

Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario

RAFAEL SANZ GÓMEZ¹
(Universidad de Sevilla)

1. Introducción.—2. El recorrido de la nueva regulación del “conflicto en la aplicación de la norma” en la LGT.—3. El artículo 15 como cláusula general antiabuso: su (re)interpretación a la luz del Derecho de la Unión Europea.—4. Problemas relativos al desequilibrio de posiciones entre el contribuyente y la Administración.

RESUMEN

La Ley 34/2015 introduce toda una serie de reformas relativas al llamado conflicto en la aplicación de la norma. Fundamentalmente, el artículo 206 *bis* regula un nuevo supuesto de infracción, que se calificará de grave, cuando la Administración haya previamente calificado de abusivo el esquema aplicado por un contribuyente. Coherentemente con lo anterior, se suprime la exclusión de sanciones en el artículo 15.3. Por su parte, el artículo 179.2. *d*) presume ahora *iuris tantum* la “irracionalidad” del criterio aplicado por el contribuyente cuando sea contrario al declarado previamente abusivo, o la falta de diligencia del obligado tributario.

El análisis de la reforma se centra en dos cuestiones. La primera es la admisibilidad de la sanción. A tales efectos, estudiamos la reforma a la luz de la jurisprudencia sobre abuso del derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Proponemos la reinterpretación de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, rechazando su asimilación al fraude de ley para aproximarlos al abuso, en la línea señalada ahora por la exposición de motivos de la Ley 34/2015; y sostenemos que la sanción del conflicto en la aplicación de la norma puede ser constitucionalmente admisible.

La segunda cuestión analizada es el equilibrio (o desequilibrio) de posiciones entre el contribuyente y la Administración en la aplicación de los artículos 15 y 206 *bis* LGT. En general, existen elementos que harán que el criterio de la Administración sobre qué es abusivo tienda a prevalecer. Es posible que se genere inseguridad jurídica en el contribuyente que quiera conocer los criterios administrativos para adaptarse a ellos (los términos de publicación se han remitido al reglamento) y, sobre todo, en quien considere aplicable un criterio diferente: en este caso, además, no existen en primera instancia mecanismos para reducir la litigiosidad y reducir los costes de aplicación del ordenamiento jurídico.

Palabras clave: conflicto en la aplicación de la norma, abuso, Unión Europea, derechos del contribuyente.

1. INTRODUCCIÓN

La Ley 34/2015² modifica o añade una serie de artículos en la Ley General Tributaria cuyo último objetivo es permitir la sanción en caso de conflicto en la aplicación de la norma y regular una serie de aspectos que acompañan a la introducción de este relevante cambio normativo. Así, el artículo 206 *bis* regula un nuevo supuesto de infracción grave cuando se realicen una serie de conductas (dejar de ingresar una deuda tributaria, obtener indebidamente devoluciones derivadas de la normativa de un tributo, solicitar indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales o determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) siempre y cuando estos resultados se alcancen aplicando un esquema que la Administración haya previamente calificado de abusivo. Coherentemente con lo anterior, se suprime la exclusión de sanciones en el artículo 15.3 y se modifica el artículo 179.2. *d*).

¹ El autor está vinculado a la Universidad de Sevilla por un Contrato de Acceso al Sistema español de ciencia, tecnología e innovación del V Plan Propio de la Universidad de Sevilla. Esta comunicación se inserta en el Proyecto de Investigación “Redefinición de los conceptos y categorías básicos del Derecho tributario ante los cambios normativos” (DER2014-57401-P).

² 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).

La presente comunicación se estructura en tres partes. Tras esta introducción, el segundo epígrafe analizará las modificaciones introducidas por la Ley 34/2015, comparándolas con las previstas inicialmente por el Anteproyecto. El epígrafe tercero se centrará en una la cuestión que mayor polémica ha suscitado entre la doctrina y que es la admisibilidad de la sanción. A tales efectos, estudiamos la reforma a la luz de la jurisprudencia sobre abuso del derecho elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Proponemos la reinterpretación de la figura del conflicto en la aplicación de la norma, rechazando su asimilación al fraude de ley para aproximarlo al abuso, en la línea señalada ahora por la exposición de motivos de la Ley 34/2015; y derivamos de ello que la sanción del conflicto en la aplicación de la norma puede ser constitucionalmente admisible. Sin perjuicio de profundizar posteriormente en las razones por las que defendemos esta interpretación del artículo 15 LGT, usaremos indistintamente los conceptos de “conflicto en la aplicación de la norma” y “abuso” (término que, además, ofrece la ventaja de ser mucho más breve). Finalmente, en el cuarto epígrafe, partiendo de la admisibilidad constitucional de la sanción del conflicto en la aplicación de la norma, analizaremos el equilibrio (o desequilibrio) de posiciones entre el contribuyente y la Administración en la aplicación de los artículos 15 y 206 *bis* LGT.

