



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

Normas Generales Antielusión: naturaleza jurídica y sanción

María Pilar Navarro Schiappacasse

ADVERTIMENT. La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX (www.tdx.cat) i a través del Dipòsit Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

ADVERTENCIA. La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR (www.tdx.cat) y a través del Repositorio Digital de la UB (diposit.ub.edu) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

WARNING. On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX (www.tdx.cat) service and by the UB Digital Repository (diposit.ub.edu) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE
BARCELONA

FACULTAT DE DRET



Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política
Línea de Investigación: Derecho Financiero y Tributario

NORMAS GENERALES ANTIELUSIÓN: NATURALEZA JURÍDICA Y SANCIÓN

Director y Tutor: Dr. Luis Manuel Alonso González

MARÍA PILAR NAVARRO SCHIAPPACASSE

BARCELONA, 2018

A mi padre

AGRADECIMIENTOS

Durante la elaboración del presente trabajo recibí el apoyo de diversas personas, a quienes quisiera agradecer. En primer lugar, mi gratitud con el Dr. Luis Manuel Alonso González, por aceptar emprender la difícil misión de guiarme como director y tutor en este proceso de investigación. Las líneas que siguen no son más que la culminación de los cuestionamientos, inquietudes y reflexiones que se despertó, en el año 2014, durante las clases que impartió en la Cátedra de Derecho Financiero del Máster de Derecho de la Empresa y de los Negocios de la Universidad de Barcelona.

Mi gratitud también hacia el Dr. Guillermo Oliver Calderón, por aceptar estar a cargo de mi estancia en Chile y por ayudarme a ordenar las ideas de los dos últimos capítulos de esta tesis y hacia el Dr. Juan Sebastián Vera, quien me instó a iniciar los estudios de doctorado y durante todo el proceso me ayudó a perfilar las ideas que surgían.

A la Dra. Elena Palomares, a la Dra. Laura Mayer y a Diego González, quienes leyeron algunos borradores de este trabajo y efectuaron valiosos aportes, así como a Adrián di Pizzo, Álvaro Benavides y Bárbara Cáceres, por su contribución a este trabajo.

A quienes tuvieron la buena disposición para discutir los temas tratados en esta investigación y me ayudaron en la búsqueda del material bibliográfico. Especialmente, al Dr. Álvaro Magasich, Dr. Eduardo Cordero, Dr. José Rozas, Dr. Oriol Mir, Dr. Hugo López, Dr. Christian Rojas, Dr. Raúl Letelier, a Loreto Velásquez, a Rocío Parra, a Rosa Gómez, a Mireia López, así como a Leonardo Riquelme y a todo el equipo de la Biblioteca de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

A mis ex compañeros de trabajo del SII, por toda la ayuda prestada y por darme la posibilidad de contrastar con ellos mis ideas. En especial, a Lucio Martínez, Marko Buratovich y Daniela Chandía.

A mis amigos, a los de toda la vida y a quienes conocí en Barcelona, muchos de los cuales han sido mencionados previamente, por hacer de estos años de investigación doctoral, un período inolvidable. A Franco y a mi familia, especialmente, a mi madre y mi hermana Consuelo, por su amor y cariño incondicional en todos estos años lejos del hogar, y apoyarme en cada desafío que surgió.

RESUMEN

Las normas generales antielusión son uno de los mecanismos que permiten al Estado luchar contra de las planificaciones tributarias elusivas implementadas por los contribuyentes. La Ley General Tributaria española contempla este tipo de normas desde el año 1963 y, en la actualidad, la regula en el artículo 15 de la citada ley. En el caso de Chile, a partir del año 2014, esta figura se ha establecido en el artículo 4° ter del Código Tributario.

Con miras a desincentivar la búsqueda de este tipo planificaciones fiscales las Leyes 34/2015, de 21 de septiembre en España, y N° 20.780, de 29 de septiembre de 2014 en Chile, han incorporado una infracción administrativa que sanciona la elusión. El sujeto activo del ilícito difiere en uno y otro sistema jurídico, pues mientras el artículo 206 bis de la Ley General Tributaria española se refiere al contribuyente, el artículo 100 bis del Código Tributario chileno sanciona al asesor fiscal.

La presente tesis busca determinar si es constitucionalmente admisible establecer una infracción administrativa en los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión. La problemática surge debido a que la doctrina española considera que la tipificación del ilícito del artículo 206 bis vulnera los principios constitucionales que rigen al Derecho administrativo sancionador, por aplicación de la doctrina fijada por la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo.

En la citada sentencia declaró que una actuación calificada en fraude a la ley tributaria —norma general antielusiva de la Ley 230/1963, y cuya naturaleza considera es analógica—, no puede realizar el ilícito contra la Hacienda Pública, actualmente consagrado en el artículo 305 del Código Penal, toda vez que no es admisible aplicar analógicamente *in peuis* normas penales, sino que solo se pueden sancionar conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito. Esta exigencia se vería soslayada si se admitiese extender a través del fraude a la ley la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de la conducta delictual, pues dicha extensión sería pura y simplemente una aplicación analógica incompatible con el principio de legalidad penal.

A pesar de que este pronunciamiento se refiere a un ilícito penal, el criterio resulta aplicable al ámbito sancionador, porque es doctrina consolidada del Tribunal Constitucional que los principios penales se aplican con matices al Derecho

administrativo sancionador. Por tanto, precisar este matiz será fundamental para los efectos de la presente investigación.

Palabras claves:

Elusión fiscal – Normas generales antielusivas – Integración del ordenamiento jurídico – Principio de tipicidad – *Lex certa* – *Lex stricta* – Derecho administrativo sancionador – Aplicación matizada de principios penales

RESUM

Les normes generals antielusió són un dels mecanismes que permeten a l'Estat lluitar contra les planificacions tributàries elusives implementades pels contribuents. La Llei General Tributària espanyola estableix aquest tipus de normes d'ençà de l'any 1963 i actualment la regula en l'article 15 de l'esmentada llei. En el cas de Xile, aquesta figura s'ha regulat a partir de l'any 2014 en l'article 4º ter del Codi Tributari.

Amb vista a desincentivar la recerca d'aquest tipus de planificacions fiscals, les Lleis 34/2015, de 21 de setembre (a Espanya), i N° 20.780, de 29 de setembre de 2014 (a Xile), han incorporat una infracció administrativa que sanciona l'elusió. El subjecte actiu d'aquest il·lícit és diferent en tots dos sistemes jurídics, ja que mentre l'article 206 bis de la Llei General Tributària espanyola es refereix al contribuent, l'article 100 bis del Codi Tributari xilè sanciona l'assessor fiscal.

Aquesta tesi busca determinar si és constitucionalment admissible establir una infracció administrativa en els supòsits en què ha tingut aplicació una norma general antielusió. La problemàtica sorgeix pel fet que la doctrina científica espanyola considera que la tipificació de l'il·lícit a l'article 206 bis vulnera els principis constitucionals que regeixen el dret administratiu sancionador, per aplicació de la doctrina fixada per la sentència del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de maig de 2005.

En l'esmentada sentència, el Tribunal Constitucional va declarar que una actuació qualificada en frau a la llei tributària —norma general antielusiva de la Llei 230/1963, la naturalesa de la qual considera analògica— no pot constituir l'il·lícit contra la Hisenda Pública actualment recollit a l'article 305 del Codi Penal, ja que no és admissible aplicar analògicament *in peuis* normes penals sinó que només es poden sancionar conductes que reuneixin tots els elements del tipus descrit.

Aquesta exigència es veuria esbiaixada si s'admetés estendre a través del frau a la llei l'aplicació de normes que determinen el tipus o fixen les condicions objectives per a la perseguibilitat de la conducta delictiva, ja que aquesta extensió seria purament i simple una aplicació analògica incompatible amb el principi de legalitat penal.

Tot i que aquest pronunciament es refereix a un il·lícit penal, el criteri és aplicable a l'àmbit sancionador perquè és doctrina consolidada del Tribunal Constitucional que els principis penals s'apliquen amb matisos al dret administratiu sancionador. Per tant, precisar aquest matís serà fonamental per als efectes d'aquesta investigació.

Paraules claus:

Elusió fiscal – Normes generals antielusives – Integració de l'ordenament jurídic – Principi de tipicitat – *Lex certa* – *Lex stricta* – Dret administratiu sancionador – Aplicació matisada de principis penals

ABSTRACT

General anti-avoidance rules are one of the mechanism that allow states to fight against elusive tax plans implemented by the taxpayers. The spanish General Tax Act contemplate this kind of rules since 1963 and currently is situated in article 15 of aforementioned law. In the case of Chile, as of 2014, this rule has been established in article 4 Ter of the Tax Code.

With the purpose of discouraging this kind of tax planing schemes Laws No 34/2015 of the 21 of September in Spain and No 20.780 of the 29 of September of 2014 in Chile have incorporated an administrative infraction that sanctions the avoidance of taxes. The active subject of the offense differs in one and another legal system, because while article 206 bis of the spanish General Tax Act sanctions the taxpayer, article 100 of the chilean Tax Code sanctions the tax advisor

This thesis seeks to determine if is constitutionally admisible to establish an administrative infraction in the cases in which a general anti-avoidance rule has applied. The issue arises because the spanish doctrine on the subject considers that the criminalization in article 206 bis infringes the constitutional principles that govern administrative sanction law, by aplication of the doctrine set by the Constitutional Court ruling 120/2005 of may 10.

In the aforementioned judgement its stated that an action qualified as fraud according to the tax law —General anti-avoidance rule of the Law No 230/1963, which in nature is analogic— can not perform the offenses against the public treasury established in article 305 of the Criminal Code, since it is not admissible to apply analogically any criminal rules, but only behaviors that gather all the elements of the type described can be sanctioned. This requirement would be undermined if is admitted to extend through fraud to the law the aplication of provisions that determine the type or set the objective conditions for a conduct to be prosecuted, such extention would be a pure and simple analogical aplication which is incompatible with the principle of criminal legality.

Although the Constitutional Court ruling refers to a criminal offense, the same criterion would be aplicable in administrative sanction law, because it is a well established doctrine consolidated by the Constitutional Court that criminal law principles apply to with certain nuances to administrative infractions. Therefore, specify this nuances will be fundamental for the purposes of the present investigation.

Key Words:

Tax avoidance – General anti-avoidance rules – Integration of the legal system – Principle of prior definition of the criminal offense – *Lex certa* – *Lex stricta* – Administrative Sanction law – Nuance application of criminal principles

ÍNDICE

Abreviaturas.....	21
Introducción.....	25

PRIMERA PARTE: LA PLANIFICACIÓN FISCAL Y LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA POTESTAD TRIBUTARIA

Capítulo I. La reacción del contribuyente al fenómeno tributario	35
1. La autonomía de la voluntad y su vigencia para el Derecho tributario	38
.....	38
1.2. Límites a la autonomía de la voluntad en el ámbito tributario. Las cláusulas generales antielusión.....	40
2. La planificación tributaria: una actuación que puede dar lugar a la economía de opción, elusión o evasión.....	42
2.1. La planificación tributaria y la imposibilidad de calificarla <i>a priori</i> como lícita o ilícita	42
2.2. La licitud o ilicitud de la planificación tributaria. La importancia de mantener la calificación tripartita (economía de opción, elusión y evasión)	46
3. La economía de opción: una planificación tributaria lícita	48
3.1. Las fronteras de la economía de opción en la jurisprudencia	50
3.2. La tesis formalista de FALCÓN Y TELLA: el fraude a la ley como forma de gravar determinadas economías de opción.....	53
3.3. Críticas de la doctrina a la tesis formalista.....	54
3.4. Toma de posición	56
4. La elusión fiscal.....	57
4.1. La lucha contra la elusión tributaria en la legislación y jurisprudencia chilena a falta de una norma general antielusión	61
4.2. La corrección de los efectos tributarios cuando se está ante supuestos de elusión. La intangibilidad civil del acto	63
4.2.1. La experiencia española.....	63
4.2.2. Los «atisbos» de explicación en la realidad chilena.....	68
5. La evasión fiscal	70
 Capítulo II. Los principios constitucionales tributarios y su relación con las cláusulas generales antielusión	 75
1. El punto de partida del sistema tributario: el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos	76

1.1. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y las facultades de fiscalización de la Administración tributaria	77
1.2. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos y las cláusulas generales antielusión.....	79
2. Principios en tensión con las cláusulas generales antielusión: legalidad y seguridad jurídica	81
2.1. El principio de legalidad. Sus dimensiones de reserva de ley y tipicidad....	81
2.1.1. La teoría del «hecho imponible»	82
2.1.2. El principio de tipicidad	84
2.2. El principio de seguridad o certeza jurídica	85
2.3. El principio de legalidad en la realidad chilena	88
3. El fundamento constitucional de las cláusulas generales antielusión: el principio de capacidad contributiva y su relación con el principio de igualdad	93
3.1. El principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.....	95
3.2. El principio de capacidad económica y las cláusulas generales antielusión	97
3.3. Críticas al «principio de capacidad económica»	99
4. La forma de condensar el principio de capacidad económica: su vinculación con el principio de la «buena fe».....	101
4.1. El principio de la «buena fe» e incidencia en el ámbito tributario.....	101
4.2. La «buena fe» y su relación con las planificaciones elusivas	102
Resumen de la Primera Parte.....	107

**SEGUNDA PARTE:
LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL A TRAVÉS DE LAS
CLÁUSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN**

Capítulo III. Las cláusulas generales antielusión en los sistemas tributarios.....	111
1. Las distintas formas de luchar en contra de la elusión fiscal: en especial, las cláusulas generales antielusión	111
2. Las distintas posturas en torno a la admisibilidad de las cláusulas generales antielusión: la indudable influencia de la concepción del Derecho	114
3. El fenómeno de «expansión» de las cláusulas generales antielusión	119
Capítulo IV. El fraude a la ley tributaria.....	123
1. El fraude a la ley y sus problemas aplicativos.....	123
2. La evolución legislativa del fraude a la ley y el intento por perfeccionar la figura	128
2.1. El fraude a la ley tributaria y la respuesta analógica: el primer período....	128
2.2. La exclusión de sanción administrativa: el segundo período	133

2.3. La falta de expediente especial con la derogación del Real Decreto 1919/1979: el tercer período	135
2.4. La exclusión legal de sancionar administrativamente el fraude a la ley: el cuarto período	138
3. Efectos de la declaración del fraude a la ley. La aplicación de la norma eludida	143
4. Figuras a las que ha recurrido la Administración tributaria para obviar la aplicación del fraude a la ley.....	145
4.1. El «negocio indirecto»: la «interpretación económica» de la normativa tributaria	146
4.1.1. La práctica administrativa antes de la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio	147
4.1.2. El panorama tras la reforma al artículo 25.3 de la LGT/1963	149
4.1.3. La calificación en la Ley 58/2003	152
4.2. La «simulación relativa»	153
4.2.1. El contexto normativo tras la Ley 25/1995, de 20 de julio.....	154
4.2.2. Distinción con el fraude a la ley y la simulación.....	159
Capítulo V. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria	165
1. Génesis del artículo 15 de la LGT de 2003: el cambio de paradigma.....	170
1.1. Bases para la modificación de la LGT	170
1.1.1. La posición mayoritaria: la mantención del fraude a la ley.....	171
1.1.2. La posición minoritaria: la supresión de la figura	174
1.2. La revisión del borrador del Anteproyecto de la nueva LGT	175
1.3. El informe del Consejo de Estado	176
2. Requisitos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.....	179
2.1. El resultado de la planificación tributaria: «evitar» la realización del hecho imponible o «minorar» la base imponible o de la deuda tributaria	179
2.2. El doble test: de «propiedad» y el « <i>business purpose test</i> »	182
2.2.1. La «artificialidad» o «impropiedad» para la consecución del resultado obtenido	183
2.2.2. La ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes. El <i>business purpose test</i> español	188
3. La corrección por parte del ordenamiento jurídico	192
4. El procedimiento: la necesaria intervención de la Comisión consultiva y su relevancia tras la Ley 34/2015	193
5. ¿Es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria una nueva formulación de la figura del fraude a la ley?.....	196

