpress.com.

⁵⁰ Ello se desprende de lo dispuesto en el artículo 15.2 de esta ley, que remite al artículo 159 referente al informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.



hay que reconfigurar los hechos, calificándolos según las operaciones que deberían haberse realizado. Si examinamos la primera cuestión, sucede que la infracción que corresponde se estaría delimitando analógicamente; pero sucede una cosa en el ámbito sancionador, y es que la analogía está prohibida; de manera que el “conflicto” no podría ser sancionado. Si consideramos la segunda cuestión, no habría este problema, así el TJUE considera que lo que se está haciendo es reconfigurar los hechos, siendo así posible sancionar.⁵¹

En línea con la nueva corriente normativa, situamos la Recomendación de la Comisión de 6 de Diciembre de 2012 sobre planificación fiscal Agresiva en donde se hace mención al artículo 15 de la LGT. Concretamente, Calderón Carrero señala de la mano de tal Recomendación que *“la configuración jurídica de la norma general antiabuso recogida en el artículo 15 de la LGT parece ajustarse, en líneas generales, al modelo de GAAR (traducida del inglés significa, Regla general anti-abuso) pergeñado por la Comisión. En efecto, la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria pivota, en definitiva, sobre los mismos ejes que el patrón comunitario de GAAR: la artificiosidad de la operación realizada por el contribuyente y la consecución, a su través, de un ahorro fiscal”*. Continúa afirmando que *“la regulación contenida en el artículo 15 no presenta el grado de concreción al que sí descende la Comisión en su propuesta de GAAR, al clarificarse en ella el significado y alcance de los diversos componentes de la norma general antiabuso”*.⁵²

Por tanto, a la luz de la nueva modificación dada por la ley que está siendo objetivo de comentario, convendría afirmar que en posteriores modificaciones acerca de este precepto se hiciera más hincapié en determinar más claramente su presupuesto normativo, para afianzar con precisión sus elementos integradores. Y hacer uso de las Directrices expuestas en la Recomendación.

⁵¹ Reflexiones obtenidas en el artículo de in dvbio: “la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario”.

⁵² Calderón Carrero, J.M. (2013). “La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones”. Revista de Contabilidad y Tributación, núm 363, p. 28.



IV.- LA CONSIDERACIÓN DE LO ILÍCITO EN DERECHO TRIBUTARIO.

No es lugar aquí de establecer la teoría general de la infracción tributaria o del delito fiscal, pero para llegar a comprender mínimamente los derroteros normativos actuales de estas figuras, es necesario sentar los elementos básicos para poder reconocerlas. Por supuesto que no es tanto su regulación, sino las mutaciones ideológicas que ésta transmite tras las sucesivas reformas, lo que debiera centrarnos, puesto que hemos optado por atribuir relevancia a ese factor, ciertamente etéreo, de la percepción que condiciona la aplicación de la norma. No obstante, comencemos por aclarar conceptos.

1. Las infracciones tributarias

Podríamos decir que se refieren al incumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones que debe asumir conforme a la LGT.

Por ello, para evitar que se produzcan estas infracciones, la LGT establece una serie de sanciones que dependiendo del nivel de negligencia producido serán de mayor o menor grado.

Según el artículo 183.1 de la LGT son *“infracciones tributarias las acciones u omisiones culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley”*.

Y en el art.3 del Real Decreto donde se aprueba su reglamento sobre régimen sancionador tributario se recoge la calificación unitaria de la infracción, estableciendo que *“cada infracción tributaria ha de calificarse de forma unitaria como leve, grave o muy grave conforme al resultado de analizar globalmente la conducta realizada en relación con la infracción, excepto en el supuesto previsto en el art. 191.6 de la LGT, siendo en tal caso la infracción siempre leve, cualquiera que sean las circunstancias que concurran en la conducta del sujeto infractor”*.⁵³

⁵³ Real Decreto 2063/2004, de 15 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (BOE núm. 260, de 28 de octubre de 2004).



Pues bien, de la normativa expuesta se puede deducir los siguientes caracteres de las infracciones tributarias:

- La acción u omisión
- Que dicha acción u omisión esté tipificada, refiriéndose tanto a la conducta infractora como a la sanción; y la existencia de antijuridicidad.
- La vigencia del principio de legalidad
- La voluntariedad
- La culpabilidad. Tener en cuenta que *“dentro del ámbito del Derecho Tributario Sancionador se excluye la responsabilidad objetiva, motivo por el cual, el art. 179.2 LGT regula las causas de exoneración de responsabilidad. Cuestión distinta es la relativa al tipo de culpabilidad que se exige para la comisión de una infracción tributaria. A este respecto señala la LGT que las infracciones tributarias podrán realizarse mediando dolo o culpa con cualquier grado de negligencia”*.⁵⁴

En cuanto a su calificación, cada infracción tributaria se califica como leve, grave o muy grave, dependiendo de 2 criterios:

- Ocultación de datos: Se entiende realizado este hecho cuando no se hubieran presentado declaraciones o las que se hubieran presentado incluyeran hechos u operaciones irreales o con importes falsos, o cuando se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas.
- Empleo de medios fraudulentos: Esta forma de incurrir en infracciones tributarias presenta varios supuestos.
 - Presencia de anomalías esenciales en la contabilidad y en los libros o registros según la normativa tributaria.
 - Uso de facturas u otros documentos falsos
 - El empleo de personas o entidades interpuestas

⁵⁴ Véase Checa González, C. *et alii* (2003). “Régimen Sancionador. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”, *Comentarios Prácticos. Aranzadi fiscal*, DOC 2003\266, (disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).



De esta manera, y siguiendo los hechos expuestos sobre la nueva concepción al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando el legislador entienda que existe conflicto, y se lleve a cabo una liquidación, se podrá imponer sanciones al respecto por lo que se considerará una infracción tributaria.

Y ello es así porque el legislador se ampara en que este conflicto es distinto que el anterior fraude de ley, siendo en el primero inaplicable el principio de interpretación razonable de la norma puesto que se realizan actos “notoriamente artificiosos” o “impropios” y en ese sentido debemos considerarlo como infracción tipificada en el art.206 bis.

2. El delito Fiscal

Para llegar a una mejor comprensión de la figura del fraude en la ley tributaria, en sus distintas versiones e intentar dilucidar su aplicación práctica, ya sea en la práctica judicial como en la práctica administrativa, es necesario tener en consideración la descripción que se realiza del artículo 305 CP sobre el delito fiscal, así como de la infracción tributaria que acabamos de comentar brevemente; por lo tanto, el término “defraudar” significa según la RAE “*Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*”⁵⁵; de forma más jurídica, podría definirse como la acción u omisión llevada a cabo de forma culpable y con una consecuencia negativa para la Hacienda Pública.