2. EL RECORRIDO DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL “CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA” EN LA LGT

El Anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria de 2014 proponía que, bajo determinadas circunstancias, la liquidación administrativa derivada de la aplicación del artículo 15 LGT pudiera ir acompañada de sanción cuando el obligado tributario estuviera contraviniendo un criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración o autoliquidación.

Ya el Anteproyecto de la LGT de 2003 contenía una propuesta similar aunque de alcance más amplio, puesto que no estaba condicionado a la existencia de un criterio administrativo previo. En el caso del Anteproyecto de 2003, las duras críticas del Consejo de Estado sobre una posible violación del principio constitucional de tipicidad acabaron por provocar su abandono.

Esta vez, sin embargo, la propuesta inicial ha sido aprobada –con algunas modificaciones– por el Parlamento. En realidad, las modificaciones fueron introducidas en el Proyecto de Ley presentado ante el Congreso de los Diputados, el cual no introdujo enmiendas que afectasen a esta materia.

El Anteproyecto preveía simplemente la posibilidad de sancionar al contribuyente en caso de conflicto en la aplicación de la norma cuando se infringiera un criterio administrativo previo. Este criterio tenía que haber sido emitido por la Comisión consultiva del 159 LGT, que analizaría casos concretos en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos (los informes se publicarían previa disociación de datos) o –según el Anteproyecto y a través de un nuevo apartado octavo del art. 159 LGT– previa consulta en relación a unos actos o negocios no imputables a obligados tributarios concretos.

La Ley 34/2015 introduce bastantes novedades en relación al Anteproyecto, ya desde la exposición de motivos. El Anteproyecto hacía referencia a la necesidad de modificar el régimen jurídico del conflicto en la aplicación de la norma para permitir la sancionabilidad y lo justificaba apelando a tres elementos: la existencia de jurisprudencia y doctrina que considera que puede existir una voluntad defraudadora en los casos de conflicto, que en otros Estados la sanción es posible y que el régimen vigente hasta entonces no es eficaz para garantizar el principio de generalidad del artículo 31 de la Constitución. En el Proyecto, la exposición de motivos intentó además separar con más claridad el conflicto y el fraude de ley (el conflicto se calificó de “evolución” del fraude de ley “y con una configuración distinta a este último”) y aproximarlos, por el contrario, al concepto de abuso (el conflicto se vería “materializado de ordinario [...] en la utilización de figuras negociales susceptibles de ser calificadas como abusivas”). Estas afirmaciones, presentes en la Ley finalmente aprobada por el Parlamento y que iban en la línea de lo que propusimos durante el período de información pública del Anteproyecto³, deben tenerse en cuenta para la interpretación del articulado según la STC 36/1981, de 12 de noviembre.

Ya en el texto de la norma, la Ley 34/2015 introduce específicamente un artículo 206 *bis*, que tipifica una infracción específica en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este artícu-

³ SANZ GÓMEZ, R., “(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*, núm. 380, 2014, págs. 135-136.

lo contiene tipos específicos respecto de otros también contenidos en la LGT. Así, cuando se deje de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación se aplicará el 191 LGT, salvo que se haya incurrido en conflicto en la aplicación de la norma y se aplique el 206 *bis* 1.a). La misma relación existe entre el artículo 193 (infracción tributaria por obtener indebidamente devoluciones) y el 206 *bis* 1.b); entre el 194 LGT (que se soliciten indebidamente devoluciones, beneficios o incentivos fiscales) y entre el 206 *bis* 1.c); y el 195 LGT (que se determinen o acrediten improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios aparentes) y el 206 *bis* 1.d). En el caso de las letras c) y d) del 206 *bis* y sus equivalentes más generales, las infracciones se califican de graves en todos los casos y las sanciones son las mismas. Por su parte, en el caso de las letras a) y b) del 206 *bis*, aunque las infracciones se califican de graves, tienen una sanción del 50 por 100 (en la línea de la sanción leve de los artículos 191 y 192 LGT). No es extraño, en Derecho comparado, que la sanción para operaciones abusivas sea específica y normalmente no superior a la ordinaria. Esto está relacionado con el menor desvalor que se atribuye a una conducta donde parte de la doctrina considera que no existe ocultación; aunque ese asunto es discutible.