Capítulo VI. El abuso de las formas jurídicas y la simulación: las normas generales antielusión chilenas.....	201
1. La inclusión en el ordenamiento jurídico del «abuso de las formas jurídicas» y la «simulación»: la necesidad de aumentar la recaudación y las BEPS	204
2. Excurso: la consulta pública como mecanismos que buscan dar seguridad jurídica al contribuyente.....	208
2.1. La interpretación administrativa general del Director del SII y la protección jurídica al contribuyente que de buena fe se ampara en esta.....	209
2.2. El derecho del contribuyente u obligado tributario a consultar al SII si una planificación tributaria puede ser considerada «abusiva» o «simulada».....	212
3. Ámbito de aplicación de las normas generales antielusión y sus disposiciones complementarias	216
3.1. Ámbito de aplicación temporal	216
3.2. Ámbito de aplicación material	220
4. La facultad de «calificar» hechos, actos y negocios.....	223
5. Las normas generales antielusión en la legislación chilena	228
5.1. La «buena fe» como justificación a la regulación de las normas generales antielusivas	230
5.2. La gran innovación de la Ley N° 20.780: la introducción al sistema tributario del «abuso de las formas jurídicas».....	234
5.2.1. El presupuesto genérico.....	236
5.2.2. La «artificialidad» e «impropiedad» de los actos o contratos realizados por el contribuyente	238
5.2.3. <i>Business purpose test</i> o legítima razón de negocios.....	240
5.2.4. Efecto de la declaración de abuso.....	243
5.2.5. La expresa mención a la «economía de opción»	244
5.2.6. Casos prácticos objeto de consulta al SII de acuerdo con las normas del artículo 26 bis del CT	247
5.3. La simulación: su consideración legal como un supuesto de elusión	249
5.4. El «Abuso de las formas jurídicas» y la «simulación»: distintos en sus causas, iguales en sus efectos en el cobro de diferencias de impuesto	254
6. Procedimiento para la declaración del abuso de las formas jurídicas o simulación	256
6.1. El procedimiento administrativo que debe seguir el SII para que el Director pueda requerir al tribunal la declaración de abuso o simulación.....	259
6.2. Declaración del abuso o simulación por los tribunales de justicia.....	262
Resumen de la Segunda Parte	267

**TERCERA PARTE:
EL RECURSO AL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN LA
LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL**

Capítulo VII. La dimensión sancionadora de la elusión: los ilícitos de los artículos 206 bis de la LGT y 100 bis del CT	275
1. El ilícito español: la «sanción» al contribuyente en las hipótesis de conflicto en la aplicación de la norma tributaria	282
1.1. La infracción del artículo 206 bis de la LGT y las dos propuestas previas de sanción a la elusión.....	285
1.1.1. La regulación propuesta en el Anteproyecto de la nueva LGT	285
1.1.1.1. La objeción de fondo del Consejo de Estado.....	286
1.1.1.2. Crítica de la doctrina a la posibilidad de sancionar	287
1.1.2. La segunda propuesta de regulación: la contemplada en el Anteproyecto de la Ley 34/2015	289
1.1.3. La regulación del artículo 206 bis de la LGT	290
1.2. Las cuatro conductas sancionadas: «falta de ingreso dentro de plazo», «solicitud y obtención de una devolución indebida» y «determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos a compensar o deducir»	294
1.2.1. El complemento por el informe de la Comisión consultiva: ¿respeto el principio de legalidad?.....	296
1.2.1.1. El informe de la Comisión consultiva y su naturaleza jurídica ¿reglamentaria?	300
1.2.1.2. Necesidad de que la regulación legal contemple el núcleo esencial de la conducta	304
1.2.1.3. La atipicidad del «caso cero».....	305
1.2.2. La publicación del criterio administrativo y su relación con el principio de irretroactividad de la norma sancionadora.....	308
1.2.3. La utilización de conceptos jurídicos «indeterminados» y el respeto al principio de tipicidad	313
1.2.3.1. El empleo de conceptos jurídicos indeterminados y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria	315
1.2.3.2. La «igualdad sustancial» de la planificación tributaria con el «caso cero»	317
1.2.3.3. La «igualdad sustancial» como aplicación analógica de la norma sancionadora y la exigencia constitucional de <i>lex stricta</i>	319
1.2.3.4. El principal escollo de la sanción cuando se aplica una cláusula general antielusión: ¿aplicación analógica de una sanción?	321
1.3. Las particularidades del principio de culpabilidad.....	322
1.3.1. La infracción y el carácter objetivo del artículo 15 de la LGT.....	324
1.3.2. La exclusión de la interpretación razonable	325
1.4. La sanción	330

2. El ilícito chileno: la sanción a los «asesores fiscales» que diseñen o planifiquen actos o contratos calificados como abusivos	332
2.1. Una cuestión previa: la ausencia de reconocimiento constitucional de la sanción administrativa	336
2.2. Una sanción administrativa determinada por la autoridad judicial	339
2.2.1. Ilícitos penales sustraídos del conocimiento de la justicia penal.....	341
2.2.2. La particularidad de la autoridad competente para determinar la comisión del ilícito administrativo	345
2.2.3. Consecuencias derivadas de la naturaleza jurídica de este ilícito	351
2.3. El asesor fiscal como sujeto activo y la responsabilidad de la persona jurídica	351
2.3.1. La deficiente técnica legislativa al regular a la persona jurídica como sujeto activo	353
2.3.2. La sanción al colaborador necesario que aporta un «bien escaso».....	356
2.3.3. La sanción y los responsables de la multa.....	358
2.3.3.1. La cuantía de la sanción: los impuestos eludidos	359
2.3.3.2. La multa y el principio de proporcionalidad	361
2.4. Conducta sancionada y las exigencias derivadas del principio de tipicidad	363
2.4.1. Los verbos rectores: «diseñar» y «planificar»	365
2.4.2. La omisión del deber de dirección y supervisión de directores o representantes legales	367
2.4.3. Infracción cometida por la persona jurídica: situación de la persona natural que materialmente ejecuta el verbo rector «diseñar» o «planificar»	376
2.4.4. La sanción al asesor fiscal, ¿cumple las exigencias de tipicidad?.....	378
2.5. La exigencia de «culpabilidad» en el ilícito del artículo 100 bis del CT ...	381
2.6. Aspectos adjetivos: la prescripción CT y el procedimiento	385
2.6.1. El supuesto de la normativa general antielusión: la aplicación de la prescripción extraordinaria de la acción de fiscalización	388
2.6.2. Procedimiento para la aplicación de la multa al presunto responsable ...	391
2.7. La inconstitucionalidad en el caso concreto de la interpretación del SII en la Circular N° 55, de 2015	393

Capítulo VIII. La sanción a la elusión: una mirada desde la perspectiva internacional

1. La influencia de la OCDE a través del Plan de Acción BEPS	395
2. Ordenamientos jurídicos que sancionan conductas elusivas o la colaboración en las mismas	401
2.1. Australia	401
2.2. Canadá.....	403
2.3. China	405

2.4.	Estados Unidos.....	406
2.5.	Francia.....	407
2.6.	Italia.....	408
2.7.	Nueva Zelanda.....	409
2.8.	Reino Unido	410
2.9.	Otras jurisdicciones	413
Capítulo IX. El principio de tipicidad en los supuestos de sanción a la elusión ...		415
1.	La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la emblemática STC 120/2005, de 10 de mayo.....	415
2.	La «naturaleza jurídica» de las cláusulas generales antielusión.....	422
2.1.	Interpretación: especial referencia a la «interpretación económica» y a la «interpretación funcional»	422
2.1.1.	La escuela alemana: la «interpretación económica» de las leyes tributarias	423
2.1.2.	La escuela italiana: la «interpretación funcional»	425
2.1.3.	Críticas.....	426
2.1.4.	El fraude a la ley como mecanismo de interpretación.....	426
2.2.	«Calificación» o «calificación potenciada»	428
2.2.1.	Críticas a las posturas que sostienen que las cláusulas generales antielusión corresponden a una «interpretación» o «calificación» de las normas tributarias	429
2.3.	Ficción.....	431
2.4.	Integración «analógica» del ordenamiento jurídico	432
2.4.1.	El presupuesto básico de la integración: la laguna normativa.....	432
2.4.2.	La analogía como mecanismo de integración de lagunas normativas y su encaje en el Derecho tributario	435
2.4.3.	La prohibición de analogía en el Derecho tributario	438
2.4.4.	Críticas a la postura clásica que considera que el «fraude a la ley» y el «conflicto» son mecanismos de integración analógica del ordenamiento jurídico	440
2.5.	«Derrotabilidad» de las normas.....	442
2.6.	Norma jurídica de «segundo grado»	444
2.7.	Restricción o reducción teleológica	447
2.8.	Toma de posición	448
3.	De la aplicación matizada de los principios penales al ámbito administrativo .	449
3.1.	La «resistencia de la cosa»	454
3.2.	El sentido de los principios penales y, en particular, del principio de tipicidad	459

3.3. Del matiz en la aplicación del principio de tipicidad al Derecho administrativo	462
3.3.1. De la postura minoritaria que tiende a superar la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionatorio	465
3.3.2. La finalidad del Derecho administrativo sancionador como elemento diferenciador del Derecho penal	471
3.4. La admisibilidad constitucional de la sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación una cláusula general antielusión	475
Resumen de la Tercera Parte	479
Conclusiones	485
Bibliografía	497

ABREVIATURAS

BEPS	=	Base erosion and profit shifting
BOE	=	Boletín Oficial del Estado
C.	=	Considerando
CA	=	Corte de Apelaciones (Chile)
CC	=	Código Civil
CCo	=	Código de Comercio
CE	=	Constitución española
CGR	=	Contraloría General de la República (chilena)
Cit.	=	Obra citada previamente
Coord.	=	Coordinador
Coords.	=	Coordinadores
CP	=	Código Penal
CPC	=	Código de Procedimiento Civil (Chile)
CPR	=	Constitución de la República (Chile)
CS	=	Corte Suprema (Chile)
Cs.	=	Considerandos
CT	=	Código Tributario (Chile)
D.F.L.	=	Decreto con Fuerza de Ley (Chile)
Dir.	=	Director
Dirs.	=	Directores
DOTAS	=	Disclosure of Tax Avoidance Schemes
Excma.	=	Excelentísima
Fasc.	=	Fascículo
FD	=	Fundamento de Derecho
FJ	=	Fundamento Jurídico

GAAR	=	General Anti Avoidance Rule
HMRC	=	Her Majesty's Revenue and Customs (Reino Unido)
IFS	=	Institute for Fiscal Study
IGC	=	Impuesto Global Complementario (Chile)
Itma.	=	Ilustrísima
IRNR	=	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	=	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	=	Impuesto sobre Sociedades
LGT	=	Ley General Tributaria
LIR	=	Ley sobre Impuesto a la Renta chilena
LO	=	Ley Orgánica (Chile)
LOC	=	Ley Orgánica Constitucional (Chile)
LPAC	=	Ley de Procedimiento Administrativo Común
LRJSP	=	Ley sobre Régimen Jurídico del Sector Público
LIVS	:	Ley sobre Impuesto a las Ventas y Servicios (Chile)
Nº/núm.	=	Número
N ^{os} /núms.	=	Números
RAE	=	Real Academia Española
RIT	=	Rol Interno de Tribunal
RMS	=	Región Metropolitana de Santiago
SAP	=	Sentencia Audiencia Provincial
SAT	=	State Administration of Taxation (China)
SCA	=	Sentencia Corte de Apelaciones (Chile)
SCS	=	Sentencia Corte Suprema (Chile)
SERNAC	=	Servicio Nacional del Consumidor (Chile)
SII	=	Servicio de Impuestos Internos (Chile)
ss.	=	Siguientes
STC	=	Sentencia del Tribunal Constitucional

Abreviaturas

STS	=	Sentencia del Tribunal Supremo
STTA	=	Sentencia Tribunal Tributario y Aduanero (Chile)
TC	=	Tribunal Constitucional
TDLC	=	Tribunal de Defensa de la Libre Competencia (Chile)
TJUE	=	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TRITPAJD	=	Texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
TTA	=	Tribunales Tributarios y Aduaneros (Chile)
UTA	=	Unidad Tributaria Anual
UTM	=	Unidad Tributaria Mensual
Vol.	=	Volumen
VVAA	=	Varios Autores

INTRODUCCIÓN

La pregunta que la presente tesis intentará contestar se refiere a si es admisible constitucionalmente establecer una sanción cuyo presupuesto aplicativo consista en que la Administración tributaria —en el caso de España— o el Tribunal Tributario y Aduanero (TTA) —en el sistema chileno— haya determinado que los efectos jurídico-tributarios de una planificación fiscal no son admisibles debido a que verifica todos los requisitos exigidos por la norma general antielusión.

En España, hasta antes de la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, la problemática que plantea esta investigación solo tenía una justificación dogmática. En efecto, expresamente, la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria establecida en el artículo 15 de la LGT, excluía la sanción administrativa. Si se verificaban los presupuestos normativos de esta figura, el ahorro impositivo pretendido resultaba anulado y al contribuyente se le exigían los intereses de demora, pero en ningún caso podría ser sancionado dado que existía una prohibición legal expresa que impedía el recurso al Derecho administrativo sancionador. Tampoco resultaba admisible sancionar penalmente, pues imperaba un criterio del Tribunal Constitucional que excluía considerar que conductas cometidas en fraude a la ley podían verificar el delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del CP¹.

La práctica de la Administración tributaria fue prescindir sistemáticamente de la aplicación de las cláusulas generales antielusión por los problemas y trabas de

¹ El criterio fue establecido por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez, FJ 4º, que declaró que era reñido con el principio de legalidad consagrado en el artículo 25.1 de la CE sancionar supuestos de elusión. Con cita expresa a la STC 75/1984, de 27 de junio, manifiesta que “*siendo el indicado derecho [principio de legalidad penal] una «garantía de la libertad de los ciudadanos [...] no tolera [...] la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica [...] pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal». Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE”.*

procedimiento que presentaban² y por la ausencia de sanción. Esta reticencia a utilizar este mecanismo legal se traspasó desde el fraude a la ley, al conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

La inaplicación de estas normas generales no debe ser confundida con una ausencia de lucha contra la elusión. La Administración tributaria simplemente recurrió a otros mecanismos más eficaces y eficientes para lograr tal fin. De esta forma utilizó, en un primer momento, el «negocio indirecto» y, con posterioridad, cuando esta vía se cerró con la Ley 25/1995, de 20 de julio, acudió a la «simulación relativa». Esta realidad normativa sometía a las cláusulas generales antielusión a una presión insoportable³.

El número 35 de la Ley 34/2015, introduce en el ordenamiento jurídico español un ilícito administrativo que expresamente sanciona los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión. La finalidad buscada es evidente: por una parte, potenciar este tipo de normativa en la actualidad en que la jurisprudencia comienza a perfilar los contornos de las cláusulas generales antielusión —al menos en lo que respecta al fraude a la ley— y confirma numerosas actuaciones de la Administración tributaria. Por otra, disuadir este tipo de planificaciones tributarias encareciendo el costo económico asociado al rechazo.

La decisión política de dotar de mayor eficacia a una norma jurídica ha de ser compatible con los principios que inspiran en un determinado sistema jurídico. Por tanto, en la actualidad, la gran pregunta es si la regulación se ajusta a la constitución.