La práctica jurídica muestra que podemos encontrar 3 maneras de defraudación:

- No declarando el hecho imponible, ya sea con o sin falseamiento de la contabilidad.
- Declarando el hecho imponible y autoliquidándolo, pero haciendo un uso incorrecto de la ley que corresponde, es decir, aplicando la norma para una finalidad distinta para la que se previó.

⁵⁵ Definición extraída del Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua.



- Camuflando la realización de dicho hecho imponible, haciendo uso de artimañas o estructuras sofisticadas con el objeto de producir un quebranto en la HP, es decir, elaboración de negocios jurídicos anómalos.

El Código Penal (CP) recoge el castigo del fraude fiscal en su título XIV, en los artículos comprendidos entre 305 a 310 bis. Como venimos refiriéndonos en líneas anteriores a infracciones en perjuicio de la Hacienda Pública por la elusión fiscal de tributos, vamos a ver más de cerca el artículo 305 CP, el denominado “delito Fiscal”;

El delito fiscal requiere para su existencia de una determina relación jurídico tributaria entre el contribuyente, que será el sujeto activo, y la AT; es decir, que entre ambos haya nacido una deuda tributaria o también la concesión de un beneficio fiscal.

El comportamiento típico se basa en “defraudar”, es decir, incumplir las prestaciones a las que está obligado el sujeto activo. Por tanto podemos distinguir:

- Elusión del pago de tributos, cantidades retenidas o que habrían debido retenerse o ingresos a cuenta.
- Obtención de devoluciones indebidas o el disfrute de beneficios fiscales cuándo se hubieran obtenido también de forma indebida.

El art.305.1 CP requiere que dicha defraudación se haya cometido en perjuicio de la HP, en concreto, *“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”*.

Por tanto, de ello se desprende que la defraudación de las obligaciones comentadas solo tendrá relevancia penal cuando el importe de la defraudación alcance la cifra de 120.000 E, cantidad que va a delimitar entre otras, la frontera entre la sanción administrativa y la sanción penal.

En el siguiente capítulo hablaremos sobre la planificación fiscal más detalladamente; ahora solo nombrarla con objeto de relacionarla con el fraude fiscal, como mecanismo de uso de los contribuyentes para disminuir al máximo su carga fiscal. Esta actividad que resulta irreproachable cuando se desarrolla dentro del espacio del OJ,



pasa a ser reprochable cuando para su uso se llevan a cabo mecanismos o instrumentos de compleja estructura jurídica, que aunque sean válidos desde la perspectiva jurídica, resultan impropio o inusuales para las operaciones que se llevan a cabo, y con lo que se pretende eludir la aplicación de la norma tributaria para evitar el pago de los tributos u la obtención de un ahorro fiscal considerable.

En estos casos la legislación normaliza instrumentos correctores que permiten a la AT aplicar la norma defraudada, para determinar la cantidad que debería pagar haciendo un uso normal de la normativa.

Y la cuestión de plasmarla en estas líneas es porque se han planteado en la doctrina y en la jurisprudencia si estos comportamientos pueden o no dar lugar a un delito fiscal. Fuera de los problemas que plantea la calificación de tales negocios como fraude de ley – el ahora conflicto en la aplicación de la norma -, economía de opción o la simulación, así como la recalificación judicial de los mismo, la última preferencia de nuestro TS ha sido la de calificar al fraude de ley como delito fiscal; en cambio, el TC se ha mostrado claramente opuesto, en base a los principios de legalidad penal, *lex certa* e intervención mínima, al entender que el fraude de ley excluye del dolo penal, y que en ausencia de una remisión expresa a la ley penal no puede imponerse a ésta un tratamiento distinto en el derecho tributario sancionador. De esta cuestión ha tratado la STC 120/2005, en clara nota contradictoria a la tesis del TS; el fraude de ley no constituye delito fiscal porque no implica engaño ni ocultación.⁵⁶

De la lectura de dicha Sentencia se puede concluir que, para el TC, en el fraude de ley el mecanismo artificioso salta a la vista, por lo que esa transparencia produce su atipicidad a efectos del art.305 CP, en donde si se presenta ese elemento de ocultación en el aspecto subjetivo. El delito contra la HP constituye, así, un verdadero el elemento de cierre del sistema fiscal.

⁵⁶ Véase la lectura del Observatorio del delito Fiscal. En el Informe entre la AEAT y la Administración de Justicia, p. 28



V.- DISTINTAS ALTERNATIVAS DE REACCIÓN FRENTE A LA PLANIFICACIÓN FISCAL Y SUS LÍMITES JURÍDICOS.

1. La Planificación Fiscal lícita e ilícita

En este punto es importante tener claras las reglas del juego entre, los contribuyentes obligados al pago de los tributos, y por otro lado, la AEAT acreedora de la recaudación fiscal de lo adeudado por los primeros.

Podríamos decir que los límites a la “planificación fiscal lícita” se encuentran entre, lo previsto en el art.1255, la libertad de configuración jurídica, vinculado al principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 CE, y en el otro lado, el principio estrella proclamado en el artículo 31 de la CE, es decir, el principio de capacidad económica.

Pretenderemos analizar preceptos de la LGT en donde se establecen los límites a la libertad de configuración jurídica que los contribuyentes pueden planear con el objeto de disminuir su obligación fiscal. Siendo esto en principio un objetivo legal.⁵⁷

Para adentrarnos en ello es preciso en primer lugar saber qué se entiende por planificación fiscal y sus límites, para posteriormente pasar a ver los preceptos previstos en la LGT sobre la cuestión. Es decir, los artículos 12, 13, 15 y 16 LGT.

Puede entenderse por Planificación fiscal *“un conjunto de acciones dirigidas a optimizar la carga fiscal asociada a un determinado supuesto que normalmente manifestará una cierta capacidad económica, como podría ser la mera titularidad de un patrimonio, la obtención de rentas, o el pago de determinados bienes o servicios”*.⁵⁸

⁵⁷ Referencias para acercarnos a esta figura extraídas del texto: Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT”, en Merino Jara, I. (Dir.). (2014). *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch Editor, Barcelona. pp. 35-64.

⁵⁸ Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos...”. *Op.Cit*, p. 37.



Si bien, según la RAE, planificación equivale a “*plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado (...)*”.

Si unimos las dos definiciones que hemos plasmado y lo vinculamos con la obligación del pago de los tributos --considerando que el objetivo pretendido es obtener una disminución al máximo del pago del tributo--, conseguiremos una idea de lo que se pretende.