Si volvemos a la comparación del Anteproyecto con la Ley 34/2015, observamos que durante la elaboración de la norma definitiva (de nuevo, en la redacción del Proyecto) se ha modificado el artículo 179.2.d), cuando regula la exclusión de responsabilidad por infracción tributaria, para señalar que cuando quepa aplicar el artículo 206 *bis* porque se haya aplicado un criterio que la Administración Tributaria ha calificado de abusivo, se presume *iuris tantum* que no existe concurrencia de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en ese mismo apartado.

Por último, se ha suprimido el artículo 159.8, que permitía que la Agencia Tributaria solicitara a la Comisión consultiva la valoración del carácter abusivo, o de su falta, de una determinada operación o actividad no atribuible a algún obligado tributario. Esto significa que sólo se podrán declarar abusivas las operaciones analizadas por los órganos de aplicación de los tributos en el marco de procedimientos concretos.

3. EL ARTÍCULO 15 COMO CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO: SU (RE)INTERPRETACIÓN A LA LUZ DEL DERECHO DE LA UNIÓN EUROPEA

La exposición de motivos de la Ley 34/2015 afirma que el conflicto en la aplicación de la norma se aproxima, al menos *de facto*, a la institución del abuso del derecho. Pero, más importante aún, consideramos que el artículo 15 LGT, interpretado a la luz del Derecho de la Unión Europea y de afirmaciones contenidas en la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es claramente una cláusula general antiabuso y no una prohibición del fraude de ley.

Para así afirmarlo, debemos acudir a una norma en principio ajena a este debate: el artículo 89.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en lo sucesivo, LIS). Se trata de la cláusula antiabuso específica⁴ del régimen de neutralidad aplicable a las operaciones de reestructuración societaria, que afirma que: “No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.”

El artículo 89.2 LIS transpone el actual artículo 15.1.a) de la Directiva 2009/133/CE, sobre operaciones de reestructuración societaria⁵, cuya redacción es muy similar. Hay algunas pequeñas diferencias, en las que no entraremos en detalle: la Directiva no hace referencia solo a que el “principal” objetivo sea el fraude o la evasión, sino también a que sea “uno de los principales objetivos”. Lo que

⁴ Así la denomina la doctrina: véase, por todos, el reciente trabajo de GARCÍA BERRO, F., “La cláusula antiabuso en el régimen de neutralidad y pautas para su aplicación tras la intervención del Tribunal Supremo”, *Revista de contabilidad y tributación*, núm. 393, 2015, págs. 5-28.

⁵ Directiva 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre de 2009, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, escisiones parciales, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros y al traslado del domicilio social de una SE o una SCE de un Estado miembro a otro (versión codificada). Diario Oficial de la Unión Europea L 310, de 25 de noviembre de 2009.

la LIS establece como una exclusión (“el régimen no se aplicará...”) en la Directiva es una habilitación a los Estados para que presuman la existencia de abuso. En todo caso, las diferencias no son demasiado relevantes, especialmente a la luz del principio de interpretación conforme.

Aunque parte de la doctrina ha afirmado que la referencia a “fraude” debe interpretarse como “fraude de ley”, es importante notar que la referencia a “el fraude o la evasión fiscal” de la Directiva y del 89.2 LIS es una traducción errónea de la versión en francés. En francés, *évasion* (la Directiva se refiere a *la fraude ou l'évasion fiscales*) se traduce por elusión (en la versión inglesa, el término es *avoidance*). Sea como fuere, consideramos que debe interpretarse la cláusula de manera amplia, tal y como hace parte de la doctrina⁶ y, también, la jurisprudencia⁷. Por tanto, y en resumen, el artículo 89.2 es una cláusula antiabuso específica de contenido amplio. El propio Tribunal Supremo ha afirmado que este precepto está directamente relacionado con el abuso del derecho regulado en el artículo 7.2 del Código Civil⁸.