Lo que buscaremos en las líneas que siguen es hacer un examen doble de este problema. En un primer lugar lo abordaremos desde una perspectiva eminentemente normativa. De esta forma, examinaremos el ilícito del artículo 206 bis de la LGT y lo contrastaremos con los principios constitucionales que modelan al Derecho administrativo sancionador, con miras a concluir si tiene opciones de aprobar un examen de constitucionalidad. Sin embargo, las eventuales deficiencias en la configuración del ilícito bien podrían ser subsanadas mediante una enmienda legal. Por ello, nos proponemos efectuar un segundo

² Necesidad de tramitar un procedimiento especial y prueba del elemento subjetivo consistente en el ánimo elusivo.

³ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2015, N° 165, p. 29. Por lo demás, el autor manifestó que hasta donde le llegaba el conocimiento, España era el único país que expresamente prohibía la imposición de sanciones en los supuestos de elusión tributaria. EL MISMO. The Spanish General Anti-Abuse Rule. *Bulletin for International Taxation*. 2016, Vol. 70, N° 8, p. 478. También ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2005, N° 272, p. 89.

análisis desde una perspectiva abstracta —prescindiendo de la concreta regulación—, en el que someteremos a revisión la admisibilidad o inadmisibilidad constitucional de la sanción en los supuestos de elusión.

En el caso de la regulación chilena, la situación es diametralmente distinta. Hasta antes de la Ley N° 20.780, del año 2014, no existía en la normativa tributaria una cláusula general que permitiese luchar contra la elusión ni se contemplaba en la legislación civil la figura del fraude de ley. El contexto doctrinal —escaso— y jurisprudencial —especialmente tolerante a la elusión— determinaron que la reforma legal fuese la vía de poner freno a este fenómeno mediante la incorporación de hechos imponderables complementarios, normas especiales antielusión y una serie de disposiciones en extremo detallistas que debían ser precisadas cada vez que el contribuyente encontraba la forma de burlar la letra de la ley.

La Ley N° 20.780, constituye la mayor reforma del sistema tributario chileno desde la vuelta a la democracia, y, entre sus disposiciones, incorporó al Código Tributario normas generales antielusión y una sanción administrativa aplicable al asesor fiscal que diseñe o planifique actos, negocios o contratos que, en definitiva, sean declarados en abuso de derecho o simulados por un TTA. Pese a que en este caso el sujeto activo de la sanción administrativa no es el contribuyente, sino un tercero, también realizaremos el doble examen mencionado: uno de carácter positivo, referido a la regulación de ilícito en el artículo 100 bis del CT y otro abstracto, prescindiendo de la infracción concreta, para determinar si está vetada o no constitucionalmente la posibilidad de sancionar la elusión.

1. Ámbito de estudio

La presente investigación examina de manera comparativa las legislaciones tributarias española y chilena desde un ámbito concreto: la regulación de las normas generales antielusión miradas desde dos prismas. El primero es el que tradicionalmente ha examinado la doctrina tributaria, y se refiere a los alcances de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT y el abuso de las formas jurídicas del artículo 4° ter del CT.

El segundo, de reciente interés doctrinal tras la reforma de la Ley 34/2015, examina la regulación de los ilícitos tributarios específicamente contemplados para los supuestos de elusión.

Con miras a realizar estos dos análisis, el enfoque de la presente tesis es múltiple. Si bien su objeto de estudio es el Derecho tributario, por los temas que se abordan, se tratan aspectos de Derecho administrativo sancionador, Derecho penal, Derecho civil, Teoría general del Derecho y Derecho constitucional.

Debemos hacer la prevención de que en el tratamiento de las normas generales antielusión no examinaremos el fraude de ley civil del artículo 6.4 del CC de manera sistemática. Ello, por cuanto que, pese a lo interesante de la discusión, no guarda relación con el objetivo de esta investigación que, como hemos manifestado, pretende determinar si es admisible la sanción al conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el abuso de las formas jurídicas. En concreto, si cumple con las exigencias derivadas del principio de tipicidad.

2. Método de estudio

La presente tesis examinará las cláusulas generales antielusión como uno de los mecanismos que pueden adoptar los distintos sistemas tributarios para luchar contra la elusión fiscal. El análisis que se efectuará someterá a revisión la regulación de los ordenamientos español y chileno, tanto desde la perspectiva de la correcta determinación de la obligación tributaria, cuanto desde la dimensión sancionadora.

Para tales efectos, se sistematizará la regulación legal y administrativa atinente, se hará un análisis jurisprudencial que incluye los pronunciamientos de los tribunales de instancia, de casación y del constitucional en los sistemas español y chileno, con alguna mención a sentencias del ámbito comparado. El análisis se complementará con el examen de la doctrina y los criterios sentados por organismos internacionales, siendo de especial relevancia las directrices fijadas por la OCDE en los últimos años.

3. Estructura del trabajo

El tratamiento de la problemática de la admisibilidad de la sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión se dividirá en tres partes, que a su vez se subdividen en capítulos que siguen un orden numérico correlativo.

La primera parte de este trabajo, que constará de dos capítulos, es de carácter conceptual y examinará las diversas reacciones del obligado tributario frente al fenómeno impositivo, con miras a determinar el ámbito en el que actúan las normas generales antielusión, y se vislumbrará la problemática constitucional que conlleva la regulación de estas cláusulas.

En el primer capítulo se fijarán las bases conceptuales, a partir de la noción de planificación tributaria, sobre las cuales analizaremos toda la problemática relacionada con las normas generales antielusión y su sanción. Desde tal concepto, exploraremos las distintas formas de alcanzar el ahorro impositivo e intentaremos delimitar los conceptos de «economía de opción», «elusión» y «evasión».

En el segundo capítulo se analizará, desde una perspectiva constitucional, la tensión que provocan las cláusulas generales antielusivas, ya que enfrentan a los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, de una parte, con las exigencias derivadas del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y de los principios de capacidad contributiva e igualdad. Teniendo presente esta fricción de normativas constitucionales, buscaremos la fundamentación constitucional de estas normas, aspecto que en el ámbito tributario resulta de capital importancia, teniendo presente las objeciones de constitucionalidad que la doctrina ha formulado a esta regulación.

En la segunda parte del trabajo se examinará toda la problemática de las normas generales antielusión desde la dimensión que denominaremos «civil». Desde tal prisma, revisaremos la regulación positiva que pretende corregir las conductas elusivas de los contribuyentes y privar de efectos a las planificaciones «ilícitas», esto es, aquellas cuyos efectos jurídicos no son admitidos por el Derecho. Este apartado se subdivide en cuatro capítulos.

En el tercer capítulo trataremos los diversos mecanismos que los ordenamientos jurídicos han desarrollado para luchar contra la elusión fiscal. Nos detendremos en el examen de las normas generales antielusión, con expresa mención a las críticas que la doctrina ha formulado a su respecto, y veremos los motivos de su expansión.

En el cuarto capítulo nos dedicaremos al estudio del fraude a la ley tributaria y su evolución normativa a fin de detectar cuáles fueron los problemas que llevaron a su inaplicación, que intentaron ser superados con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Enfocaremos la revisión en los elementos que sentaron las bases para entender que la sanción en las hipótesis en que ha tenido aplicación una norma general tributaria resultaba inadmisibles, con especial mención al criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo. Adicionalmente, examinaremos el negocio indirecto y la simulación relativa, como figuras que permitieron a la Administración tributaria prescindir del fraude a la ley.

En el quinto capítulo nos centraremos en la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria —como evolución de la figura del fraude a la ley—, que es la institución que se encuentra a la base de la sanción establecida en el artículo 206 bis de la LGT, introducida por la Ley 34/2015, y examinaremos los requisitos y presupuestos que deben concurrir para privar de efectos jurídico-impositivos a una determinada planificación fiscal.

En el sexto capítulo se analizarán las normas generales antielusión chilenas, con referencia al contexto doctrinal y jurisprudencial en el que se insertan. Teniendo presente que su antecedente directo es la regulación española, nos enfocaremos en las particularidades e innovaciones que presentan las disposiciones del Código Tributario.

En la tercera parte del trabajo⁴ se examinará toda la problemática de las normas generales antielusión desde la dimensión que denominaremos «sancionatoria». Desde tal prisma, buscaremos determinar si es constitucionalmente admisible regular una infracción administrativa que sancione los supuestos en los que ha tenido aplicación estas normas. Para estos efectos, el examen se subdivide en tres capítulos.

En el séptimo capítulo revisaremos la regulación de las infracciones administrativas, contempladas en el ordenamiento español y chileno, que buscan sancionar al contribuyente y al asesor fiscal, respectivamente, en los supuestos en los que ha tenido aplicación una norma general antielusión. Para estos fines, utilizaremos un enfoque tradicional, es decir, la revisión se efectuará aplicando los principios penales al Derecho administrativo sancionador a fin de detectar los eventuales problemas de constitucionalidad que estos ilícitos pudiesen presentar.

En el octavo capítulo examinaremos el problema de la sanción en los supuestos de elusión desde una perspectiva internacional. Haremos mención a las directrices que ha fijado la OCDE, con especial mención a las BEPS, y efectuaremos un estudio de carácter comparado, solo con fines informativos, de los ordenamientos jurídicos más representativos que, al igual que España y Chile, han incorporado sanciones para los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión.

Finalmente, en el noveno capítulo intentaremos dar respuesta a la pregunta que guía toda la investigación, esto es, si es admisible desde un punto de vista constitucional configurar

⁴ La tercera parte de esta investigación se ha realizado en el marco del Proyecto Fondecyt N° 1161741 sobre “Análisis y Revisión dogmática del Derecho Administrativo Sancionador en Chile a partir de su parte especial”.

una sanción en los supuestos regularizados a través de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para ello, haremos una revisión sistemática a la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español, cuya piedra angular está constituida por la STC 120/2005, de 10 de mayo. A continuación, examinaremos las diversas teorías que se han dado sobre la naturaleza jurídica de estas normas y fijaremos cuál es la que seguimos. Finalmente, intentaremos determinar si en el ámbito administrativo sancionador —y con independencia de la regulación específica que presente la infracción— la infracción administrativa aplicable a los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión respeta el principio de tipicidad.

**PRIMERA PARTE: LA PLANIFICACIÓN FISCAL Y LOS PRINCIPIOS
CONSTITUCIONALES QUE RIGEN LA POTESTAD TRIBUTARIA**

CAPÍTULO I. LA REACCIÓN DEL CONTRIBUYENTE AL FENÓMENO TRIBUTARIO

El objetivo de este capítulo es, en primer lugar, precisar la nomenclatura asociada al ahorro impositivo: planificación tributaria, economía de opción, elusión y evasión; en segundo lugar, tomar postura respecto a qué tipo de conductas son corregidas mediante las cláusulas generales antielusión y, finalmente, examinar cómo el ordenamiento jurídico reacciona ante el fenómeno elusivo a través de normas de carácter general.

Como apunta HART, en ocasiones el Derecho puede oponerse a ciertas inclinaciones fuertes, como es el caso del ejercicio de la potestad tributaria. Es así como el cumplimiento de las normas que imponen tributos, aunque sea regular, no tiene el carácter de espontáneo, sin esfuerzo, arraigado, de hábito¹. El fenómeno tributario no puede ser aprehendido sin partir de la base de que la esencia de la regulación fiscal, como apunta ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, está determinada por el principio de legalidad “*que empapa en ‘positividad’ al fenómeno impositivo en todas sus vicisitudes*”².

Para ATALIBA, cada ordenamiento jurídico selecciona determinados actos, negocios, situaciones, cualidades personales o acontecimientos de la vida social y económica³, que para SAINZ DE BUJANDA han de ser representativos de riqueza, y los incluye en una norma jurídica bajo la condición de que, una vez que se verifique la hipótesis legal contemplada, surgirá la obligación tributaria⁴ y, con ella, la obligación de enterar una cantidad de dinero en arcas fiscales⁵. Y es que el Estado está investido de una potestad que le permite hacer llegar a las arcas fiscales los recursos necesarios para solventar los gastos que le generan la satisfacción de los intereses generales de la sociedad. El particular, por su parte, está obligado a desembolsar una cantidad de dinero cuando, con su actuación, se verifique alguna de las hipótesis de hecho contenidas en las normas tributarias.

¹ HART, H. L. A. *El concepto de Derecho*. Trad. de Genaro R. Carrió. 2ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992 (reimpresión), p. 65.

² ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. La evasión legal impositiva. *Revista de Economía Política*. 1970, N° 56, p. 38.

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edición. São Paulo: Coleção Estudos de direito tributário, 1999, p. 56.

⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación tributaria. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 135-141.

⁵ En efecto, HENSEL, apunta a que la imposición «debes pagar impuestos» “*está condicionada por la sentencia «si realizas el presupuesto de hecho legal» (y no «cuando alcances un determinado resultado económico»!)*”. HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Trad. de la tercera edición de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, p. 230.

Si esto es así, habría que entender que las hipótesis que legalmente no corresponden a supuestos expresamente regulados por el legislador mediante hechos imposables o gravados, no se encuentran sujetas a gravamen⁶, pues, a falta de previsión normativa, una determinada manifestación de riqueza jamás podría dar lugar a una tributación si el contribuyente actúa en un ámbito no regulado.

Afirmar lo anterior genera una dificultad importante: ¿cómo explicamos la existencia de las normas generales antielusivas? Ocurre que, tanto en España como en Chile, uno de los supuestos normativos de estas cláusulas generales expresamente señala que no se ha verificado el hecho imponible, no obstante lo cual al contribuyente se le determina una diferencia impositiva⁷.

La premisa en esta materia es que el contribuyente tiene la libertad de configurar sus actividades económicas de la manera que mejor le parezca. Toda persona puede organizar sus negocios con vistas al menor pago de impuestos posibles⁸, sin que esté obligado a hacerlo de la forma que redunde en una mayor tributación⁹. La licitud de la búsqueda de un ahorro fiscal reside en la imposibilidad de hacer un juicio ético sobre el *quantum* justo del tributo, debido a que carece de eficiencia jurídica el juicio ético del *quantum* del gasto que el tributo sostiene¹⁰.

⁶ La idea que está detrás es que la falta de gravamen se entiende que es una decisión consciente del legislador que bien puede acontecer porque se adscribe al «espacio libre del Derecho». Cfr. LARENZ, Karl. *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, p. 369.

⁷ Cada vez que aludamos a una diferencia impositiva nos estaremos refiriendo a la suma adicional que debió enterar el contribuyente en arcas fiscales de haber realizado correctamente el accertamiento de la obligación tributaria y que posteriormente es determinada por la Administración fiscal o por los tribunales de justicia, según corresponda.

⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 110. También KRUSE, “[a]nadie está impedido de que contribuya de forma tal que él tenga que pagar los menos impuestos posibles”. KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario. Parte General*. Trad. a la tercera edición de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, p. 215.

⁹ Y es que no existe una norma positiva en el ordenamiento jurídico que así lo establezca y, por lo demás, como apunta SIMÓN ACOSTA, los particulares pueden optar por organizar sus actos económicos de las más diversas formas, y es lógico que prefieran aquellos modos o procedimientos que conducen a un ahorro fiscal. CASADO OLLERO, Gabriel *et al.* *Cuestiones tributarias prácticas*. 2ª edición. Madrid: La Ley, 1990, p. 112. También ALONSO GONZÁLEZ, quien considera que en “los actos y negocios con trascendencia tributaria que ejecutan los particulares tienen todo el derecho a buscar el máximo ahorro fiscal”. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 80.

¹⁰ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Valladolid: Lex Nova/Thomson Reuters, 2013, p. 85.

A pesar de que hay quien discute que este dogma efectivamente impera¹¹, el principio es incluso reconocido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹² y la de los tribunales españoles¹³.

Será de común ocurrencia que el contribuyente decida sustraerse al fenómeno impositivo. La resistencia al pago de tributos es una «verdadera constante histórica»¹⁴, como también lo es la queja referida a la excesiva presión fiscal y al afán recaudador del Estado¹⁵. La norma tributaria es vista como odiosa, porque impone, repercute negativamente y parece perseguir en cualquier acto de la vida. La razón a esta actitud renuente radica en que se “*exigen prestaciones que no comportan ninguna contraprestación específica*”¹⁶.