Hemos de anticipar que la planificación fiscal puede ser lícita o ilícita. Pero, *¿de qué va a depender?* Para ello será esencial la casuística proporcionada tanto por la doctrina administrativa como la jurisprudencial.

No hemos de olvidar de que debemos partir del derecho que tiene todo contribuyente a idear sus relaciones negociales con el objetivo de optimizar su carga fiscal, es decir, de optar por la vía menos gravosa a la hora de la obtención de los fines económicos que pretende. Así, podríamos decir que una planificación es lícita cuando se encuentra expresamente contemplada en nuestro OJ tributario como alternativa para el contribuyente, o bien, se entiende que está justificado por un “motivo económico válido” que va más allá de la simple bajada en la tributación.

Como ejemplos de esa planificación lícita podemos mencionar: el régimen de tributación conjunta, o por otro lado, el método de estimación objetivo contenidas ambas en el IRPF, así como en el IVA nos encontramos con el régimen simplificado o el régimen especial del criterio de caja. Pues bien, en tales supuesto “*el régimen opcional previsto por la normativa tributaria está reconociendo una vía de planificación fiscal explícita para el contribuyente y se justifica dicha diferencia de trato fiscal en algún motivo querido por el legislador y conforme con nuestra constitución (incentivo de determinadas actividades, eliminación de carga formal excesiva, evitar discriminaciones que podrían producirse de otro modo, etc)*”.⁵⁹

De esta manera, la elección del contribuyente por una u otra vía no puede incluirse dentro de una planificación fiscal ilícita al estar expresamente recogido en la

⁵⁹ Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos...”. *Op.Cit*, p. 38.



normativa fiscal. Ahora bien, sería ilícita si se utilizara de manera artificiosa, no para conseguir los efectos previstos para tal régimen, sino para disminuir su carga fiscal dando un rodeo algo “sofisticado”.

No obstante, como ya vislumbrábamos a veces el OJ contempla opciones implícitas, es decir, no previstas expresamente en el OJ tributario, pero sí en el general. Así, por ejemplo, *“un empresario o profesional podrá optar por ejercer su actividad económica individualmente y como persona física, o bien constituir a tal efecto una sociedad y desde ella ejercer tal actividad”*.⁶⁰

Pues bien, este derecho a la “planificación fiscal” consiste *“en la libertad de todo sujeto – en el ejercicio legítimo de la autonomía de la voluntad y de la libertad contractual – de elegir y realizar, de entre los contratos, negocios u operaciones que les brinda el OJ privado, aquél que le permita obtener los fines económicos perseguidos con una menor o nula carga fiscal”*.⁶¹

Ello se conoce también con el nombre de “economía de opción”. Si bien, fuera de los supuestos mencionados, la desigualdad de trato fiscal en supuestos de misma capacidad económica no presenta una lógica vista desde el punto de vista del principio de igualdad tributaria prevista en el artículo 31 CE, y por tanto, corresponderán a errores en la regulación del sistema tributario si se aprieta las formas jurídicas haciendo uso de otras normas con una finalidad distinta.⁶²

Según lo expuesto, la “planificación fiscal lícita” debe relacionarse con la idea de una adecuada aplicación de nuestro OJ, resultando, a sensu contrario, que una

⁶⁰ Ejemplo extraído de: Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos...”. *Op.Cit*, p. 39

⁶¹ Sobre la licitud de la planificación fiscal, consúltese: Calatayud Prats, I. (2004) “Comentario al Artículo 15 de la nueva LGT. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Revista de Hacienda Canaria*, 10 (Especial LGT), pp. 10-13 (Disponible on line: <http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/>)

⁶² En este punto es preciso tener presente el ejemplo expuesto en líneas precedentes, es decir, el relativo a la venta de un bien inmueble entre dos sujetos, pero realizando un rodeo con el objeto de alcanzar una menor tributación.



“planificación fiscal ilícita” vendrá dada por la aplicación incorrecta o tergiversada de nuestro sistema tributario.

Mientras que la “planificación fiscal” puede ser admitida por nuestro OJ o no, por lo que estaríamos ante un fraude a la ley tributaria o, según la nueva terminología, en un “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, la defraudación fiscal es sancionable por el sistema jurídico, bien con multas pecuniarias (art.191 y ss LGT) o penas privativas de libertad (art.305 y ss CP).

Su diferenciación puede ser relevante a efectos de aplicación:

- La defraudación requiere una actitud activa (requerir beneficios fiscales, uso de doble contabilidad, etc), u omisiva (ej. dejar de ingresar en la HP), que por sí misma constituye o una infracción tributaria o un delito fiscal.
- El fraude a la ley tributaria en cambio se caracteriza porque se realizan actos o negocios jurídicos permitidos por el OJ tributario, pero resultan ilícito porque sus consecuencias jurídicas se derivan de actos artificiosos o inusuales, poco habituales según los fines que persigue la norma. Es decir, que la ilicitud se muestra del *“conjunto de operaciones que mostrando una complejidad poco habitual pretende sortear la tributación normal que correspondería a una determinada capacidad económica”*.⁶³

2. La denominada planificación fiscal agresiva.

Una vez que hemos delimitado el ámbito de la “planificación fiscal” y la defraudación, hay que proceder a examinar las cláusulas antiabusivas, que debido a la inseguridad que genera la utilización de ciertas técnicas para luchar contra la elusión

⁶³ Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos...”. *Op.Cit*, p. 40



fiscal ha favorecido la aparición del recurso de las llamadas cláusulas antielusorias; especialmente observaremos las cláusulas generales.⁶⁴

Así, las “cláusulas antiabusivas generales” van a actuar como medidas que intentan eludir supuestos de planificación fiscal agresiva por parte de los contribuyentes y que a priori son desconocidas.

2.1. Interpretación aplicable a las normas jurídicas

La interpretación jurídica recogida en el artículo 12 LGT es una “*operación de aplicación del derecho en virtud del cual se revela el significado y sentido de la norma, dilucidando tanto el presupuesto de hecho contemplado en la misma como la consecuencia jurídica que tal presupuesto lleva aparejado*”⁶⁵, precisando que no existen criterios especiales para la interpretación de las normas jurídicas en relación con el resto de normas jurídicas. A ello se refiere el art.12 LGT, que hace remisión al art.3.1 CC, en donde se recogen los criterios de interpretación gramatical, sistemática, histórica y teleológica, haciendo referencia, asimismo, a criterios sociológicos como “realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas”.

Esta operación de interpretación debe poner de manifiesto lo que en realidad quiere decir la norma, siendo en el ámbito de la calificación cuando se ha de encuadrar la realidad concreta en el presupuesto de hecho de la norma para designarle una concreta consecuencia jurídica.