Por su parte, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha afirmado que la cláusula del 15.1.a) de la Directiva (y, por tanto, su transposición en el art. 89.2 LIS) refleja el principio general del Derecho de la Unión según el cual el abuso de derecho está prohibido. Este principio general ha sido desarrollado a través de las sentencias del propio Tribunal de Justicia de la UE. Son prácticas abusivas las “operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino únicamente para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho [de la Unión]”⁹.

Analicemos el contenido de este principio general antiabuso del Derecho de la UE. En el derecho de la Unión Europea, una conducta se califica de abusiva cuando implica una reducción de la deuda tributaria a través de “operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales” y que no tengan efectos jurídicos o económicos relevantes. Este es, exactamente, el contenido del artículo 15 LGT y, por tanto, este artículo no regula ya el fraude de ley sino el abuso de derecho, tal y como algunos autores han señalado¹⁰.

En resumen: la jurisprudencia española señala expresamente que el artículo 89.2 LIS es una cláusula antiabuso. El TJUE va más allá, al afirmar que es una manifestación del principio general antiabuso en el Derecho tributario de la Unión Europea. Pues bien, el artículo 15 LGT coincide en su contenido con dicho principio general. Puesto que dos cosas iguales a una tercera son iguales entre sí, esto implica entre otras cosas que el artículo 89.2 LIS tiene un contenido equivalente al artículo 15 LGT (o, si se quiere, el art. 15 LGT es la cláusula general antiabuso de nuestro ordenamiento tributario y el art. 89.2 LIS es una cláusula específica).

La identidad entre el artículo 89.2 LIS y el artículo 15 LGT es particularmente relevante si acudimos ahora a la interpretación jurisprudencial del primero de los artículos. La STS de 16 de enero de 2014 (recurso de casación 390/2011) califica el actual artículo 89.2 LIS de “cláusula antiabuso” que subordina la aplicación del régimen especial de fusiones a la concurrencia de “motivos económicos”. Para el Tribunal Supremo, en ausencia de tales motivos: “Hay es una infracción directa de [la] norma, con la consecuencia de la aplicación del régimen general. Dicho en otros términos: no hay aquí «norma defraudada», hay «norma infringida».” Esto permite la sanción en el caso de que se intenten invocar los beneficios del régimen de reorganizaciones societarias sin que se cumplan los requisitos del artículo 89.2 LIS.

Si el artículo 15 LGT y el artículo 89.2 LIS son manifestación del mismo principio. Tampoco en el caso del artículo 15 LGT hay norma defraudada, porque no estamos ante la regulación del fraude de ley sino del abuso. En el artículo 15 LGT, en otras palabras, se produce el incumplimiento de un requisito general que afecta a todo el sistema jurídico-tributario (de ahí que podamos hablar de “cláusula general”) y que condiciona la aplicación de cada norma a la inexistencia de actos o negocios artificiosos o

⁶ PITA GRANDAL, A. M., y ANEIROS PEREIRA, J., “La cláusula antiabuso en las fusiones desde la perspectiva comunitaria y española”, *Crónica tributaria*, núm. 144, 2012, pág. 140.

⁷ Véase GARCÍA BERRO, F., “La cláusula antiabuso en el régimen de neutralidad y pautas para su aplicación tras la intervención del Tribunal Supremo”, ob. cit., 13-17.

⁸ STS de 16 de noviembre de 2009 (recurso de casación núm. 2800/2003).

⁹ STJUE de 5 de julio de 2007, *Kofoed*, C-321/05, Rec. p. I-5795, ap. 38.

¹⁰ FERREIRO LAPATZA, J. J., “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, *Quincena fiscal*, 2003, núm. 11: “el abuso en la aplicación de las normas tributarias entronca [...] con la doctrina y la figura del abuso del derecho recogidas en el artículo 7.2 CC”. Este autor se refiere a la propuesta del Anteproyecto, denominada “abuso”, pero que no experimentó cambios sustanciales en cuanto a su contenido.

impropios de cuya utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del simple ahorro fiscal.