Ahora bien, MARÍN BENÍTEZ señala que esta legitimidad en la búsqueda de la vía tributariamente más ventajosa no basta para justificar automáticamente toda la actuación del contribuyente que persiga dicho fin¹⁷. Asimismo, resulta innegable que, si se cuestiona la forma empleada, y el resultado tributario que conlleva, se afecta la autonomía

¹¹ RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi 2006, p. 75, para quien la libertad del contribuyente para ordenar sus asuntos desde la perspectiva tributaria más conveniente solo es un dogma en el caso de los impuestos con fines extrafiscales, pues en estos se prevé explícitamente un derecho a seguir una norma de incentivo o desincentivo, con la consiguiente consecuencia: la determinación de una deuda tributaria mayor o menor. Fuera de dichos casos, la afirmación en comento constituye la excepción, pues los contribuyentes no pueden elegir la carga tributaria haciendo abstracción de la capacidad contributiva demostrada.

¹² En el asunto C-277-09, RBS Deutschland Holdings, de 22 de diciembre de 2010, apartado 53, señala que “*generalmente los sujetos pasivos son libres de elegir las estructuras organizativas y los modos de realizar las operaciones que estimen más apropiados para sus actividades económicas, también a efectos de limitar sus cargas fiscales*”. Agrega el apartado 54, que el sujeto pasivo puede elegir la estructura de su actividad de modo que pueda limitar su deuda fiscal.

¹³ La STSJ de Murcia de 29 de diciembre de 2015 (JT 2015\297), ponente Sr. Mariano Espinosa de Rueda Jover, FD 5º, expresa que “*no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda, y por el contrario en nuestro Ordenamiento existe la libre configuración comercial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva. Y todo ello aparece fundamentado en principios constitucionales, como el del de (sic) la Economía de Mercado (art. 38 CE), libertad de empresa y contratación o del de autonomía de la voluntad*”.

¹⁴ MONTECINOS ARAYA, Jorge. De la elusión y la evasión tributaria. *Revista de Derecho (Universidad de Concepción)*. 2000, Año LXVIII, N° 207. Para una explicación de las causas del fraude tributario, vid. PONT MESTRES, Magín. Aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario. *Revista Técnica Tributaria*. 1994, N° 24.

¹⁵ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué llamamos conflicto cuando queremos decir fraude? *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, N° 593, p. 1.

¹⁶ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario...*, cit., p. 211.

¹⁷ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 118.

de la voluntad¹⁸. Se está, de esta manera, ante el primer problema de tensión normativa que genera la regulación de las normas generales antielusión.

1. La autonomía de la voluntad y su vigencia para el Derecho tributario

1.1. La autonomía de la voluntad como principio inspirador del ordenamiento civil

Como regla básica de la actuación de las personas en el Derecho privado se encuentra el principio de autonomía de la voluntad. En España GARCÍA NOVOA y ALONSO GONZÁLEZ señalan que esta emana de los artículos 1, 10, 38 y 128.2 de la CE¹⁹ y es reconocida en los artículos 1091, 1255 y 1258 del CC español. En Chile, la principal disposición que regula esta materia es el artículo 1545 del CC que consagra la libertad de contratar²⁰.

La autonomía de la voluntad ha sido definida por DE CASTRO como “*aquel poder complejo reconocido a la persona para el ejercicio de sus facultades, sea dentro del ámbito de libertad que le pertenece como sujeto de derechos, sea para crear reglas de conducta para sí y en relación con los demás, con la consiguiente responsabilidad en cuanto actuación en la vida social*”²¹. Esta, para DÍEZ-PICAZO, no es más que una expresión de la libertad esencial del ser humano. En efecto, la propia obligatoriedad del contrato encuentra su fundamento en la idea de la persona humana, según la cual cada individuo goza de un ámbito de auto soberanía —autonomía privada— para reglamentar sus propias situaciones jurídicas. Con esto, cada individuo logra dar cauce a sus fines, intereses y aspiraciones, y el contrato se convierte en el medio de realización de la persona en la vida social²². Todo esto se traduce —para LÓPEZ SANTA MARÍA— en que la voluntad

¹⁸ Un componente de la actividad económica es el cumplimiento tributario. El contribuyente puede elegir una vía de organizar su actividad menos gravosa tributariamente, pero lo que se prohíbe es que ello se lleve a cabo mediante adulteración o incurriendo en simulaciones. ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario y Código Tributario*. Tomo I. 7ª edición. Santiago: Thomson Reuters, 2016, p. 398.

¹⁹ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula general antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, p. 104. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Planificación fiscal y economía de opción. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374 (JUR 2004, 155079), 554 (JUR 2004, 193496), 689 (JT 2004, 1119) y 896 (JUR 2004, 282567) de 2004. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2006, Tomo XV, Vol. I, p. 3038. ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. 1ª edición. Madrid: Marcial Pons, 1994, p. 40.

²⁰ A la que debe sumarse la libertad de empresa regulada en el artículo 19 N° 21 de la CPR. UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. 2ª edición. Santiago: LexisNexis, 2007, p. 8.

²¹ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Civitas, 1985 (reimpresión 1997), p. 12.

²² DÍEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*. Vol. I. 6ª edición. Cizur Menor: Thomson. Civitas, 2007, pp. 142-143.

se basta a sí misma, y es libre de crear los derechos y obligaciones que estime pertinentes²³.

Es así como la STC 83/1984, de 24 de julio, ponente Sr. Francisco Rubio Llorente, FJ 3º, ha manifestado que el “*principio general de libertad que la Constitución (art. 1.1) consagra autoriza a los ciudadanos a llevar a cabo todas aquellas actividades que la Ley no prohíba, o cuyo ejercicio no subordine a requisitos o condiciones determinadas*”.

La normativa tributaria actúa de cierta manera sobre una realidad jurídica previa definida por reglas extrafiscales. Como apunta GARCÍA NOVOA, el particular, cuando se mueve en el mundo del Derecho, lo hace desde un plano negocial al amparo del Derecho privado que ordena sus actos y negocios en función de los principios de autonomía de la voluntad y libertad contractual. El ámbito tributario actúa en un plano distinto, pues el legislador decide qué actos o negocios tipifica y cómo los tipifica e, incluso, puede apartarse de la configuración dada en el Derecho privado. Para efectos fiscales, el citado acto o negocio solo existirá en la medida que exista en sede privada²⁴.

Dentro de esa libertad contractual los contribuyentes pueden evitar la realización del hecho imponible logrando en ciertos casos la obtención del mismo o similar efecto económico que el asociado a la figura que es gravada. Toda la regulación de la lucha contra la elusión fiscal parte de un presupuesto: la búsqueda del ahorro impositivo es un fin lícito cumpliendo con la ley²⁵, cuestión que es “*tan evidente como la luz del día*”²⁶, y que es reconocida por la STC 46/2000, de 17 de febrero, ponente Sr. Vicente Conde Martín de Hija.

El límite se encuentra en que “*no se persiga con medios que contravienen directa o indirectamente la ley*”²⁷.

²³ LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge. *Los contratos. Parte general*. 5ª edición, actualizada por Fabián Elorriaga De Bonis. Santiago: Abeledo Perrot, 2010, p. 191.

²⁴ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 123.

²⁵ Cfr. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 107. Como apunta HENSEL, no se puede considerar inmoral el negocio que produce un ahorro impositivo, pues de otro modo se desconocería la legítima búsqueda de encontrar, en la medida de lo posible, vías no gravadas. HENSEL, Albert. *Derecho tributario...*, cit., pp. 230-231.

²⁶ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Fraude de ley y bonos austríacos (I). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2001-I, p. 1607.

²⁷ PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 9.

1.2. Límites a la autonomía de la voluntad en el ámbito tributario. Las cláusulas generales antielusión

Ahora bien, la regulación de las cláusulas generales antielusivas comporta una limitación a la autonomía de la voluntad, eso es innegable. La pregunta es, ¿la vigencia del principio de autonomía de la voluntad es una regla absoluta? ¿Puede verse limitada? ¿En qué casos?

En el derecho anglosajón, en un primer momento fue la jurisprudencia la que delimitó la forma aceptable en que los contribuyentes pueden organizar su actividad obteniendo un ahorro impositivo. En Estados Unidos, la Corte Suprema, en el caso *Gregory vs. Helvering*, 293 U.S. 465 (1935), manifestó que “[t]he legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted”. Por su parte, en la jurisprudencia británica, el punto de partida está dado por el caso *House of Lords Commissioners of Inland Revenue and His Grace the Duke of Westminster* (1936), en la opinión de Lord Tomlin, quien expresó que “[e]very man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be”²⁸.

Desde antiguo se ha manifestado que existen dos corrientes a la hora de analizar la admisibilidad de imponer limitaciones a la autonomía de la voluntad: i) las tendencias doctrinales y de ideología política que repugnan cualquier limitación a ella, para quienes las disposiciones legales se interpretan restrictivamente, el orden público se reduce a respetar las instituciones fundamentales del Estado, y la moral tiene una concepción muy reducida. Estas postulan la vigencia absoluta del *pacta sunt servanda* y la vuelta al liberalismo y a la total subordinación del orden jurídico al orden económico; ii) en una dirección radicalmente opuesta se encuentran quienes entienden que la autonomía de la voluntad reconoce límites intrínsecos, conforme a su naturaleza misma. Se piensa así que los jueces, juristas y poderes públicos en general no pueden ser neutrales y prestar colaboración al cumplimiento de un contrato, cualquiera sea su contenido. El contrato no es solo una cosa que afecta a los contratantes²⁹.

²⁸ Esta idea, considera PÉREZ ROYO ha sido repetida hasta el infinito, convirtiéndose en una suerte de mantra. En sí misma, esta máxima es indiscutible pues reconoce la libertad de elección de las formas jurídicas por parte de los contribuyentes. La pregunta es, en definitiva, si esta reconoce límites. PÉREZ ROYO, Fernando. La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. (Examen de casos recientes). *Quincena Fiscal*. 2005, N° 10, p. 13.

²⁹ DE CASTRO, Federico. Notas sobre las limitaciones intrínsecas de la autonomía de la voluntad. *Anuario de Derecho Civil*. 1982, Tomo XXXV, Fascículo IV, pp. 988-989.

De ello se desprende que la adaptación de los esquemas negociales a las necesidades de las partes gozará de tutela por el sistema jurídico en tanto no se extralimite y el resultado práctico no sea contrario a la finalidad de la ley o extraño al tenido en cuenta por esta³⁰. Lo central es que el Derecho no ampara cualquier tipo de acuerdo: existen restricciones que son imprescindibles para proteger a una parte de los posibles abusos de la otra, y a los terceros, de las consecuencias negativas que pudieran afectarles de estos acuerdos³¹. En la formulación del civilista la limitación a la autonomía de la voluntad ha venido dada siempre por consideraciones de orden moral o social, entre las que han tomado fuerza creciente se encuentra la potenciación de la buena fe y la condena al fraude y al abuso del derecho³², pues la Constitución no ampara el ejercicio de un derecho de manera abusiva o antisocial, entre los que se encuentran los casos de abuso del derecho y fraude de ley³³. Como apunta DÍEZ-PICAZO, si la autonomía de la voluntad tiene su fuente en la ley, es indiscutible que ella también puede restringirla o anularla³⁴, toda vez que el derecho no presta resguardo a determinadas situaciones que atentan en contra de los principios del ordenamiento. Por ello, CLAVERÍA GONSÁLBEZ considera que en ciertas hipótesis el legislador, tan respetoso de la autonomía contractual, opta por desprotegerla y desampararla por razones poderosas, especialmente vinculadas a la violación de principios que reputa nucleares³⁵.

Sentado que es admisible restringir el ejercicio de la autonomía de la voluntad, el paso siguiente es determinar si las limitaciones pueden establecerse en sedes extra-civiles, y en concreto, si son procedentes en el ámbito impositivo.

³⁰ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 205.

³¹ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid: Marcial Pons. 2004, p. 56. O como se ha manifestado, más que limitación, la legislación establece las reglas para su válido ejercicio. PICÓ I JUNOY, Joan. *El principio de la buena fe procesal*. 2ª edición. España: Bosch, 2013, p. 83.

³² DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 16. Lo propio manifiesta LARENZ, al expresar que, si bien la autodeterminación es una de las capacidades fundamentales del hombre, tiene numerosos límites. LARENZ, Karl. *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*. Trad. de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985 (reimpresión 1990), p. 74.

³³ PICÓ I JUNOY, Joan. *El principio...*, cit., pp. 80; 84; 98. En una línea similar PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. Responsabilidad penal del asesor fiscal. *Revista Técnica Tributaria*. 2003, N° 63, p. 114.

³⁴ DÍEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos...*, cit., pp. 152; 155-157. Por el contrario, en la doctrina civilista chilena, en tanto, marcadamente liberal, encontramos que LÓPEZ SANTA MARÍA considera que “*la misión del Derecho positivo es asegurar a las voluntades el máximo de independencia que resulte compatible con la libertad ajena. Los límites a la autonomía individual que sólo se conciben en cuanto impiden los abusos de unos sobre la libertad de los otros [...]. Para la doctrina de la autonomía de la voluntad, el concepto superior de justicia y las consideraciones de solidaridad social son irrelevantes*”. LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge. *Los contratos...*, cit., p. 195.

³⁵ CLAVERÍA GONSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Zaragoza: Publicaciones del Real Colegio de España, Bolonia 1998, pp. 50; 110; 141.

Para SANZ GÓMEZ, es evidente que las cláusulas generales antielusión restringen la autonomía de la voluntad en el ámbito tributario, pues suponen un examen de los negocios jurídicos celebrados por los particulares en relación con los efectos que estos producen en el ámbito fiscal³⁶. Apunta GARCÍA BERRO que ello tendrá lugar en aquellos supuestos en los que “*con artificio, forzando los moldes negociales para obtener un resultado contrario al derecho, se aleja de manera voluntaria de la protección que la seguridad jurídica le dispensa*”³⁷.

Y es que, como ha expresado la STS de 19 de julio de 2016 (RJ 2016\5774), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero, FD 9º.A, “*el respeto de las determinaciones personales por el poder público, la comunidad, exige que estas se produzcan en el modo y forma que el ordenamiento jurídico establece tanto de naturaleza sustantiva como formal si se pretende el amparo de éste. Si las determinaciones personales no cumplen estas exigencias, el ordenamiento jurídico no solo puede sino que debe desconocerlas, porque hacerlo de otra manera supondría consagrar la anarquía y la violación de los valores e intereses comunes que, precisamente, el ordenamiento jurídico está llamado a salvaguardar, y cuya defensa es, precisamente, la justificación de su existencia*”.

A nuestro juicio la limitación a la autonomía de la voluntad en sede fiscal tiene un fundamento que no difiere del establecido en otras instituciones del Derecho civil. En efecto, la economía de opción es perfectamente lícita y amparada por el Derecho; la elusión no. La razón por la cual en sede tributaria se priva de efectos a determinadas formas de ejercer la autonomía privada dice relación con que, en los casos de elusión, hay una vulneración al principio de principio de buena fe³⁸.

2. La planificación tributaria: una actuación que puede dar lugar a la economía de opción, elusión o evasión

2.1. La planificación tributaria y la imposibilidad de calificarla *a priori* como lícita o ilícita

Hemos dicho que la legislación no impone al contribuyente la obligación de organizar sus negocios de la forma más gravosa desde el punto de vista fiscal. Efectivamente, no existe

³⁶ SANZ GÓMEZ, Rafael. Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario. En GARCÍA-HERRERO BLANCO, Cristina (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*. Madrid: Institutos de Estudios Financieros. Doc. N° 13/2016, p. 225.

³⁷ GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2010, N° 145, p. 72.