2.2. Calificación acorde a la verdadera naturaleza de los actos y negocios jurídicos

La calificación jurídica es “*la operación en virtud de la cual se subsume un hecho acontecido realmente en el presupuesto de hecho teórico contemplado en un*

⁶⁴ Es preciso en este punto hacer alusión a las cláusulas especiales o ad hoc. Estas cláusulas suelen adquirir la forma de ficciones o de los llamados “hechos imponderables” subrogatorios o complementarios, y también de presunciones legales. Por tanto, el régimen jurídico de una cláusula de este tipo dependerá de la técnica normativa que se emplee para su adopción en el ordenamiento. Ejemplo: Art.108 de la Ley de Mercado de Valores.

⁶⁵ Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos...”. *Op.Cit*, p. 43.



determinado precepto, para anudar al mismo la consecuencia jurídica prevista en la norma".⁶⁶ Estos actos se refieren al debate sobre si un concreto supuesto de hecho debe entenderse incluido en el hecho imponible de un tributo y en qué forma, o, si su realización determina la no tributación.

Estas labores de calificación se encuentran relacionadas con la anterior figura, de ahí que se entienda que ambas fases se suelen llevar en una unidad de acto.⁶⁷

Concretamente, la labor de calificación se recoge en el art.13 LGT, donde dispone que: *"Las obligaciones tributarias exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado"*.

De este precepto se ha deducido por la doctrina, que presenta claros tintes antielusivos. E incidir que en este supuesto no se contempla ningún procedimiento especial para determinar la calificación según la verdadera naturaleza de la operación, y sí cabe la imposición de sanciones. Observándose así, que esta figura pudiera conllevar menores garantías para el contribuyente desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica.

Así, podemos obtener una diferenciación con respecto a la figura del conflicto, en cuanto ésta si prevé un procedimiento especial ante un órgano que ha de resolver con carácter vinculante si se produce o no la maniobra artificiosa denunciada por la AT.

2.3. Prohibición de la analogía

En primer lugar, hay que entender este concepto como "el procedimiento de integración en la aplicación del derecho que, ante el silencio de la norma y existiendo un supuesto concreto al que la norma atribuye unas determinadas consecuencias jurídicas".

⁶⁶ Lucas Durán, M. (2014). "La planificación fiscal y sus límites jurídicos...". *Op.Cit*, p. 45.

⁶⁷ Ejemplo: En el supuesto de que quiera saberse si el pago por un conferencia va a ser calificada en el IRPF como un rendimiento del trabajo o de actividad económica, supuestamente habrá que interpretar primero que es un rendimiento del trabajo o de actividad económica, y sus consecuencias jurídicas, para posteriormente ver si dicho pago, a la luz de la normativa interpretada, lo entiendo como uno u otro tipo de renta.



Es decir, se despliega a otro supuesto que no se encuentra recogido en la norma pero que versa sobre un supuesto similar en donde existe identidad de razón.

Sin embargo, en el Derecho Tributario este mecanismo ha sido considerado prohibido en tanto que “el aplicador del Derecho estaría suplantando el papel del legislador al asignarle consecuencias jurídicas a supuestos no contemplados por la norma y, de este modo, adoptando una actitud creativa que le resulta vedada en materia fiscal”.⁶⁸

El comentado artículo 14 LGT declara brevemente la prohibición de la que venimos hablando. Y sobre esta cuestión podríamos preguntarnos, *¿qué tiene que ver esta prohibición con los criterios para obviar conductas elusorias y planificaciones ilícitas en el orden Tributario?* Pues bien, la aplicación correcta de las normas jurídicas se ha de encuadrar entre los principios de igualdad tributaria y de seguridad jurídica. Por ello, *“el art.14 LGT no se opone a que el art.15 LGT realice un procedimiento de integración analógica para eliminar determinadas planificaciones fiscales consideradas ilícitas por resultar extremadamente artificiosas para los fines pretendidos más allá de la minoración de la carga fiscal”*.

3. Breve referencia a su configuración en la Recomendación de la Comisión de 6 de Diciembre de 2012.

Según la noción Europea de Planificación Fiscal Agresiva, *“a grandes rasgos, puede decirse que la delimitación de la planificación fiscal agresiva efectuada en la Recomendación de la Comisión, entronca, en buena medida, con la doctrina sobre el abuso de derecho que, durante las últimas décadas, ha desarrollado el TJUE en el ámbito propiamente tributario.*

En efecto, la identificación de la planificación fiscal agresiva con aquellas prácticas que pretenden reducir la deuda tributaria a través de mecanismos acordes

⁶⁸ Véase sobre esta problemática, Báez Moreno, A. (2010). “Algunas Reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en Arrieta Martínez de Pisón, J./ Collado Yurrita, M.A./ Zornoza Pérez, J. [Dirs.] (2010): *Tratado sobre la Ley General Tributaria : homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I., Pamplona, pp. 455-471.



*con la ley pero contrarios a su espíritu cohonesta básicamente, con el concepto de abuso de derecho confeccionado por la jurisprudencia europea en el terreno impositivo”.*⁶⁹

Para la Comisión la “planificación fiscal agresiva” consiste “en el aprovechamiento de los aspectos técnicos de un sistema o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de minorar la deuda tributaria, pudiendo revestir diversas formas y dando lugar, entre otras consecuencias, a supuestos de doble deducción, deducción de la misma pérdida en los Estados de Origen y residencia”. Siguiendo estas pautas, la Comisión ubica a esta figura en el contexto de la denominada “tax arbitraje” al situarla “con aquella especulación tributaria encaminada a conseguir una disminución de la carga impositiva mediante la explotación de las divergencias existentes entre los distintos ordenamientos tributarios”.⁷⁰

Hay que insistir en que estas recetas son totalmente lícitas. Es decir, de la multitud de opciones fiscales a la vista, el contribuyente puede elegir la que le resulte más beneficiosa lo que encuadra dentro de la economía de opción. Ahora bien, estas fórmulas se vuelven inaceptables cuando “se acude a instrumentos anormales que, buscando la explotación de dichas asimetrías legales, abocan en una reducción de la tributación acorde con la ratio de la norma de cobertura aplicada”.⁷¹

Y es aquí donde podemos comprobar esa desviación desde una aceptable economía de opción a la transformación de una despreciable planificación fiscal agresiva, o dicho de otro modo, abusiva. Hay que tener claro que el simple hecho de disfrutar de una ventaja fiscal sobre un elenco de sistemas tributarios no conlleva la existencia de una planificación fiscal agresiva; si no, cuando para ello se hace uso de la “artificiosidad de las estructuras jurídicas utilizadas y explotación de la norma en

⁶⁹ Martín López, J. (2015). “Planificación fiscal Agresiva y Normas Anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea: Análisis de las últimas tendencias”. *Quincena Fiscal*, 8, p. 45.