Curiosamente, el Tribunal Supremo afirma luego que en el caso del “hoy denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (que equipara al fraude de ley) no cabe sancionar por “la inexistencia de infracción directa de una norma”¹¹. Pero existen en la propia jurisprudencia del Tribunal Supremo para que se aparte de afirmaciones como esta y apueste claramente por una línea doctrinal que entendemos más coherente con el contenido del artículo 15 LGT, a la luz de su exposición de motivos y del derecho de la Unión Europea.

Este artículo 15 constituye un límite a la autonomía de la voluntad, aunque sólo en la medida en que dicha autonomía tenga consecuencias en el ámbito fiscal. Es decir: la introducción de una cláusula general antiabuso implica que, a los únicos efectos tributarios, no está permitido evitar un determinado gravamen o captar un beneficio tributario (test de la existencia de una ventaja fiscal) mediante el abuso de la autonomía de la voluntad (abuso que se comprueba mediante el test de artificiosidad y el de propósito negocial). Esta afirmación es coherente con la afirmación, muy extendida, de que el artículo 15 LGT se aplica justo en los límites de la llamada “economía de opción”, que es una consecuencia de la autonomía negocial del artículo 1255 del Código Civil y de derechos constitucionales como el libre desarrollo de la personalidad o la libertad de empresa.

El artículo 206 *bis* LGT establece elementos de tipicidad equivalentes al artículo 191 LGT u otros. La falta de ingreso, en ambos casos, debe dotarse de contenido determinando cuál es el ingreso correcto, y eso sólo puede hacerse aplicando el ordenamiento en su conjunto. Pues bien, forma parte del ordenamiento la prohibición de abuso a que hacemos referencia en el párrafo anterior, que opera como límite a los derechos en que se sustenta la economía de opción, o planificación fiscal legítima. La aplicación de este principio por parte de la Administración se sujeta a las reglas de los artículos 15 y 159 LGT. Al aplicar el artículo 15 LGT, no existe integración de la norma que impida la sanción como resultado de la prohibición de la analogía *in malam partem*. La integración, por analogía o por restricción teleológica¹², tiene como presupuesto de hecho la elusión o captación indebida de una norma sin la infracción directa de otra. Por el contrario, el Tribunal Supremo ha afirmado que en el abuso del derecho del artículo 89.2 LIS –que sostenemos equiparable con el art. 15 LGT– se produce la infracción de una norma, y esa es la causa última de la reacción del ordenamiento.

Otro de los requisitos para la admisibilidad de la sanción es la existencia de *lex certa*, que el Tribunal Constitucional define como “la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes”¹³. Precisamente en relación a este asunto es más que frecuente citar una importante sentencia del TJUE, la sentencia *Halifax*, como prueba de la imposibilidad de sancionar los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma. Sin embargo, consideramos que un análisis de la norma en su contexto nos permite alcanzar una conclusión diferente.

La sentencia *Halifax*, como es sabido, se refiere a un supuesto donde una entidad financiera británica (cuyas operaciones, por tanto, estaban casi en su totalidad exentas de IVA, lo cual a su vez le impedía deducir la mayor parte del IVA soportado) decide construir unos centros de atención telefónica. Para la construcción (encargada a unas empresas independientes, y que se realizaría sobre unos terrenos propiedad de la entidad financiera) implementó un complejo entramado de operaciones con otras entidades vinculadas cuyo único objetivo era poder deducir el IVA. El TJUE declaró que las operaciones eran abusivas y, por tanto, la Administración las podía recalificar. A su vez, el apartado 93 de la sentencia afirmó que “la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad”.

Para parte de la doctrina, esto implica que la sanción es estructuralmente imposible. Sin embargo, hay que tener una cuestión fundamental: Gran Bretaña no pretendía corregir la operación abusiva aplicando una norma escrita, sino un principio de construcción jurisprudencial de sustancia sobre forma. El apartado 93 de la sentencia *Halifax* se remitía a la sentencia *Emsland-Stärke*, donde el problema era equivalente: no existía una norma escrita que regulara no sólo la sanción, sino la potestad

¹¹ STS de 16 de enero de 2014, recurso de casación núm. 390/2011.

¹² La diferencia entre analogía y restricción teleológica, que entendemos muy clarificadora, puede encontrarse por ejemplo en BÁEZ MORENO, A., “Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario”, en *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, tomo I. Aranzadi: Cizur Menor, 2010, págs. 470-471.