³⁸ Vid. Capítulo II.4.

una norma en este sentido, y por lo demás, los particulares tienen la facultad de planificar su tributación.

No podemos desconocer que en el ámbito internacional, a través de los trabajos realizados por la OCDE, se habla de la «planificación fiscal agresiva»³⁹. Sin embargo, para los efectos de la presente investigación, prescindiremos de emplear dicho término, pues, por muy agresiva que sea una planificación, si no es captada por los presupuestos de una norma general antielusión —general o especial—, sus efectos jurídicos no podrán ser desconocidos. Lo relevante en el estudio que iniciamos, es determinar si los efectos jurídicos de la planificación tributaria llevada a cabo por el contribuyente son aceptados por un concreto ordenamiento jurídico⁴⁰.

Tampoco ahondaremos mayormente en el teorema del «impuesto al tonto»⁴¹, pues —como señala PONT CLEMENTE— más bien corresponde a una visión valórica de carácter

³⁹ Por lo demás, y como apunta PISTONE, analizando la conjugación del *double Irish* con el «sándwich holandés», cuando se está ante un caso de «planificación fiscal agresiva», las partes involucradas establecen razones económicas válidas para la intervención de cada sociedad, no pueden ser consideradas manifestación de elusión fiscal ni las operaciones particulares llevadas a cabo ni el esquema en su conjunto, pues iría en contra de la libertad de establecimiento en el mercado interno de la Unión Europea. Si bien se afecta la contribución al sostenimiento del gasto público y reduce la recaudación sobre la concreta manifestación de capacidad económica, en este tipo de planificaciones, lo que se busca obtener es un ahorro impositivo utilizando discordancias entre distintos ordenamientos impositivos. De ahí su crítica a la Recomendación de la Comisión Europea de 6 diciembre de 2012, que equipara el concepto de planificación fiscal agresiva con elusión fiscal. PISTONE, Pasquale. La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2016, N° 170, p. 119; 132; 135, nota 54; 138-139; 141.

⁴⁰ De todos modos, no puede dejar de apuntarse el fenómeno reconocido por MARÍN BENÍTEZ, en el sentido de que las BEPS han cambiado diversos paradigmas de la tributación a nivel internacional. Ello, a pesar de que aún subsisten zonas grises asociadas a la delimitación de los conceptos (economía de opción, elusión fiscal, fraude de ley, evasión fiscal, planificación fiscal abusiva, etc.). Existe, por tal motivo, una falta de seguridad jurídica en lo relativo a los efectos jurídicos derivados de los actos o negocios jurídicos realizados por los contribuyentes, pero intuye la autora que esto podría ser un fin en sí mismo para forzarlos a que abandonen esquemas que, siendo legales, producen efectos indeseados, a fin de que “*asuman unos principios de planificación fiscal alineados con los nuevos estándares de la fiscalidad internacional*”. Ahora bien, en su concepto, no todo supuesto identificado en BEPS como planificación fiscal agresiva es ilícito, en el sentido que el ordenamiento deba corregir los efectos de dicha planificación, sino que tal ilicitud se ha de concluir tras la valoración de las circunstancias concretas de cada caso. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. En FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo A. (Dir.). *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2017, pp. 87; 105.

⁴¹ Expresión acuñada por Gerd ROSE, con la cual designa aquella parte de las cargas públicas “*que no habrían nacido si el contribuyente hubiese alcanzado el mismo objetivo económico considerando perspicazmente las posibilidades de configuración a su alcance*”. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...*, cit., p. 117.

negativo de la economía de opción, en el que se la asocia a habilidades de los listos y a una cierta visión mitificada de la *praxis* empresarial⁴².

Lo que buscamos determinar es el concepto de planificación tributaria.

La doctrina acostumbra a seguir la definición dada por GARCÍA NOVOA, para quien corresponde a la “*facultad de los particulares [dentro de la legalidad] de adoptar las fórmulas negociales más convenientes, especialmente respecto a tributos que gravan actos o contratos, o cualquier consecuencia jurídica con trascendencia económica derivada de los mismos, con la finalidad de minimizar la carga fiscal o de obtener cualquier tipo de ventaja tributaria sin incurrir en vulneración del ordenamiento*”⁴³.

Sin embargo, y como acertadamente ha señalado MARÍN BENÍTEZ, este tipo de definiciones que consideran como elemento de la planificación fiscal la licitud o la no vulneración del ordenamiento jurídico, involuntariamente la asimilan a un concepto diverso y diferenciable como es el de economía de opción. Luego, la esencia de la planificación tributaria no descansa en esta no-vulneración del ordenamiento jurídico⁴⁴. Tal confusión conceptual también es posible encontrarla en Chile, que de la doctrina se ha trasladado a la jurisprudencia⁴⁵.

A nuestro juicio, la planificación tributaria es una actuación llevada a cabo por el contribuyente que busca sustraerse del fenómeno tributario, o bien, reducir la carga impositiva, sin que sea determinable *a priori* la licitud de esta. Por ello compartimos la definición de MARÍN BENÍTEZ, para quien es “*un plan organizado para obtener el objetivo de menor pago de impuestos, sea su resultado lícito y legítimo, o no*”⁴⁶.

De esta definición se sigue que la planificación tributaria podrá derivar en una legítima economía de opción, pero también en conductas ilícitas, como son la elusión y la

⁴² PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. Responsabilidad penal..., cit., p. 118. Para una visión de la realidad española en esta materia, vid. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente. *Quincena Fiscal*. 2003, N° 1, pp. 9-12.

⁴³ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, pp. 102-103.

⁴⁴ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 42.

⁴⁵ Vid. en este Capítulo el apartado 3.1.

⁴⁶ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 42, definición que por lo demás es concordante con la dada por la OCDE. *Glossary of tax terms* [en línea. Consulta: 15 de noviembre de 2017]. Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>. En Chile sostuvo una postura similar REBARREN, quien concibe la planificación tributaria como “*la acción del contribuyente destinada a maximizar su utilidad después de impuestos, utilizando para ello una forma de organización o de contratación que le permita disminuir su carga impositiva*”. REBARREN, Soledad. *Planificación Tributaria o fraude tributario*. Tesis para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor guía: Rodrigo Valenzuela. Santiago: Universidad de Chile, 1992, Introducción, p. s/n.

evasión⁴⁷. Opción que también comparte GARCÍA BERRO, para quien las planificaciones fiscales que se desenvuelven fuera de los márgenes establecidos por el ordenamiento tributario, es legítimo que sean sujetas a tributación, prescindiendo del molde jurídico utilizado⁴⁸.

Cuando afirmamos que las planificaciones tributarias ilícitas deben ver corregidos sus efectos jurídico-tributarios, no nos estamos refiriendo a una ilicitud desde la perspectiva del *ius puniendi* o sancionadora. Lo que afirmamos aquí es algo diverso. En este punto seguimos lo señalado por ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ-LANZ⁴⁹, para quienes en los supuestos de elusión —fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la norma tributaria— nos encontramos ante actos ilícitos desde una perspectiva kelseniana⁵⁰, pues corresponden a una acción establecida por el ordenamiento jurídico como condición de una sanción. El comportamiento es ilícito porque se le sanciona⁵¹. La sanción en estos casos consiste en la aplicación coactiva de la norma defraudada o eludida, en no dar lugar al nacimiento de ventajas fiscales pretendidas y en la liquidación de los intereses de mora⁵².

⁴⁷ En la doctrina chilena se pronuncia en este mismo sentido AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión*. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2014, p. 224. Es más, esta noción parece ser compartida por el ente fiscalizador chileno, según da cuenta lo manifestado por el Director del SII en su comparecencia al Congreso Nacional, en el marco de la tramitación de la Ley N° 20.899, al señalar que la norma general antielusión solo se aplica cuando la planificación tributaria sea abusiva o simulada. Si la planificación carece de estos elementos, nunca será cuestionada. Historia de la Ley N° 20.899 [en línea. Consulta: 12 de febrero de 2016]. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-laley/4829/103>., p. 192. Por lo tanto, implícitamente se está reconociendo que la planificación tributaria puede dar lugar a una economía de opción, y en estos casos no generará un efecto correctivo del ordenamiento jurídico. En contra de lo que nosotros sostenemos, REBARREN manifiesta que la planificación tributaria no comprende la simulación. REBARREN, Soledad. *Planificación Tributaria...*, cit., p. 16.

⁴⁸ GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los modos de enfrentar..., cit., p. 54.

⁴⁹ ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. 2006, N° 281-282, pp. 6-8.

⁵⁰ Para KELSEN el hecho ilícito es una conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o a la conducta prohibida por la norma a la que se anexa una sanción. El hecho ilícito viola la existencia misma del Derecho, por lo que el ordenamiento jurídico reacciona en forma de una sanción. Así, llama norma primaria a la que establece la relación entre el hecho ilícito y la sanción; y se llama secundaria a la que prescribe la conducta que permite evitar la sanción. KELSEN, Hans. *Teoría pura del Derecho*. Trad. de Moisés Nilve. 4ª edición. Buenos Aires: Eudeba, 2000, p. 73.

⁵¹ También plantea la ilicitud tributaria de las conductas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria CALVO VÉRGEZ, Juan. La reforma de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acometida por la ley 34/2015. En MERINO JARA, Isaac (Dir.); CALVO VÉRGEZ, Juan (Coord.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial, 2016, p. 33.

⁵² En contra, SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias. En SÁNCHEZ MACÍAS, José Ignacio; CALVO ORTEGA, Rafael; RODRÍGUEZ LÓPEZ, Fernando (Eds.). *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*. Salamanca: Ediciones de la Universidad de Salamanca, 2005, p. 825, para quien el fraude a la ley no es un ilícito —a pesar de que pueda considerarse inmoral y hasta repulsivo—, porque la ley no resultaba aplicable.

Esta ilicitud, en el sentido de reacción civil, es independiente de que adicionalmente “pueda ser o no el presupuesto para la aplicación de sanciones de naturaleza punitiva en el ámbito tributario sancionador o en el ámbito penal”⁵³.

Nuestra postura es, por tanto, que la planificación tributaria es la denominación que se da a la actuación del contribuyente que busca minimizar su carga fiscal. Cada ordenamiento jurídico fija la línea de lo lícito y lo ilícito⁵⁴ al definir aquellas condiciones que generan que los efectos de determinados actos, contratos, negocios o conjunto de ellos no sean admitidos. La ilicitud por elusión, por tanto, es un concepto de alcance relativo, ya que depende de la regulación de cada legislación nacional⁵⁵.

2.2. La licitud o ilicitud de la planificación tributaria. La importancia de mantener la calificación tripartita (economía de opción, elusión y evasión)

La planificación tributaria es el procedimiento empleado por el contribuyente. El resultado de esta operatoria podrá dar lugar a una diversa calificación. Surge así la clásica distinción tripartita entre economía de opción, elusión y evasión⁵⁶⁻⁵⁷, según el grado de respeto al ordenamiento jurídico de la planificación tributaria⁵⁸. La gran pregunta es cómo trazar la línea divisoria entre la economía de opción, la elusión y la evasión fiscal⁵⁹.

⁵³ ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. Fraude a la ley tributaria..., cit., p. 8.

⁵⁴ CIPOLLINA, Silvia. *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*. Padova: CEDAM, 1992, p. 125. De hecho, y como manifiesta MARÍN BENÍTEZ, ello influye en que, *a priori* y en abstracto, no sea posible determinar si la planificación tributaria está permitida, pues cada ordenamiento tributario lo establece por exclusión al señalar los elementos, circunstancias o requisitos que permiten denegar las consecuencias fiscales de determinados actos o negocios jurídicos que buscan obtener un resultado tributario. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 280.

⁵⁵ CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, p. 138.

⁵⁶ Las SSTs de 22 de junio de 2016 (RJ 2016\4311), FD 7º y de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), FD 3º, todas del ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, luego de manifestar que el ordenamiento jurídico ha de establecer mecanismos que concilien el principio de legalidad y tipicidad tributaria con el de justicia impositiva, que exige que tributen todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido gravar, plantea que las tres categorías dogmáticas: economía de opción, elusión y evasión, son las que se utilizan para “el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias”.

⁵⁷ Para GODOI, esta clasificación tripartita solo tiene sentido si se acepta la posibilidad de que acaezcan fraudes de ley en materia tributaria, toda vez que el concepto de elusión es dependiente de aquel. GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pp. 84-85.

⁵⁸ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Planificación fiscal..., cit., p. 3038. EL MISMO. *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid: Marcial Pons, 2016, p. 78.

⁵⁹ MASTELLONE, Pietro. Fenomenologia dell'abuso del diritto tributario nella prospettiva comparata. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*. 2014, N° 1, pp. 293-294. GONZÁLEZ GARCÍA, apunta que la delimitación del nombre al cual asociar las diversas conductas que puede incurrir el contribuyente es una tarea delicada cuyo éxito puede ser dudoso, porque tal es el caos que existe a nivel conceptual, que el investigador que aborda estas materias en algún momento tendrá la tentación de desistir de su intento.

Una posición sostiene que es necesario superar esta clasificación tripartita, hablar más bien de planificación fiscal ilícita, que tiene lugar cuando “*las ventajas fiscales que pretende conseguir no son admitidas por el ordenamiento tributario*”. Ello, en primer lugar, por los problemas conceptuales que genera la delimitación de la elusión fiscal: en ocasiones se la emplea como sinónimo de fraude de ley, en otras, como toda planificación fiscal que no sea constitutiva de evasión fiscal y, finalmente, como representativa de conductas lícitas en las cuales se evita el devengo del impuesto mediante procedimientos, actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económicas. En segundo término, plantea que reducir las categorías a planificaciones fiscales lícitas e ilícitas permite obviar el concepto de licitud *in natura* que la doctrina asocia al comportamiento en fraude a la ley⁶⁰, toda vez que existe una reacción del ordenamiento jurídico y, por tanto, ilicitud, pues sus efectos son rechazados por el ordenamiento⁶¹.

No podemos seguir esta postura toda vez que aún es posible determinar consecuencias diversas entre la elusión y la evasión en el ámbito penal. En efecto, la STC 120/2005, de 10 de mayo —a la que aludiremos en incontables ocasiones—, expresamente señala que es inadmisiblemente constitucionalmente entender verificado el ilícito tributario cuando la conducta del contribuyente es calificada como fraude a la ley⁶² pero la acepta en los supuestos de simulación⁶³.

Con la supresión de la distinción entre elusión y evasión, perdería sentido la diferenciación —aunque difícil en la práctica—, entre el conflicto en la aplicación de la

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Elcano: Editorial Aranzadi S.A., 2001, p. 18.

⁶⁰ Por todos, a favor de la licitud del fraude a la ley, SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Fraude de ley... (I)..., cit., p. 1606. En contra de la distinción entre licitud e ilicitud PALAO TABOADA, para quien dicha discusión es una “*evidente contradicción in terminis*”, porque a través de él se evita la satisfacción de un impuesto que en realidad es ya debido. PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 23-24; 26.

⁶¹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 42; 44-46.

⁶² Con mayor o menor acuerdo respecto de la definición de elusión, cierto es que se ha acostumbrado a considerar especies de esta al fraude a la ley y al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. De hecho, la propia jurisprudencia del STS de 23 de mayo de 2016 (RJ 2016\2502), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 15°, entiende que la declaración de fraude de ley “*cumple la finalidad de evitar que tenga éxito el propósito elusivo*”.

⁶³ Tradicionalmente, se estima la simulación es una especie del género de evasión fiscal. Sin embargo, por excepción, hay quien considera que la simulación es un fenómeno elusivo. ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación en Derecho tributario. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel, ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 564-565. HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1976, N° 10, p. 324. En Chile, legalmente, la simulación fiscal se considera un caso de elusión de las normas tributarias.

norma tributaria y la simulación, los cuales presentan diversos presupuestos normativos para su aplicación y disímiles consecuencias jurídicas. No son figuras equivalentes, por lo que el principio de proporcionalidad exige tener en consideración la diversa entidad del peligro o riesgo a fin de determinar la medida a emplear, reservando los instrumentos más gravosos para la simulación⁶⁴.