⁷⁰ Martín López, J. (2015). “Planificación fiscal Agresiva...”. *Op. Cit.*, pp.66-67.

⁷¹ Martín López, J. (2015). “Planificación fiscal Agresiva...”. *Op. Cit.*, p. 68.



contra de su auténtico espíritu para la consecución de un tratamiento fiscal privilegiado”⁷²

VI.- UN NOVEDOSO CAMBIO DE ACTITUD EN LA SOCIEDAD.

En primer lugar, como anteriormente apuntábamos, en este capítulo vamos a abordar la lacra del fraude fiscal pero desde una perspectiva social. Haciendo referencia a los conceptos de confianza y moral fiscal, como factores que pretenden justificar el fraude fiscal en España. Si bien, nos ayudaremos de algún gráfico para poder ver con claridad la evolución de este problema.

Es necesario definir los conceptos a los que queremos referirnos para explicar el fraude fiscal. Una primera definición de la confianza sería *“una expectativa que surge en una comunidad con un comportamiento ordenado, honrado y de cooperación, basándose en normas compartidas por todos los miembros que la integran”*. Es decir, una perspectiva de conjunto que encuentra su fundamento en el respeto de las normas por los contribuyentes. En lo que se refiere a la moral fiscal se refiere en general, *“a los aspectos normativos del cumplimiento fiscal, entendiéndolo como respuesta a factores sociales y culturales”*. O más bien, *“como una medida del nivel de aceptación de las obligaciones tributarias, introduciendo en el debate el concepto de legitimidad”*. Y es que según su utilidad se ha demostrado a través de numerosas investigaciones *“cómo la justificación de la evasión fiscal guarda una relación positiva con el fraude efectivo”*. Y es que esta moral fiscal estimularía al contribuyente a pagar los impuestos, pero, al mismo tiempo se tendría en cuenta la oportunidad real que este sujeto tiene de defraudar a Hacienda. Por tanto, llegaríamos a la conclusión de que los individuos más predispuestos a defraudar a la HP serían aquellos que carecieran de esta moral fiscal y sobre la oportunidad que creen tener de ser descubiertos o sancionados.

⁷² En esta línea, Córdón Ezquerro caracteriza la planificación fiscal agresiva sobre la base de las siguientes notas: *“artificiosidad de las operaciones, aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales; ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y utilización de la norma ajena a su espíritu y finales”*; en Córdón Ezquerro, T. (2013). “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla”. *Crónica Tributaria- Boletín de Actualidad*, 7, pp. 9 y 10.



Si bien es cierto, el pagar o eludir el pago de impuestos es una actividad individual, también lo es que la toma de decisiones de los individuos están estrechamente vinculados al contexto social en el que se producen.

La AEAT ha llevado a cabo en nuestro país medidas trascendentales para ser una Administración tributaria avanzada, pero, nuestra sociedad española sigue adoleciendo de baja conciencia fiscal, ya sea debido al desconocimiento generalizado acerca del sentido de los impuestos (por qué y para qué), así como de una visión meramente “utilitarista” de sus responsabilidades tributarias.⁷³

Por tanto, son las percepciones subjetivas las que influyen en mayor medida en los individuos hacia la tendencia del fraude fiscal, más si cabe que la realidad económica. Lo que quiere decir que el modo de actuación de otros y sus comportamientos, como sus valores e ideas⁷⁴ van a afectar de modo directo a la responsabilidad fiscal del contribuyente. La moral de los españoles, el gran detonante del fraude.

Y es que los españoles son los europeos que más se sienten afectados por este problema del fraude fiscal. Según datos del Eurobarómetro “el 63% de los españoles considera que la corrupción les afecta en su vida diaria, frente a un 25 % de media en la UE”.⁷⁵

Según la OCDE “la disuasión consiste en que el riesgo de detección y sanción mejora el cumplimiento tributario de los ciudadanos”.⁷⁶ Siendo por tanto su objetivo evitar el fraude fiscal en cualquiera de sus modalidades, al influir también en la

⁷³ Véase a este respecto a Guenaga Ruiz de Zuazu, M. (2014). *Medidas sociales para combatir el fraude fiscal en España*, Laboratorio de Alternativas. (Documento de trabajo 184/13), p. 5 (Disponible on line: <http://www.fundacionalternativas.org>)

⁷⁴ Se hace referencia a lo que se denomina normas sociales (comportamientos, ideas y convicciones de un determinado grupo social) y las normas personales (valores, ideas y actitudes) sobre cómo lo que está bien y lo que no.

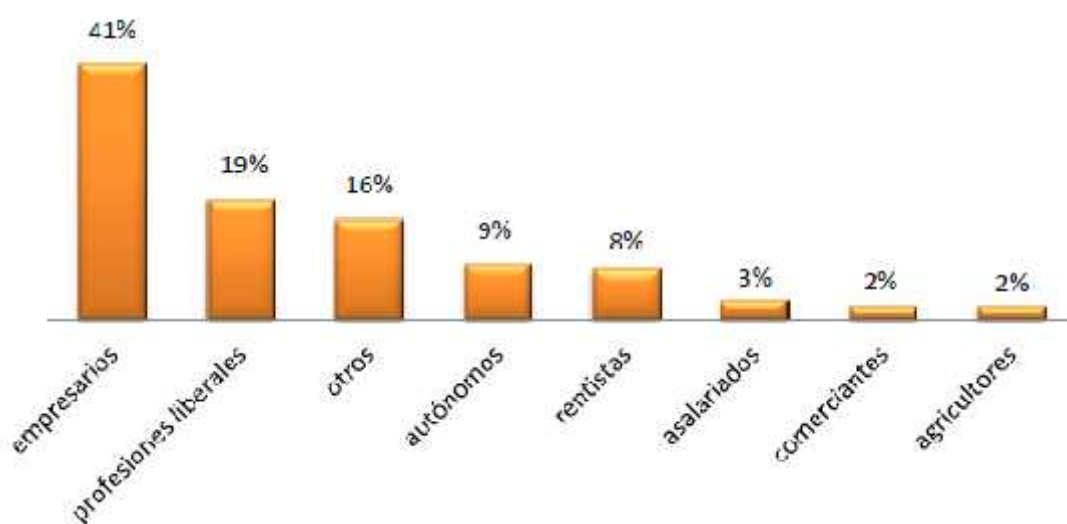
⁷⁵ Datos extraídos del último Eurobarómetro realizado al respecto por la Comisión Europea.

⁷⁶ “La administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros”. (2010)

percepción de la propia sanción haciendo que el defraudador le atemorice actuar de la misma manera en el futuro.