¹³ STC 25/2004, de 26 de febrero.

administrativa de recalificación de las operaciones afectadas. En el caso de España, por el contrario, el artículo 15.3 LGT admite la posibilidad de sancionar y, de acuerdo con el Proyecto de Ley luego aprobado por el Congreso de los Diputados, el artículo 206 *bis* regula expresamente el tipo de la infracción. Aunque hubiera sido posible aplicar directamente las infracciones ya tipificadas antes de esta reforma y aplicables con carácter general, la opción legislativa evita la discusión sobre la existencia o no de ocultación al aplicar los artículos 191 y 192 LGT.

En Derecho comparado, y concretamente en Italia, el artículo 37 *bis* del decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, núm. 600 (bastante parecido a nuestro art. 15 LGT) fue impugnado precisamente apelando a la doctrina *Halifax*. En este caso, la *Corte di Cassazione* italiana afirmó que cumple con los requisitos de *lex certa* (constituye un *fondamento normativo chiaro ed univoco*)¹⁴.

Nuestra postura sobre la posibilidad de sancionar el conflicto en la aplicación de la norma, en resumen, es que se dan los requisitos de tipicidad: ausencia de integración de la norma al aplicar el artículo 15 LGT, ya que existe una “norma infringida”, y cumplimiento del criterio de *lex certa* (aunque también hemos señalado que la norma es técnicamente muy mejorable y que una revisión más profunda de la misma ayudaría a orientar su aplicación por parte tanto de la Administración como de los tribunales¹⁵).

Estos requisitos se dan independientemente del establecimiento de criterios administrativos sobre qué es abuso. Dichos criterios no concretan las exigencias de tipicidad (por su posición en el ordenamiento, entendido como sistema, no podrían hacerlo)¹⁶. Por eso no hemos hecho referencia a ellos en nuestra argumentación: se trataba de demostrar que el propio artículo 15 LGT, interpretado de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, cumple con los requisitos de tipicidad que exige la doctrina constitucional española.

La exigencia de que exista un criterio administrativo previo, por tanto, viene simplemente a restringir la aplicación de la cláusula general antiabuso y beneficiar al contribuyente que realiza operaciones o actividades calificables como abusivas. También podría considerarse que este “filtro” es un intento de hacer políticamente más viable una reforma que fue paralizada en la última ocasión que se plasmó en un anteproyecto. En todo caso, consideramos también que el modo en que se determinan estos criterios y su forma de aplicación hace que se produzca un desequilibrio en las posiciones jurídicas del contribuyente y de la Administración. A este asunto dedicaremos el epígrafe siguiente.

4. PROBLEMAS RELATIVOS AL DESEQUILIBRIO DE POSICIONES ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA ADMINISTRACIÓN

En general, existen elementos que harán que el criterio de la Administración sobre qué es abusivo tienda a prevalecer. Es posible que se genere inseguridad jurídica en el contribuyente que quiera conocer los criterios administrativos para adaptarse a ellos (el modo de publicación se ha remitido al Reglamento) y, sobre todo, en quien considere aplicable un criterio diferente: en este caso, además, no existen en primera instancia mecanismos para reducir la litigiosidad y reducir los costes de aplicación del ordenamiento jurídico.

Puesto que la existencia de un criterio previo no afecta a la tipicidad, sí puede afectar a la antijuridicidad o la culpabilidad de una conducta. En este sentido, cuando se hizo público el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT, notamos que el artículo 179.2.d) creaba una especie de “puerto seguro” potencial para los contribuyentes que pudieran demostrar que el criterio aplicado, aunque la Administración lo considerase abusivo, era razonable. Como es bien sabido, el artículo 179.2.d) afirmaba que no habría responsabilidad tributaria por la comisión de actos u omisiones tipificados como infracción cuando se

¹⁴ Suprema Corte di Cassazione, sezione tributaria; sentenza de 30 novembre 2011, n. 25537.

¹⁵ SANZ GÓMEZ, R., “(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”, ob. cit., págs. 126-131.