La distinción entre economía de opción y elusión es fundamental. Así lo recoge la experiencia comparada. Baste mencionar la decisión del *Conseil Constitutionnel* francés, contenida en la sentencia de 29 de diciembre de 2013, n. 684, que establece que la nueva definición de abuso del derecho, contenido en el artículo 100 de la *Loi de finances pour 2014* —más amplia que el abuso del derecho que la contenida en el artículo 64 del *Livre des Procédures Fiscales* (LPF)— era inconstitucional, porque sustancialmente habría eliminado la línea divisoria entre la economía de opción y la elusión fiscal, desconociendo la libertad del contribuyente de escoger la vía fiscalmente menos onerosa, como asimismo, atribuyendo “*un important marge d’appréciation à l’administration fiscale*”⁶⁵.

3. La economía de opción: una planificación tributaria lícita

El término «economía de opción» fue acuñado en España por LARRAZ⁶⁶. Correspondió a un concepto sin parangón en el Derecho comparado que actualmente es plenamente aceptado.

Analizando la forma en que debían interpretarse las normas tributarias —dependiendo de si la actuación del contribuyente se encontraba de buena o mala fe—, LARRAZ consideró que el fraude a la ley no debía confundirse con la «economía de opción». Si bien en ambos

⁶⁴ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. Cuestiones tributarias y economía colaborativa. *Quincena Fiscal*. 2017, N° 18, p. 101. En efecto, ROZAS VALDÉS afirmaba antes de la dictación de la Ley 34/2015, que la diferencia entre la elusión y evasión, identificada como fraude (conflicto) y simulación, estribaba en la posibilidad de sancionar en el caso de estar ante esta, pero no en el caso de aquella, por lo que consideraba que, si las conductas elusivas fuesen sancionables, no tendría mayor interés distinguirlas de las evasivas. ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam. ¿Simulación civil o recalificación tributaria? *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*. 2006-II, p. 2968. Hoy, sin embargo, la LGT contempla un tipo infractor en casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. A pesar de lo anterior, la distinción mantiene importancia, a nuestro juicio, ya que las consecuencias penales están prohibidas en el caso del fraude a la ley, por aplicación de la doctrina de la STC 120/2005, de 10 de mayo.

⁶⁵ En Bélgica, la norma del artículo 167 de la *Loi-programme* (I) de 29 de marzo de 2012, ha reformulado la disposición general antielusiva, contemplando también una definición de abuso del derecho. Inmediatamente se ha señalado que esta violaba el principio de legalidad establecido a nivel constitucional, pero el Tribunal Constitucional se ha manifestado en contra de tal circunstancia, mediante decisión de 30 de octubre de 2013. Sentencias citadas por MASTELLONE, Pietro. *Fenomenologia dell’abuso del diritto...*, cit., pp. 321; 327.

⁶⁶ LARRAZ, José. *Metodología aplicativa del Derecho tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1952, pp. 60-63.

hay una concordancia entre lo formalizado y la realidad, esta última no atenta en contra de lo querido por la ley, ni concurren deformaciones anómalas del negocio jurídico⁶⁷.

Posteriormente el concepto fue tomado por ALBIÑANA, quien lo redujo a las opciones expresamente contempladas por el legislador⁶⁸, reservando el autor el término «economía fiscal» para el campo de indiferencia de las leyes impositivas⁶⁹. A diferencia de la economía de opción en la concepción de LARRAZ, la sostenida por ALBIÑANA es más beneficiosa para las Administraciones tributarias.

Ahora bien, como afirma GARCÍA NOVOA, no pueden perderse de vista dos consideraciones esenciales: i) que la economía de opción es una elección efectuada por un contribuyente a una oferta de diversas alternativas, que no puede limitarse a los casos en los que la propia legislación expresamente propone dos alternativas tributarias, y ii) que no toda actividad desplegada por los particulares destinada a ahorrar impuestos puede ser considerada economía de opción, pues esta última termina donde comienza la elusión⁷⁰.

La economía de opción, para PONT CLEMENTE, no es más que “*el trasunto tributario de la autonomía de la voluntad del Código Civil, que es el concepto que describe el derecho inalienable de los sujetos de Derecho privado*”⁷¹. Luego, la economía de opción es lícita, aunque en ocasiones el legislador modifique la regulación, haciendo desaparecer las distintas posibilidades que determinaban las normas. Cuando el legislador toma este camino, convierte en innecesaria la opción⁷².

⁶⁷ LARRAZ, José. *Metodología aplicativa...*, cit., pp. 60-63.

⁶⁸ Al señalar que esta solo puede darse “*cuando la Ley expresamente ofrezca dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y tratamientos impositivos diferentes, y ambas instrumenten el mismo fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar*”. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *La evasión legal...*, cit., p. 14. Tal como reconoce ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Planificación fiscal...*, cit., p. 3048, estos casos no son los más frecuentes.

⁶⁹ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. *La evasión legal...*, cit., p. 15. Pareciera que RUIZ ALMENDRAL se acoge a esta noción de economía de opción, pues considera que esta “*no es más que la utilización de opciones fiscales, allí donde éstas existan, que normalmente será donde haya normas o fines extrafiscales*”. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la Ley...*, cit., p. 75.

⁷⁰ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 109-110; 121-122.

⁷¹ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *Responsabilidad penal...*, cit., p. 97. EL MISMO. *Economía de opción...*, cit., p. 18.

⁷² MARTÍN QUERALT, Juan *et al.* *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 27ª edición. Madrid: Tecnos, p. 186. También, PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión de proyecto de la nueva Ley General Tributaria. En La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 151, para quien es claro que la economía de opción no es otra cosa que la posibilidad legítima de elegir. Distinto es que por razones políticas el legislador estime conveniente acabar con determinadas vías lícitas, someténdolas a gravamen.

3.1. Las fronteras de la economía de opción en la jurisprudencia

A nivel jurisprudencial, en España, la economía de opción ha sido expresamente reconocida.

Es así como la STC 46/2000, ponente Sr. Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 6º, a pesar de afirmar que en ciertos casos hay economías de opción «indeseadas»⁷³, entiende que corresponde a “*la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto de otras*”, y agrega, que la búsqueda de economías de opción no supone por sí misma de forma directa e inmediata la vulneración del principio de capacidad económica.

Más allá del calificativo de «indeseadas», la legitimidad de la economía de opción está fuera de toda duda, porque como ha manifestado el Tribunal Supremo “*no afecta al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria*”⁷⁴ y se encuentra “*fundada indudablemente en el dogma de la autonomía de las voluntades, en la libertad de contratación y en la libertad de empresa, «ex» art. 1255 CC*”⁷⁵. Lo relevante es que la legitimidad de la economía de opción no se ve alterada por el hecho de que la alternativa elegida por el contribuyente sea la que implique menor tributación⁷⁶.

Lo que permite la economía de opción es que “*los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la poder (sic) escoger la que resulte fiscalmente más rentable, siempre*

⁷³ Denominación incorrecta para la doctrina que considera que no corresponde distinguir entre economías de opción deseadas por el legislador y aquellas no deseadas. El término empleado por el Tribunal Constitucional le da una connotación en cierta forma reprochable a esta conducta de los contribuyentes, que en sí es legítima y a la cual nada puede objetarse. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. Planificación fiscal..., cit., p. 3054. FALCÓN Y TELLA, Ramón. La Administración tributaria: ¿aplicar la ley o legislar? *Quincena Fiscal*. 1995, N° 9, p. 5. Para GONZÁLEZ GARCÍA, el peligro de este concepto es que podría derivar en que el principio de economía de opción deje “*de ser un límite al poder tributario normativo del Estado y garantía de trato justo para el contribuyente, para convertirse en una especie de bula para seguir la riqueza de los contribuyentes allí donde la riqueza se encuentre*”. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El Fraude a la ley...*, cit., p. 35.

⁷⁴ SSTS de 18 de marzo de 2013 (RJ 2013/2775), ponente Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, FD 2º; de 3 de marzo de 2011 (Rec. N° 4699/2006), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 3º, y de 4 de junio de 2007 (RJ 2007/4575), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º.

⁷⁵ SSTS de 14 de marzo de 2005 (RJ 2005\3788), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 5º; de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004\5189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 5º, y de 2 de noviembre de 2002 (RJ 2003\1025), ponente Sr. José Mateo Díaz, FD 6º.

⁷⁶ STS de 22 de junio de 2016 (RJ 1503\2016), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 7º, pues “*la contribuyente podía haber optado por otras alternativas, todas ellas más costosas desde el punto de vista fiscal. Pero, el evitar éstas, cuando concurren otros motivos económicos, no puede suponer un fraude de ley, sino el ejercicio de una economía de opción*”.

*que no vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales*⁷⁷. El límite, precisa la jurisprudencia, se encuentra en la elusión y en la simulación⁷⁸, a pesar de lo cual se reconoce que la economía de opción ocupa un espacio tan cercano a la elusión tributaria, que llega a confundirse con ella. Pero deben diferenciarse, pues “*bajo la apariencia de economía de opción, [no es posible que] se pueda incidir en cualquier tipo de negocio anómalo*”⁷⁹.

La jurisprudencia ha identificado, asimismo, otro rasgo diferenciador entre la economía de opción y el fraude, la «artificialidad»: “*la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios*”⁸⁰, de forma tal que “[e]n los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado”⁸¹.

⁷⁷ SSTs de 21 de marzo de 2005 (RJ 2005\3566), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 5° y de 2 de noviembre de 2002 (RJ 2003\1025), ponente Sr. José Mateo Díaz, FD 6°.

⁷⁸ A este respecto la STS de 18 junio de 2015 (RJ\2015\2965), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 5°, que indica que, para optar entre las diversas alternativas, el particular no debe llevar a cabo maniobras elusivas o de abuso de las posibilidades de configuración jurídica. La economía de opción, por tanto, no entrega la opción al sujeto pasivo de configurar negocios o situaciones económicas con la sola finalidad de obtener una ventaja tributaria. Lo interesante es que la sentencia contrasta la economía de opción con la elusión, en la que incluye el fraude a la ley, la simulación (supuesto típico de evasión) y al negocio indirecto (supuestamente erradicado).

⁷⁹ STS de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004\5189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 5°.

⁸⁰ STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012\10189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 9°. En el mismo sentido GARCÍA BERRO, para quien las actuaciones no artificiosas de los contribuyentes que generen un ahorro impositivo han de ser aceptadas, pues se está ante supuestos de economía de opción. GARCÍA BERRO, Florián. *Sobre los modos de enfrentar...*, cit., p. 73.

⁸¹ STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012\10189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 9°. También las SSTs de 22 de diciembre de 2016 (RJ 2016\6238), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 2°; de 5 de febrero de 2015 (RJ 2015\1045), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 5°, y de 14 de marzo de 2005 (RJ 2005\3788), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 5°. La STSJ de Navarra de 16 de abril de 2001 (RJ2001\360), ponente Sr. Iñigo Barberena Belzunce, FD 5°, expresa que no constituye fraude a la ley la economía de opción y esta tiene lugar “*en la medida en que se ha limitado [el contribuyente] a optar legítimamente, de entre las diversas posibilidades que le ofrecía la legislación fiscal vigente en el momento en que realizó las inversiones, por una que le resultaba menos gravosa, realizando para ello actos o negocios completamente normales y típicos, y sin abuso ninguno del Derecho*”, y agrega en el FD 6°, que el artículo 24 de la LGT/1963, alude a la elusión ilícita del pago del tributo, “*es decir, a la que es contraria a Derecho, no al ahorro lícito de impuestos mediante la realización de actos expresamente previstos y queridos por la ley*”.

Un caso paradigmático de economía de opción fue el resuelto por la STS de 30 de marzo de 1999 (RJ 1999\2959), ponente Sr. Alfonso Gota Losada⁸², que en su FD 6º consideró que en el asunto ventilado en juicio “*no existe «fraus legis», sino simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad a los cónyuges para modificar su régimen económico-matrimonial, pudiendo acordar la disolución de la sociedad legal de gananciales, constante matrimonio, cuando les convenga*”.

En Chile, los conceptos de economía de opción y planificación fiscal están mezclados. La confusión se traspasa de la doctrina a la Corte Suprema. En efecto, esta comienza a perfilar la ilicitud de la elusión a partir de su SCS Rol N° 25.915-2014, de 27 de julio de 2015. En el C. 10º, siguiendo expresamente a UGALDE y GARCÍA⁸³, considera que es posible distinguir la elusión tributaria de la planificación y define a esta última como “*la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso de renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario*”⁸⁴.

⁸² El contribuyente y su cónyuge adquirieron estando vigente el matrimonio y siendo el régimen económico matrimonial el de sociedad legal de gananciales, y en concepto de tales, cuatro fincas en cuatro fechas distintas: el 15 de octubre de 1968, el 4 de septiembre de 1972, el 4 de marzo de 1974 y el 8 de agosto de 1974. El 9 de septiembre de 1992, ambos cónyuges otorgaron escritura pública de capitulaciones matrimoniales, modificando el régimen y estableciendo el de separación de bienes. A continuación, procedieron a la liquidación de la sociedad de gananciales y adjudicación a cada uno de los cónyuges de los bienes procedentes. En la misma fecha, pero en una escritura pública posterior, el contribuyente vendió las fincas urbanas que se le habían adjudicado. El ayuntamiento de Santander practicó las liquidaciones reclamadas por concepto del arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos, tomando como fecha de adquisición de dichas fincas la de compra de estas por la sociedad legal de gananciales y no la de adjudicación al disolverse el régimen en 1992. La normativa del arbitrio, como un impuesto específico, establece que no se consideraría transmisión del dominio, “*las aportaciones de bienes a una comunidad, hechas por los partícipes, ni las adjudicaciones a los comuneros, en los casos de división total o parcial de la comunidad*”.

⁸³ UGALDE y GARCÍA, quienes al tratar este tema lo hacen bajo un acápite que denominan «economía de opción o planificación tributaria» tras lo cual dan su concepto de economía de opción, para luego reproducir otras, relativas a la planificación tributaria. Estos autores, tras hacer sinónimas ambas expresiones, definen la economía de opción como “*la facultad de elegir entre varias alternativas lícitas de organización de los negocios o actividades económicas del contribuyente, o incluso renunciar a la realización de negocios o actividades, todo con el fin de obtener un ahorro tributario*”. UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Elusión, planificación y evasión tributaria*. 4ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2010, pp. 65-81. El mismo vicio presentan las definiciones de VERGARA HERNÁNDEZ, Samuel. *Planificación tributaria & tributación*. Santiago: Editorial Tributaria Nova Lex, 2006, p. 12. BRZOVIC GONZÁLEZ, Franco. *Evasión y Elusión Tributaria*. *Revista de Derecho (Universidad Finis Terrae)*. 2003, N° 7, pp. 360-361. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho privado*. Santiago: Ediciones UC, 2016, p. 96. CATTANEO ESCOBAR, Isaías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. *Elusión tributaria*. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2017, N° 17, p. 234. MATUS FUENTES, Marcelo. *La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo*. *Ius et praxis*. 2017, N° 1, Año 23, *passim*.

⁸⁴ El mismo error conceptual comete la STTA de la Región de Bío-Bío RIT GR-10-00062-2012, de 7 de noviembre de 2013, C. 27º, que cita expresamente a UGALDE y GARCÍA.

No es frecuente encontrar jurisprudencia que defina la planificación tributaria en los términos en que hemos afirmado ha de entenderse, esto es, como una actividad que consiste en la búsqueda del ahorro impositivo⁸⁵, sino que más bien se define como economía de opción⁸⁶, lo que no permite diferenciar ambas figuras⁸⁷.