Según el siguiente gráfico podemos observar cómo los fraudes llevados a cabo por los trabajadores asalariados, comerciantes y agricultores muestran el menor porcentaje de fraude fiscal; lo que hace que aumente la percepción del fraude fiscal llevada a cabo por los grandes contribuyentes, y sean vistos como intocables.

Gráfico 1. Distribución del fraude por colectivos



Fuente: Elaboración propia en base a datos obtenidos por el Barómetro Fiscal 2011

Del gráfico podemos extraer como conclusión esencial, que si el 41% del fraude es responsabilidad de los grandes empresarios, frente al bajo % de los no empresariales quiere decir esto, que van a ser los trabajadores asalariados, como los agricultores que menos defraudan, los que van a soportar una mayor carga impositiva que el resto.

Ese aumento del fraude no se puede desvincular de dos causas claves, según afirman Inspectores de Hacienda:

- La disminución de los medios de control y
- El descenso de la conciencia fiscal de los españoles (según el Barómetro Fiscal de 2011, el 33% de los españoles justifica de alguna manera el fraude fiscal).



La realidad en la actualidad es muy deprimente, y ello es debido en gran parte a la pérdida de referentes sociales, de los grandes contribuyentes que deterioran esa conciencia fiscal de la sociedad y nos distancia de nuestro compromiso social. Podríamos citar una lista interminable de sujetos conocidos y en muchos casos idolatrados, pero quiero enmarcar un eslogan publicitario muy escuchado en el tiempo y el cuál nos traerá a conciencia un sujeto relevante en estos últimos tiempos: “*Hacienda somos todos*”.

Y es que este eslogan que la HP venía mostrando año tras año, en este año ha sido completamente destruido por una Abogada del Estado, defensora de la Infanta Cristina en el marco del Caso Noos, quien hizo la siguiente declaración: “El lema Hacienda somos todos es solo publicidad”.⁷⁷

Al hilo de lo expuesto, cuál será la percepción del cumplimiento tributario de los muchos trabajadores que con su esfuerzo cumplen rigurosamente el mandato del art.31 CE, con sus impuestos. Lo que parece que produce un desgaste de esa conciencia tributaria en la sociedad, y que deteriora sin lugar a dudas esa sociedad que la mayoría de sus ciudadanos pretendemos construir.

Así como también el ciudadano en estos tiempos convive con la percepción de una ausencia de ejemplaridad pública en el control del gasto público, puesto que muchos son los ejemplos que podríamos mostrar sobre inversiones estratosféricas o de difícil justificación.⁷⁸

Si lo que se busca es una Sociedad responsable y comprometida con su país, sería necesario evitar las percepciones que la imposibilitan. Y es aquí donde juega un papel fundamental la Educación, como prioridad para construir una Sociedad convencida de la necesidad de compromiso y de contribución de nuestro Estado del

⁷⁷ Véase la noticia de El Mundo. 11/01/2016

⁷⁸ Ejemplos: Aeropuerto de Castellón, el de Burgos, el AVE de Lugo, completamente abandonados.



Bienestar. Sin despreciar la debida ejemplaridad de nuestra clase política (*corruptio optimi pessima est*).⁷⁹

La realidad fiscal es como “*un espejo donde se reflejan la estructura social y de poder de una comunidad políticamente organizada*”.⁸⁰

La crisis que venimos atravesando ha tenido como expresión directa la caída de la recaudación, en donde se puede observar que la situación del delito fiscal no era del todo satisfactoria, de ahí que se pusiera en marcha una nueva reforma como la que comentábamos.

Sin embargo, en este marco de reforma hay que tener en cuenta la percepción social que delitos como el fiscal tiene sobre la ciudadanía. No hay que olvidar que ni las Cortes Generales, ni el Gobierno, ni los jueces, viven aislados de este mundo, de ahí que el establecimiento y la aplicación de penas superiores se lleven a cabo con un previo sentimiento de rechazo social.

Esa percepción de la que estamos hablando, es decir, la percepción social en materia fiscal, no puede ser más desconcertante y deprimente, puesto que en 2009 el 43% de los ciudadanos españoles justificaba el fraude fiscal⁸¹. En años posteriores ese porcentaje se ha visto aumentado hasta el 49 %. Esa justificación no parece disparatada cuando la conciencia fiscal de los ciudadanos está en el subsuelo.

La realidad es clara, cuando contribuyentes de alto nivel, como personajes público o cargos públicos, se ven acusados de algún delito, el que suelen admitir no es

⁷⁹ La corrupción de los mejores, la peor de todas. Si a los que elegimos de entre nosotros para ejercer la soberanía en nuestro nombre, aquellos a quienes hemos de tener como nuestros mejores porque trabajan por el bien común, y por ello son considerados ejemplos a seguir.... Si esos a los que investimos de autoridad, se corrompen, entonces la percepción es que todo lo peor está permitido. Cualquier corrupción es reprochable, pero la de nuestros “mejores”, la peor de todas. La corrupción de los políticos, aunque no sea general, es la más peligrosa, porque se traduce en una degeneración de los comportamientos sociales en general.

⁸⁰ Goenaga Ruiz de Zuazu, M. (2013). “La sociología fiscal”: un tema de organización ciudadana”. *Sociologías especializadas-Dykinson*. Madrid, p. 141.

⁸¹ Datos del último barómetro fiscal del Instituto de Estudios Fiscales.



otro que el delito fiscal; ello es debido en gran parte a un síntoma de menor reproche social que tiene este delito frente a otras conductas delictivas.

Poniendo un ejemplo clarificador; si aceptásemos abiertamente la estafa con el mismo porcentaje que el delito fiscal, nos encontraríamos ante una sociedad enferma; y eso es lo que está ocurriendo cuando el 43% de los ciudadanos justifica la estafa al Estado.

Por último, una breve reflexión sobre este punto; ante una emergencia fiscal como la que se encuentra España, resulta indispensable desde la perspectiva social, una mayor firmeza y represión contra los casos más graves de insolidaridad en el reparto de las cargas públicas, haciendo pagar a los grandes delincuentes fiscales, y no que los españoles más honrados tengan que pagar por todos.

VII.- CONCLUSIONES

La crisis que viene padeciendo España en los últimos tiempos, ha desatado consecuencias sociológicas que exceden a lo puramente económico. Una de ellas es el significativo cambio en la percepción de los delitos en materia fiscal. Lo que ha precipitado la modificación, por ejemplo, de la regulación del delito fiscal, y de las infracciones tributarias.

En estas últimas líneas quiero poner de manifiesto las conclusiones alcanzadas con este trabajo de investigación y, a riesgo de ser osados, propondremos algunas recomendaciones.