¹⁶ Afirma MORÓN PÉREZ que: “El criterio administrativo no es, por lo tanto, un elemento esencial del tipo, sino una simple circunstancia que cualifica. Queda, de este modo, garantizado el principio de *lex certa*.” (“Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria”, *Quincena Fiscal*, num. 22, 2015.) Aunque esta autora afirma que no se cumplen los requisitos de tipicidad porque entiende que la cláusula del 15 LGT no hay incumplimiento normativo, sino la elusión de una norma (ya hemos explicado por qué no estamos de acuerdo con esta afirmación).

hubiera puesto la “diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”, lo cual incluye seguir el criterio administrativo o bien actuar “amparándose en una interpretación razonable de la norma”. Escribimos entonces que “la Administración no tiene el monopolio de lo razonable”¹⁷.

Sin embargo, en el Proyecto de Ley de reforma de la LGT, la Administración se ha arrogado tal monopolio –eso sí, con carácter de presunción *iusuris tantum*– al afirmar que “en los supuestos a que se refiere el artículo 206 *bis* [LGT], no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior”. Esto pone en las manos de la Administración un instrumento de no poca relevancia para, en la práctica, hacer prevalecer sus criterios. Establece claros desincentivos para quienes deseen operar de acuerdo con criterios diferentes a los que la Administración considera válidos; además de tener que impugnar tales criterios en sede judicial, recae sobre ellos la carga de demostrar que su criterio, diferente del administrativo, es razonable. Como ha señalado Sánchez Pedroche, si se generaliza la automaticidad sancionadora frente a una interpretación discrepante del contribuyente pero que éste considere razonable, observaremos un incremento de la litigiosidad¹⁸.

Por otra parte, un problema relativo a la exigencia de criterio previo, unido a la supresión de la posibilidad de solicitar un informe a la Comisión consultiva sobre un esquema en abstracto, es que deja a la Administración con un menor margen de maniobra. Téngase en cuenta que el mercado de esquemas de planificación fiscal se caracteriza por una necesidad de innovación continua, que hace que la Administración Tributaria se encuentre siempre un paso atrás respecto de los intermediarios fiscales¹⁹. Existe el riesgo de que se vean recompensados los mejores y más activos elusores tributarios.

En realidad, la supresión del posible informe sobre un esquema abstracto ha sido acogida favorablemente por la doctrina²⁰. Sánchez Pedroche había señalado que la posibilidad de que se emitiese un dictamen que no se refiriese a un supuesto concreto alguno produciría una lesión del principio de seguridad jurídica y haría que en la determinación (o no) de abuso sólo se recogieran las impresiones de una parte (las de la Administración)²¹. Para evitar el riesgo de unilateralidad pero permitir una reacción más ágil ante la evolución del mercado de planificación fiscal, podría haberse combinado la posibilidad de solicitar un informe en abstracto con la participación de un representante de los asesores fiscales en la Comisión consultiva del 159 LGT (ya existe una colaboración entre la Administración Tributaria y los intermediarios fiscales, a través del Foro de Asociaciones y Colegios de Profesionales Tributarios, al que la reforma de la LGT ha dado expreso reconocimiento legal en el art. 92). Sobre todo consideramos que la posibilidad de solicitar informe fuera de un procedimiento de aplicación de los tributos hubiera sido de gran utilidad si se combina con la introducción en España de un *disclosure regime* como plantea la acción 12 de BEPS. En todo caso, todas estas son reflexiones *de lege ferenda*.

Por último, la Ley no ha aclarado cómo se hará público el criterio administrativo. Tal publicidad es un requisito del tipo de la infracción (es necesario que el criterio se “hubiese sido hecho público para general conocimiento”), pero el artículo 206 *bis* 2, tercer párrafo, señala que “reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo”. Consideramos que en el desarrollo reglamentario deberían introducirse dos criterios simultáneos: la publicación en la página web de la AEAT y la publicación periódica en el *Boletín Oficial del Estado*.

¹⁷ SANZ GÓMEZ, R., “(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”, *ob. cit.*, pág. 133.

¹⁸ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”. *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, 2015, pág. E26.

¹⁹ OCDE, *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008, pág. 10.

²⁰ Por ejemplo, según CALVO VÉRGEZ: “Como aspecto positivo frente a la regulación inicial contenida en el Anteproyecto de Ley, se ha de destacar la supresión de los informes genéricos que se preveían inicialmente y en virtud de los cuales la Comisión consultiva podría declarar el conflicto en actos o negocios no imputables a contribuyentes concretos.” (“La nueva ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; principales cuestiones conflictivas”, *Aranzadi Digital*, núm. 1, 2015.)

²¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., “Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 381, 2014, pág. 14.