3.2. La tesis formalista de FALCÓN Y TELLA: el fraude a la ley como forma de gravar determinadas economías de opción

En el año 1995, FALCÓN Y TELLA sostiene que, en la aplicación del fraude a la ley tributaria, lo que se grava son ciertas economías de opción⁸⁸.

La tesis del citado autor parte de la base que el hecho imponible se realiza o no se realiza. En el primer caso, si no hay pago, se estará ante una infracción, que podrá ser cualificada, si se intenta disimular el hecho imponible; en el segundo, pura y simplemente ante una economía de opción. No puede ser de otra manera, pues en virtud del principio de seguridad jurídica no es admisible dar un tratamiento distinto “*en función de meras conjeturas sobre si, quien no ha realizado el hecho imponible, lo habría realizado o no de no existir el gravamen*”⁸⁹, sin que sea prohibido o contrario al ordenamiento dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible. Pero, cuestión distinta es, considera, que en determinados casos extremos el sistema tributario ordene sujetar a

⁸⁵ Como excepción, podemos citar a la STTA de la Región de Coquimbo, de 29 de abril de 2013, RIT GR-06-000058-2012, cuyo criterio va en la línea de lo que estamos manifestando. En efecto, en el C. 29, el órgano jurisdiccional declara que “*la complejidad del sistema tributario, frecuentemente trae aparejada la existencia de las llamadas planificaciones, que por regla general se estiman lícitas. Sin embargo, por encontrarse con frecuencia en el límite de lo que la Ley permite, han de examinarse con especial celo, a objeto que el contribuyente no burle con maniobras que únicamente se explican en función de la elusión del cumplimiento tributario*”. Pronunciamiento confirmado en las instancias superiores, aunque sin mención expresa al aspecto transcrito. Vid. SCA de La Serena, Rol N° 14-2013, de 30 de octubre de 2013, y SCS Rol N° 14.654-2013, de 15 de octubre de 2014.

⁸⁶ De hecho, la SCA de Concepción de 16 de diciembre de 2013, Rol N° 50-2013, C. 17°, expresamente alude a la economía de opción que, siguiendo a GARCÍA NOVOA, entiende que “*es un comportamiento acorde con las leyes tributarias y autorizada por el legislador*”.

⁸⁷ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, pp. 19; 21. Por lo demás, constatan que, aunque la distinción entre ambas es evidente, hay propuestas que niegan cualquier distinción y reducen a dos las formas de reacción del contribuyente al fenómeno tributario: economía de opción y evasión. Abiertamente contrario a esta igualación entre economía de opción y planificación tributaria se manifiesta MASSONE PARODI, Pedro. *Principios de Derecho Tributario*. Tomo I. 4ª edición. Santiago: Thomson Reuters, 2016, pp. 529-530, para quien la planificación tributaria es una actividad o un proceso dirigido a un fin determinado, de manera tal que, aunque busca un determinado resultado, no se identifica con este, ya que incluso puede ser empleada en la búsqueda de la elusión.

⁸⁸ Vid. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC. *Quincena Fiscal*. 1995, N° 17, pp. 5-15. EL MISMO. El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura. *Quincena Fiscal*. 1995, N° 18, pp. 5-10.

⁸⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (I)..., cit., p. 12.

gravamen a ciertas economías de opción, para lo cual es necesario seguir un procedimiento especial⁹⁰.

De esta forma, el gravamen procede en casos excepcionales, y han de concurrir circunstancias especiales que permitan concluir que, aunque no se haya realizado el hecho imponible, la voluntad del legislador hubiera sido gravar igualmente el «hecho equivalente realizado». Si no lo hizo, fue porque ni siquiera ha estado en condiciones de imaginar la posibilidad del mismo. De lo contrario, ha de afirmarse que se está ante una economía de opción querida o al menos tolerada. El sentido de la ley, a su juicio, no depende de lo que el legislador «quiere» sino lo que esta «dice», por lo que cuando calla, consciente o no el legislador, no puede crearse un tributo al margen de la ley⁹¹.

La importancia de esta tesis formalista⁹², que cuenta con seguidores⁹³, radica en que fue íntegramente recogida en el Informe para la reforma de la Ley General Tributaria, elaborado por la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para tal reforma, publicado el año 2001, que fue la base para Ley 58/2003, de 17 de diciembre, que sustituyó a la de 1963⁹⁴.

3.3. Críticas de la doctrina a la tesis formalista

Históricamente no fue esta la forma de entender el problema del fraude a la ley en la legislación española. A tal conclusión se puede arribar si se toma en cuenta que el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que reguló durante algunos años el expediente especial exigido en el artículo 24.2 de la LGT vincula la elusión de los preceptos tributarios con el empleo de instrumentos jurídicos o la realización de actos que exceden

⁹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (I)..., cit., pp. 11-12. El autor afirma que la inclusión del fraude a la ley supone una quiebra del principio de seguridad jurídica, pero en este caso se encontraría justificado porque la ley fiscal va siempre a la zaga de la realidad. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (II)..., cit., p. 6.

⁹¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (II)..., cit., p. 7.

⁹² Denominación dada por PALAO TABOADA, en atención a que el eje de la misma gira en torno a que no se ha realizado el hecho imponible, ya que su verificación, para quienes siguen esta teoría, solo acontece cuando formalmente se cumplen los presupuestos establecidos en la ley. PALAO TABOADA, Carlos. Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 182.

⁹³ Por todos, el profesor FERREIRO LAPATZA, para quien solo hay dos opciones: o bien se está ante un supuesto de economía de opción, en el que existe la causa típica, general, abstracta y suficiente del negocio, que configura el hecho imponible tipificado en la ley; o bien la causa no existe y tampoco lo hará el negocio, con lo que se está ante la simulación. *Tertium non datur*. De esta forma, el territorio de aplicación del fraude a la ley se desplaza hacia las economías de opción, concretamente, a cualquier economía de opción que la Administración califique como no deseada por el legislador. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Quincena Fiscal*. 2001, N° 8, pp. 18-19.

⁹⁴ Vid. Capítulo V.1.1.

lo que sería una legítima economía de opción. Lo mismo se puede sostener examinando la tajante distinción entre economía de opción y fraude a la ley hecha por LARRAZ⁹⁵.

La principal crítica a la postura de FALCÓN Y TELLA es efectuada por PALAO TABOADA, quien manifiesta que la economía de opción es contraria al fraude a la ley y sirve para designar, precisamente, supuestos de ausencia de este último, por lo que “*carece de sentido hablar de «reacción» contra la «economía de opción», puesto que ésta constituye la realización de una operación lícita e intachable desde todos los puntos de vista*”⁹⁶. Por lo demás, estima que el hecho imponible no se ha realizado en el plano formal, pero sí en el económico sustantivo y la sanción de esta situación consiste justamente en reconciliar la forma con la sustancia⁹⁷. Afirma PALAO TABOADA que decir que el hecho imponible no se ha verificado, es destruir los valores jurídicos que la figura del fraude a la ley pretende defender⁹⁸. Adicionalmente critica que no se haya precisado cuáles son esas circunstancias extremas⁹⁹.

Por su parte, RUIZ ALMENDRAL y SEITZ, estiman que la postura de FALCÓN Y TELLA centra buena medida de la confusión que existe: por una parte, una economía de opción nunca podrá ser abusiva y, por otra, el abuso de las posibilidades de configuración nunca es cubierto por la libertad de pactos. Precisan que la elección de una u otra forma jurídica

⁹⁵ Vid. LARRAZ, José. *Metodología aplicativa...*, cit., pp. 58 y ss.

⁹⁶ PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., p. 151.

⁹⁷ PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la ley tributaria? En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 99. Para CROS GARRIDO, José. El fraude de ley en el ámbito tributario. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1998, N° 1, p. 484, pese a los encomiables esfuerzos por afirmar que el hecho imponible se realiza sustancialmente, aunque no en el plano formal, esta postura chocan con la realidad, pues “*entre un hecho tipificado en la norma tributaria como hecho imponible y otro que no lo está existe tanta diferencia como entre el ser y el no ser y, si se quiere, la misma que existe en el ámbito del derecho penal entre un hecho tipificado como delito y otro que no lo está*”.

⁹⁸ PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., p. 151. De todos modos, el autor expresa que es lícito que los contribuyentes exploren las alternativas de las diversas configuraciones jurídicas, pero la contrapartida de ello es que la Administración tributaria aplique la norma de fraude a la ley. Dicho riesgo será más alto en la medida en que más se apuren dichos límites o posibilidades de configuración. PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 145.

⁹⁹ PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., p. 157. De hecho, la STS de 9 de febrero de 2012 (RJ 2012\3870), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 7º, sigue la tesis de PALAO TABOADA y declara que “[e]s de sobra sabido que, antes y después del cambio de redacción, en la mayoría de los casos de fraude de ley el hecho imponible se produce”. Pero ocurre que no especifica cuándo no se produciría el hecho imponible, ni justifica mayormente las razones por las que entiendo el hecho imponible se produce. Por lo demás, luego matiza su aseveración inicial, manifestando que “[l]o que ocurre es que no se produce el mismo hecho imponible, sino que se elude —total o parcialmente— el pago del impuesto (único requisito que la ley exige) por virtud de actos que se amparan en norma dictada para finalidad distinta (concepto este de ley defraudada y ley de cobertura que, aunque no estuviera en la redacción primera, es consustancial al concepto general de fraude de ley)”.

no es ningún derecho subjetivo, sino consecuencia natural del sistema tributario que anuda determinadas consecuencias a ciertos hechos jurídicos¹⁰⁰.

En una postura un tanto ambigua se encuentra GONZÁLEZ GARCÍA, para quien en el fraude a la ley “*no se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara: no se oculta el conocimiento a la Administración, pero se fuerza el encaje de la situación dentro de un hecho imponible pensado para completar situaciones diferentes*”¹⁰¹.

3.4. Toma de posición

Las posturas de FALCÓN Y TELLA y de PALAO TABOADA, así como la de quienes los siguen, son irreconciliables, pues, a nuestro juicio, y tal como apuntara GODOI, corresponden a desacuerdos valorativos¹⁰², que parten de concepciones del Derecho tributario absolutamente encontradas.

Nosotros nos adherimos a la corriente doctrinal que considera que no es posible entender que las cláusulas generales antielusivas graven supuestos de economía de opción. Consideramos que la limitación a los efectos jurídico-tributario de ciertas planificaciones fiscales se refiere a casos que exceden de la economía de opción y caen derechamente en supuestos de elusión en los que, con artificialidad, se evita la realización del hecho imponible¹⁰³. La utilización de la economía de opción es legítima; las planificaciones tributarias que buscan el ahorro fiscal incurriendo en conductas elusivas, no.

Por lo demás, esta opción parece haberla tomado la jurisprudencia, pues las SSTs de 29 de marzo de 2010 (Rec. N° 7552/2005), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3°, y de 3 de marzo de 2011 (Rec. N° 4699/2006), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 3°, han manifestado que si bien la delimitación conceptual de la economía de opción no es

¹⁰⁰ RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2004, N°s 257-258, p. 10.

¹⁰¹ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 25-47. PÉREZ DE AYALA, José Luis; GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. 6ª edición. Madrid: Edersa, 1991, p. 331. También es de esta línea LÓPEZ MOLINO, Antonio María. Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.). *Crónica Tributaria*. 1998, N° 85, p. 161, nota 4, en que por lo demás constata que se fuerza el encaje de la situación dentro de un hecho imponible pensado para completar situaciones diferentes.

¹⁰² GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, cit., p. 24.

¹⁰³ Ahora bien, se debe apuntar que recientemente, MARÍN BENÍTEZ ha señalado que las sentencias del Tribunal Supremo sobre endeudamiento que financian ingresos exentos, siguen una línea distinta a la tradicional jurisprudencia de las vías atípicas y el artificio —que permiten combatir los defectos de neutralidad del ordenamiento jurídico—, y pasa de considerarlo un abuso de la configuración jurídica que ofrece el ordenamiento jurídico, a caracterizarlo en la falta de lógica empresarial de las operaciones analizadas en su conjunto, que parecen innecesarias y contrarias a la eficiencia económica. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva..., cit., pp. 105-106.

sencilla, “*ha de entenderse que, en cualquier caso, no incluye las actuaciones que incidan en cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de Ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley —o, en este caso, el Convenio Internacional— al ser contrarias a su finalidad*”.

4. La elusión fiscal

La elusión fiscal es una de las grandes cuestiones del Derecho tributario que penetra profundamente en el tejido de dicha rama y presenta formas siempre nuevas¹⁰⁴. Se trata de un término relativo, válido para una legislación en particular¹⁰⁵, debido a la ausencia de un dato objetivo —como ocurre en la evasión—, lo que genera que aquella se conciba como un concepto abstracto e inasible en la dicotomía entre la forma y la sustancia¹⁰⁶. Por lo que una determinada planificación tributaria deberá ser examinada a la luz de cada ordenamiento fiscal para determinar su licitud o ilicitud. Por ello, creemos que puede afirmarse que cuando un ordenamiento jurídico continental no regula el fraude a la ley —tributario o civil—, o no establece cláusulas generales antielusión, está tomando una decisión política con incidencia jurídica: fuera de los casos expresamente contemplados en cláusulas especiales antielusión, la evitación artificiosa del hecho imponible es tolerada.

Se tiende a identificar como comportamiento elusivo la conducta desplegada por el contribuyente previa a la verificación del hecho imponible¹⁰⁷ y, por tanto, anterior al nacimiento de la obligación tributaria¹⁰⁸.

Clásica es la formulación de HENSEL y BLUMENSTEIN. Para el primero, en la elusión se “*evita el nacimiento del crédito, bordeando el hecho imponible*”¹⁰⁹; por su parte, el

¹⁰⁴ PALAO TABOADA, Carlos. Normas anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario Europeo. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 255. Corresponde a un concepto que, como apunta el autor, fue utilizado por primera vez en la legislación española en el año 1977, por la Ley 50, de 13 de noviembre. PALAO TABOADA, Carlos. La «elusión fiscal mediante sociedades». Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1978, N^{os} 15-16, p. 775.

¹⁰⁵ Vid. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 146-147. CIPOLLINA, Silvia. *La legge civile...*, cit., p. 125.

¹⁰⁶ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: CEDAM, 1995, p. 12.

¹⁰⁷ MONTECINOS ARAYA, Jorge. De la elusión..., cit., p. 154.

¹⁰⁸ HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude de ley..., cit., pp. 322-323, para quien la elusión actúa sobre el presupuesto de hecho, afectando indirectamente su mandato; la evasión, en cambio, actúa abierta y directamente sobre el mandato, porque lo incumple.

¹⁰⁹ HENSEL, Albert. *Derecho tributario...*, cit., p. 230.

segundo sostiene que un impuesto es eludido mediante un determinado procedimiento intencional que desde el inicio realiza un hecho que no integra los presupuestos para la imposición o bien que reduce el importe del impuesto debido. Este último autor considera que tres son los elementos que definen a esta figura: un elemento subjetivo, consistente en la intención de ahorrar un impuesto; uno objetivo, constituido por la anormalidad del método escogido o de la configuración utilizada, y uno relativo al efecto, ya que el procedimiento utilizado debe traer como consecuencia un ahorro impositivo, esto es, un aligeramiento relevante esperado de la carga impositiva y que no se encuentre previsto por el legislador, ni expresa ni tácitamente¹¹⁰.

Para FISCHER, en la elusión lo que hay es una ausencia de uso de aquella configuración de hecho o derecho que el legislador ha considerado fiscalmente relevante. A pesar de ello, no se toca la autonomía privada¹¹¹.

La delimitación conceptual de la elusión, a juicio de PÉREZ ROYO, presenta una mayor dificultad en el Derecho positivo español, ya que esta tiene dos acepciones: la primera de ellas coincide con lo señalado previamente; pero luego, la segunda, alejándose de la tipología del antiguo 24 de la LGT —y del actual 15—, alude al daño causado al Erario por la evasión fiscal, desde la perspectiva del pago del tributo, ya que no se paga un tributo efectivamente debido¹¹².