I.- Se ha producido un cambio de paradigma en la percepción por los contribuyentes y los agentes tributarios del hecho fiscal, difícil de abordar en este trabajo con referencia a todos los supuestos que lo hacen evidente. Nos centramos en el análisis de algunos de ellos, como el nuevo tratamiento de las *situaciones de conflicto*. El sistema de las cláusulas antiabuso se formula de una manera poco precisa, con excesivo recurso a los conceptos jurídicos indeterminados. Con lo que se incrementa temerariamente la discrecionalidad interpretativa de la Administración, creando inseguridad jurídica entre los ciudadanos. La seguridad jurídica recomendaría una formulación más acotada, para unificar criterios sobre qué debe entenderse por ahorro



fiscal, así como para determinar con precisión los supuestos que constituyen conflicto y su correlativa consecuencia jurídica.

II.- La formulación en la LGT de las Cláusulas antielusión generales presentan algunos rasgos cuestionables, no solo desde la técnica legislativa:

- La dificultad de distinguirlas entre sí. Es común la dificultad de diferenciar las situaciones de conflicto en la aplicación de la norma, de la simulación. Y aún es más grave si el hecho calificado puede reconducirse fácilmente al ámbito de la legítima planificación fiscal o economías de opción.
- La dificultad para reconocer en la práctica las figuras prescritas en la norma, hace inoperativo este recurso contra el fraude. Los aplicadores del tributo han venido actuando de forma duditativa, sólo cuando la situación de hecho era marcadamente artificiosa se iniciaba por la Inspección el procedimiento especial del art. 159 LGT. Y la declaración de simulación – actuación muy frecuente entre los contribuyentes—, tampoco se ha traducido en un número aceptable de regularizaciones.
- La reforma, partiendo de la percepción de cierta variación de la moral pública, intenta optimizar las posibilidades de estas cláusulas antifraude. Se intenta precisar algo la situación de conflicto, sobre todo porque ha de configurarse un tipo infractor, el nuevo art. 206 bis LGT.
- Se ha mejorado la regulación de la declaración del conflicto, aportando un mayor grado de concreción, clarificando su significado e incrementando alcance de la declaración Pero, dudamos que esto contribuya a la frecuencia de su uso y su efectividad como medida de protección del sistema tributario frente a los intentos de defraudación.

III.- En lo que se refiere a la sancionabilidad de la situación de conflicto --la nueva infracción tributaria prevista en el art. 206 bis LGT—destacamos el menor reproche normativo frente a la defraudación fiscal. La aplicación del tipo depende de la publicación de conductas que impliquen sanción, y existe un mayor respeto a la presunción de inocencia. Lo paradójico es que esta sensibilidad del legislador por el respeto y garantía de derechos fundamentales quede circunscrita a este concreto tipo.



La configuración de la conducta sancionable, genera en los operadores evidente intranquilidad, siendo necesario una mejor formulación en futuras reformas. Como recomendaciones – siguiendo a fuentes de más autoridad-- para esa mayor seguridad tenemos:

- Pleno respaldo a los principios y derechos constitucionales. Especialmente el principio de legalidad en materia sancionadora.
- Incorporar normativamente medidas particulares que traten de mejorar la técnica tributaria y faciliten su aplicación por la AT (clausulas antielusivas especiales)
- Mejorar la comunicación entre los distintos actores --- los contribuyentes y los aplicadores del tributo--, no tanto a través de cambios normativos sino dando publicidad a los procesos ya previstos en la LGT (consultas, acuerdos previos, actas con acuerdo). Se trata de evitar que la situación anómala surga de un defectuoso conocimiento de una regulación compleja.

IV.- La cuestión de fondo ---quizás la más relevante--, a la que ya hemos hecho referencia, es la que afecta a la moral fiscal del contribuyente. La fiscalidad no es ajena a la altura moral de los ciudadanos de un país. Durante décadas el defraudador tributario no era connotado de desvalor, es más era considerado una especie de héroe social, tal vez porque cada actuación de demanda impositiva era vivida como extorsión. Se justificaba la elusión fiscal con la corrupción pública. La ausencia de ejemplaridad pública parecía ser la causa de la ausencia de ética y de valores en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Que los grandes contribuyentes --según datos del eurobarómetro-- sean los mayores defraudadores, solo podría explicarse desde su propia codicia.

No obstante, esa actitud está ampliamente generalizada en toda la clase media (la clase contribuyente), lo que pone gravemente en riesgo el sostenimiento del Estado del Bienestar. Se exige un cambio en la moral social que inaugure una nueva ética tributaria, y todo ello no puede producirse sin una mutación de la moral pública. No debe existir ningún grado de tolerancia en la persecución de los casos de corrupción, la administración de los fondos públicos debe hacerse más eficientemente, debe instalarse con naturalidad en la administración pública la transparencia de los procesos, etc.



Estas nuevas actitudes, ya exigidas desde el incipiente cambio en la moral ciudadana, son las que hemos tratado de esbozar en nuestro estudio.

El ciudadano de a pie no es del todo inocente, el comportamiento de la clase política va a depender de lo que cada uno de nosotros estemos dispuestos a aceptar. Los ciudadanos toleran que otros lleven a cabos conductas fraudulentas en el ámbito de lo público, porque ellos están dispuestos a incurrir en parecidas conductas en su esfera personal. A diferente escala, sus comportamientos tienen cierto parangón, estaríamos ante lo que podría denominarse la “mediocridad de los colegas”. La moral vigente facilita así las chapuzas de todos. Si otros incumplen, obtenemos cumplida justificación ante nuestra propia conciencia. La morbosidad reinante, por encima de la magnificencia y cierta estética de modernidad, nos proporciona excusa. No damos crédito alguno a las actuaciones ajenas, pues proyectamos el que se deriva de la indignidad de nuestras propias acciones.

Hay que aprovechar el hartazgo generalizado que está provocando un incipiente cambio ético. Para nosotros resulta determinante la apuesta por una Educación convencida de la necesidad del compromiso social para la lucha contra el fraude. Una sociedad más honesta, exige ponderar la honestidad como un comportamiento preferible y premiado. La educación debe basarse –no solo nominalmente-- en los principios del civismo y de los valores que ello conlleva. Para hacerlo posible, indispensable que el comportamiento de nuestros *mejores* sea de gran exigencia ética. Pensamos que no todos los comportamientos se solucionan sancionándolos sino educando a los sujetos en los valores básicos de la convivencia, entre ellos un adecuado comportamiento fiscal. Si queremos una Sociedad sana, hay que empezar invirtiendo en capital humano, lo que se traducirá en capital social.



VIII.- BIBLIOGRAFÍA

AEDAF (2003). “Informe de la AEDAF al Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Revista técnica tributaria*, 60, pp. 89-130 (Disponible on line: <http://0-app.vlex.com.>)

Báez Moreno, A. (2010). “Algunas Reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en Arrieta Martínez de Pisón, J./ Collado Yurrita, M.A./ Zornoza Pérez, J. [Dirs.] (2010): *Tratado sobre la Ley General Tributaria: homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Tomo I.*, Pamplona, pp. 455-471.

Calatayud Prats, I. (2004) “Comentario al Artículo 15 de la nueva LGT. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. *Revista de Hacienda Canaria*, 10 (Especial LGT), pp. 7-33 (Disponible on line: <http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/>)

Calderón Carrero, J.M. (2013). “La estrategia europea de lucha contra el fraude y la evasión fiscal: el plan de acción de la Comisión UE y sus principales implicaciones”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, 363, pp. 5-40

Calvo Ortega, R. (2015). Curso de Derecho Financiero. I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario. 19ª ed. Junio, 656 pp.

Castillo, M. (2014) “La moral de los españoles, el gran detonante del fraude”, *Expansión* (24/02/2014) Disponible on line: www.expansion.com.

CGPJ [Martínez Tristán, F.G. Ponente](2014) *Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria*, 37 pp. (Disponible on line: <http://www.poderjudicial.es>).

Checa González, C. *et alii* (2003). “Régimen Sancionador. Disposiciones generales sobre infracciones y sanciones tributarias”, *Comentarios Prácticos. Aranzadi fiscal*, DOC 2003\266, (disponible on line: <http://0-experto.aranzadidigital.es>).

Consejo de Estado (2015) Dictamen del Consejo de Estado sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 128 pp. (Disponible on line: <http://www.congreso.es>).

Cordón Ezquerro, T. (2013). “La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla”. *Crónica Tributaria- Boletín de Actualidad*, 7, pp. 2-10.

Fernandez Montesinos, J. (1933). “Gracián o la picaresca pura”, *Cruz y Raya. Revista de afirmación y negación*, 4, pp. 37-63.



García Novoa, C. (2003). “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del Anteproyecto de LGT”. *Quincena Fiscal*, 8, pp. 9-26.

García Novoa, C. (2004). “La cláusula antielusiva en la nueva LGT”. Marcial Pons, *Ediciones Jurídicas y Sociales*, S.A. Barcelona, 452 pp.

Giachi, S. (2014). “Dimensiones sociales del fraude fiscal: confianza y moral fiscal en la España contemporánea”. *Revista Española de Investigaciones Sociológicas*, 145, pp. 73-98.

Goenaga Ruiz de Zuazu, M. (2013). “La sociología fiscal: un tema de organización ciudadana”, *Sociologías especializadas-Dykinson*. Madrid, pp.141-163

Guenaga Ruiz de Zuazu, M. (2014). *Medidas sociales para combatir el fraude fiscal en España*, Laboratorio de Alternativas. (Documento de trabajo 184/13), 52 pp. (Disponible on line: <http://www.fundacionalternativas.org>).

Lario Parra, M^aJ (2012). “El fraude a la ley tributaria. Las defraudaciones contra la Hacienda Pública”. *Editorial de la Universidad de Granada*, 419 pp.

Linares Gil M.I. (2004). “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Indret*. Barcelona, p.4. (Disponible on line: www.indret.com).

Lucas Durán, M. (2014). “La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las cláusulas generales antielusivas previstas en la LGT”, en Merino Jara, I. (Dir.). (2014). *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*, Bosch Editor, Barcelona. pp. 35-64.

Martín López, J. (2015). “Planificación fiscal Agresiva y Normas Anti-abuso en el Derecho de la Unión Europea: Análisis de las últimas tendencias”. *Quincena Fiscal* ,8, pp. 41-91.

Martín Queralt, J. et alii (2015). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos 26^a Ed, 928 pp.

Pereira, G. (2015). “Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, de Modificación parcial de la ley 58/2003, General Tributaria”. *LEGAL FLASH. Área de Derecho Financiero y Tributario*. (Disponible on line: <http://www.cuatrecasas.com>).



Puentes, A. (2015) *Comentario al nuevo artículo 206 bis de la LGT y la eventual infracción tributaria en supuestos de conflicto en aplicación de la norma*, PwC Tax & Legal Services, 4 pp. (Informe disponible online: www.pwc.es).

Ruiz Zapatero, GG. (2004). “Simulación negocial y delito fiscal”. *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi, 34, p. 314.

Sanz Gadea, E. (2005): “Medidas Antielusión Fiscal”. Agencia Estatal de Administración Tributaria. *Instituto de Estudios Fiscales*. Doc.Nº.13/05, 194 pp. (Disponible on line: www.ief.es)

Sanz Gómez, R.J. (2014) “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista de contabilidad y tributación*, 380, pp. 105-140.

Vázquez Rivas, F. (2015) “Aires de cambio en la reforma de la Ley General Tributaria”. *Diario Cinco Días*, (01-10-2015) (Disponible on line: <http://cincodias.com>).

NORMATIVA Y JURISPRUDENCIA CONSULTADA

- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. *BOE* núm. 313 de 31 de diciembre de 1963.
- Constitución Española de 1978, *BOE* núm. 311, de 29 de Diciembre de 1978.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *BOE* núm. 227, de 22 de septiembre de 2015.
- Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria. *BOE* núm. 302, de 18 de Diciembre de 2003.
- Real Decreto 2063/2004, de 15 de Octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. *BOE* núm. 260, de 28 de octubre de 2004.
- Convenio de 30 de Junio de 2005 entre la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.



- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, en su artículo 24. *BOE* núm. 174, de 22 julio 1995.
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. *BOE* núm. 286, de 30 de Noviembre de 2006.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. *BOE* núm. 261, de 30 de octubre de 2012.
- Sentencia nº 1336/2002 de TS, Sala 2ª, de lo Penal, 15 de Julio de 2002 (VLEX-17726514).
- Sentencia nº 7132/2006 de TS, Sección 2ª, de lo Contencioso, de 22 de marzo de 2005.
- Sentencia TC 76/1990, de 26 de abril de 1990. *BOE* núm. 129 de 30 de mayo de 1990.
- Sentencia TC 194/2000, de 19 de julio de 2000. *BOE* núm. 192 de 11 de agosto de 2000.
- Sentencia TC 120/2005, de 10 de mayo de 2005. *BOE* núm. 136 de 08 de junio de 2005.
- Sentencia nº 1025/2002 de TS, Sección 2ª, de lo Contencioso, de 2 de Noviembre de 2002.