Ahora bien, BÁEZ MORENO recalca el hecho de que la elusión puede tener lugar por dos vías: eludiendo el presupuesto de hecho (norma de sujeción), o captando el presupuesto de hecho (norma de exención *lato sensu*)¹¹³. En esta línea, las cláusulas generales antielusivas de España y Chile incluyen otros supuestos como elusivos, ya no referido a

¹¹⁰ BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Trad. de Francesco Forte. Milano: Guiffirè, 1954, pp. 27-28.

¹¹¹ FISCHER, Peter. L'esperienza tedesca. En DI PIETRO, Adriano (Dir.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè Editore, 1999, pp. 221; 223. A su turno, el Informe del *Institute for Fiscal Studies*, de 1997, considera que, pese a las dificultades, se puede definir *tax avoidance*, como una acción llevada a cabo para reducir o diferir la carga tributaria en una forma en que el Parlamento obviamente no pretendió o no tuvo posibilidades de haber pretendido de haber reparado en el asunto. *Institute for Fiscal Studies. Tax Avoidance*. London, 1997, pp. ix; 3.

¹¹² PÉREZ ROYO, Fernando. L'esperienza spagnola. En DI PIETRO, Adriano. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè Editore, 1999, pp. 173-174. Quizás esta doble acepción tiene su origen en la inclusión de la expresión elusión fiscal, como apunta PALAO TABOADA, por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, que la emplea en su artículo 35 que da en ese entonces una nueva redacción al delito fiscal del artículo 319 del CP. PALAO TABOADA, Carlos. La «elusión fiscal mediante sociedades»... cit., p. 775.

¹¹³ BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 467; 470.

la evitación del hecho imponible o a la captación de una hipótesis de reducción de la carga tributaria: la minoración de la base imponible o de la obligación tributaria, y la chilena adicionalmente prevé la postergación o diferimiento del nacimiento de la obligación tributaria.

Lo central —y que también es la doctrina de la STC 120/2005, de 10 de mayo—, es que en la elusión nada se oculta, de forma tal que la administración fiscal está en posición de determinar si la norma impositiva eludida debe ser aplicada. A diferencia de lo que ocurre en la evasión, la elusión es un problema de valoración y no de conocimiento¹¹⁴.

En la jurisprudencia, los deslindes conceptuales de la elusión están relativamente claros. Así, la STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012\10189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6º, expresa que *“la esencia de la elusión fiscal es que no se produce vulneración directa de norma alguna y tiene sus límites con la planificación fiscal lícita”*. La STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º, expresa que *“a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición”*.

En el caso chileno, los conceptos asociados a la reacción de contribuyente frente al fenómeno impositivo, en la escasa doctrina nacional que se refiere al tema, es caótica. Así lo ha señalado la doctrina que manifiesta que *“resulta difícil arribar a una terminología pacífica que describa los distintos fenómenos vinculados al ahorro fiscal”*¹¹⁵ y, más aún, diferenciar a la elusión de la evasión cuando los tipos penales contemplados en la legislación tributaria son de extraordinaria vaguedad, lo que permite incluir casi cualquier maniobra elusiva¹¹⁶.

Esta confusión irradia a la jurisprudencia y al legislador quien, por lo demás, fue siempre reacio a privar de efectos a las conductas elusivas¹¹⁷.

¹¹⁴ CIPOLLINA, Silvia. *La legge civile...*, cit., p. 141.

¹¹⁵ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., p. 16.

¹¹⁶ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., pp. 31; 33.

¹¹⁷ Es así como durante la tramitación de la Ley N° 19.738, iniciada el 2001 —que en un primer momento buscaba combatir la elusión y la evasión—, el Diputado Sr. Krauss manifestó que eludir era *“[e]squivar una dificultad, un problema; evitar algo con astucia o con maña. Esa es la defensa del contribuyente respecto de las normas que pretenden obligarlo a pagar una determinada suma, lo cual no es condenable en absoluto. Está en la naturaleza humana; corresponde al sentido natural de defensa, porque lo contrario sería suponer que el país estaría conformado por un conjunto de masoquistas que se sentirían felices de pagar impuestos. Cuando estas normas se transformen en ley van a ser cuestionadas, y es lógico que así”*

Debe apuntarse que en el caso chileno se incluyen como categorías elusivas, tanto al abuso de las formas jurídicas cuanto a la simulación, de conformidad con lo prescrito en los artículos 4° bis¹¹⁸ y 4° quáter¹¹⁹ del CT, lo que es erróneo desde una perspectiva dogmática¹²⁰, ya que la simulación es un caso prototípico de evasión¹²¹. Es cierto que en ambos casos el procedimiento para declararlas es idéntico¹²², por lo que no hay, en principio, incentivo alguno para que la Administración tributaria prefiera una u otra vía. Sin embargo, es errado equiparar las figuras por las proyecciones que tienen en sede penal, a propósito de los ilícitos tributarios, donde el legislador expresamente prevé la sanción de la simulación¹²³. De ahí la dificultad de definir en el Derecho tributario chileno a la elusión, pues la formulación dogmática chocará siempre con la previsión legal de esta¹²⁴.

sea". Por su parte, el Diputado Sr. Lorenzini expresó que si existe elusión es porque "*alguien se aprovecha de los resquicios de la ley, de las faltas claras, de las interpretaciones, de las circulares. Las oportunidades están ahí y se han dado; por lo tanto, no son ilegales. Pero, evidentemente, algunas elusiones son inmorales —desde el punto de vista de la moralidad; no de la legalidad—*", ambos, miembros del conglomerado político que en el año 2014, impulsaría la inclusión de la norma general antielusión en el Código Tributario. Historia de la Ley N° 19.738. [en línea. Consulta: 5 de marzo de 2017]. Disponible en http://www.bcn.cl/historiadela Ley/fileadmin/file_ley/6039/HLD_6039_9ffd40617cd5d85d61c9a58fb036b1b4.pdf, pp. 139; 158. La versión utilizada consta de 255 páginas. De toda esta discusión resultó que se eliminara del título de la Ley N° 19.738, cualquier alusión a que se tratase de una ley de lucha contra la elusión, a pesar de contener normas que claramente la combatían.

¹¹⁸ El inciso 3° del artículo 4° bis del CT, prescribe que "[s]e entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente".

¹¹⁹ "Artículo 4° quáter. - Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación [...]".

¹²⁰ AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 215. YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 11, pp. 240; 244-246. BARREDA LARREA, Francisco Javier. Legítima razón de negocios y juicio de Coca-Cola Embonor S.A. con SII. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 10, p. 280. Por ello no nos parece acertado considerar, como lo hace BALBONTIN GUBBINS, que lo que la reforma tributaria buscó fue formular una distinción precisa entre elusión (lícita) y evasión (ilícita). BALBONTIN GUBBINS, Carlos. Fraude de ley. Una conducta frecuente. *Revista del abogado*. 2015, N° 63, p. 17.

¹²¹ Por todos, para PISTONE, en la elusión fiscal el ahorro impositivo se persigue a través de las conductas elusivas que buscan evitar la realización del hecho imponible, lo que no puede tener lugar a través de un negocio ineficaz, ya que estos, no producen efecto alguno. PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto...*, cit., pp. 45-47.

¹²² Vid. Capítulo VI.6.

¹²³ Artículo 97 N° 4 inciso 3° del CT, que prescribe que "[e]l que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado". A pesar de ello, durante la tramitación de la Ley N° 20.780, junto con considerar que son elusivas el abuso de las formas jurídicas y la simulación, el coordinador de políticas públicas del Ministerio de Hacienda puso el énfasis en cuanto a la forma de atacar la elusión y la evasión como nota distintiva: en la elusión se cobran los impuestos adeudados; en la evasión, se está ante el ámbito penal. Historia de la Ley N° 20.780 [en línea. Consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadela Ley/nc/historia-de-la-ley/4406/>, cit., p. 3693.

¹²⁴ La definición de elusión fiscal dada por MATUS ACUÑA expresa que es "*el conjunto de arreglos y operaciones formalmente lícitas que el contribuyente declara oportunamente, pero que realiza sin otro*

Pese al error conceptual del legislador al regular esta materia, debe reconocerse que esta previsión normativa permitirá superar algunas concepciones doctrinales que concebían que la elusión era la evasión lícita¹²⁵, o bien la consideraban el ejercicio de un derecho¹²⁶.

4.1. La lucha contra la elusión tributaria en la legislación y jurisprudencia chilena a falta de una norma general antielusión

La elusión fiscal es un fenómeno inseparable de las normas tributarias, que presenta siempre aspectos nuevos, por lo que querer combatirla es una exigencia de justicia fiscal¹²⁷. En Chile no existía, hasta el año 2014, una norma general antielusión. La prescindencia en el ordenamiento jurídico de este tipo de cláusulas no se explica por la ausencia de planificaciones tributarias elusivas y artificiosas, sino por el hecho de que el sistema tributario chileno era particularmente tolerante a la elusión¹²⁸, producto de un criterio jurisprudencial de la Corte Suprema emitido el año 2003 y al hecho de que las normas especiales antielusión no resultaban aplicables para combatir la generalidad de las planificaciones elusivas¹²⁹. En general, si el SII cuestionaba algunas estructuras negociales, los contribuyentes dejaban de usarla y en los escasos casos que llegaron a ser conocidos por los tribunales, “*casi nunca se resolvían discutiendo directamente sobre el*

efecto económico o jurídico que el de no pagar impuestos, diferir indefinidamente su pago, crear exenciones o imputaciones artificiales, o pagar una suma menor a la que correspondería de no mediar tales operaciones”. MATUS ACUÑA, Jean Pierre. Aspectos penales de la reforma tributaria. *Revista de Derecho (Escuela de Postgrado. Universidad de Chile)*. 2014, N° 6, p. 264. Ahora bien, hemos dicho que tributariamente sus efectos son corregidos, por lo que mal puede hablarse de una licitud en este ámbito; de otra parte, tampoco se puede afirmar que el contribuyente declare oportunamente las actuaciones elusivas, ya que ello no tendrá lugar cuando no verifique el hecho imponible.

¹²⁵ SILVA PIZARRO, Mario. Evasión, elusión e interpretación en materia tributaria (Interpretación según la realidad económica). *La Semana Jurídica*. 2001, N° 32, p. 7.

¹²⁶ BRZOVIC GONZÁLEZ, Franco. Ley de Evasión y Elusión Tributaria. *Revista de Derecho (Universidad Finis Terrae)*. 2001, N° 5, p. 55.

¹²⁷ PALAO TABOADA, Carlos. Normas anti-elusión en el Derecho interno..., cit., p. 274.

¹²⁸ OSORIO MORALES, Hugo; VIDAL CHAVARRÍA, Vanesa. De la Elusión. Reacción Nacional. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, p. 118. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 537. No cabe sino constatar que en Chile acontecía lo expresado por CARRASQUER CLARI: si bien es cierto no podía hablarse de legitimidad absoluta de las conductas elusivas, pues el ordenamiento tributario contemplaba normas específicas antielusión, las posibilidades de lucha en contra de esta se encontraban muy limitadas, ya que tampoco se combatió desde el punto de vista de la vulneración de los valores o principios superiores del ordenamiento. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 134.

¹²⁹ Estas no son capaces de poner freno a esquemas de elusión flagrantes, como expresa el Informe Aaronson, y lo propio, señala, ocurre con la interpretación teleológica y el *disclosure* de los esquemas tributarios elusivos. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. London, 2011, p. 20.

carácter elusivo de las maniobras, sino más bien por incumplimiento de los requisitos legales o aspectos adjetivos”¹³⁰.

La doctrina jurisprudencial imperante en Chile, hasta hace no muchos años, se forjó con la SCS Rol N° 4038-2001, de 28 de enero de 2003¹³¹, C. 18°, dictada en la causa Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. con SII¹³² en la que señaló que “*el Servicio [SII] confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ?ilícito— (sic), con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida*”¹³³.

Ahora bien, la jurisprudencia del máximo tribunal ha sufrido una evolución en los últimos años en su concepción de la elusión. A nuestro juicio, esta realidad se explica por el hecho de que, entre los años 2010 y 2013, se implementó en Chile la reforma a la justicia tributaria, creándose Tribunales Tributarios y Aduaneros que conocen en primera

¹³⁰ OSORIO MORALES, Hugo; VIDAL CHAVARRÍA, Vanesa. De la Elusión. Reacción Nacional..., cit., 2016, p. 121.

¹³¹ Aunque no todos comparten esta visión. En una posición minoritaria VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revista de Estudios Tributario (Universidad de Chile)*. 2015, N° 14, p. 224, quien considera que esta sentencia no sentó un criterio jurisprudencial que fuese seguido por resoluciones posteriores.

¹³² El SII notificó al contribuyente liquidaciones cuyo fundamento era la no declaración de débitos fiscales provenientes de ingresos de explotación de un complejo turístico. El ente fiscal consideró que correspondía a un servicio gravado con IVA, al tratarse de una actividad hotelera de conformidad con el artículo 20 N° 3 de la LIR, en relación con el artículo 3° del CCo. El contribuyente arrendaba cabañas. La Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. arrendaba solo el inmueble (cabaña), sin ningún tipo de mobiliario —hecho no gravado para el IVA—, mientras que los muebles eran arrendados por otra sociedad, compuesta por los mismos socios personas físicas de la Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A. Terminada la estadía, los clientes de las cabañas pagaban los servicios, de los cuales el 60% es el valor del arriendo de la cabaña (inmueble no amoblado) percibido por Sociedad Inmobiliaria Bahía S.A., y el 40% restante corresponde al arriendo de muebles cobrados por la sociedad relacionada más los consumos de bar (afecta a IVA y por los cuales se emite boleta).

¹³³ MONTECINOS ARAYA considera que este fallo deja en claro que el SII carecía de facultades para “*prescindir de la realidad contractual, por la simple vía administrativa, reconduciendo los hechos a una norma jurídica que imponga a los particulares la obligación de pagar el tributo o [...] una tributación más gravosa*”. MONTECINOS ARAYA, Jorge. La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria. *Revista de Derecho (Universidad de Concepción)*. 2004, Año LXXII, N°s 215-216, p. 355. Coincidimos con MAGASICH AIROLA en que la Corte Suprema que no podía fallar de otra manera el caso, a falta de norma general antielusión, pero que bajo la redacción actual del artículo 4° ter del CT sería más discutible que esta planificación tributaria fuese aceptada. MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el Derecho tributario español y chileno*. Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política. Profesor guía: Joan-Francesc Pont Clemente. Barcelona: Universidad de Barcelona, 2016, p. 488.

instancia de las reclamaciones de estos ámbitos, que son independientes de la Administración, y que han comenzado a fijar posturas en materia de elusión¹³⁴.

4.2. La corrección de los efectos tributarios cuando se está ante supuestos de elusión. La intangibilidad civil del acto

Desde un punto de vista estrictamente civil, los actos jurídicos tienen ciertos requisitos de existencia y de validez. Si alguno de estos no concurre o lo hace imperfectamente, el acto jurídico tiene una existencia viciada y puede ser invalidado por un tribunal llegando incluso a producirse casos de nulidad de pleno derecho¹³⁵. La sentencia con la que el tribunal declara la nulidad tiene efectos *erga omnes* y, como regla general, tiene carácter retroactivo.

Cada vez que en sede fiscal se prescinde de los efectos tributarios de una planificación fiscal ilícita en los términos que emplearemos en esta investigación, esto es, no admitida por el Derecho tributario, el negocio o acto jurídico mantiene su validez y plenos efectos para el resto del ordenamiento jurídico, incluido para el ámbito civil.

Expresamente, la legislación chilena acota al ámbito fiscal los efectos de la declaración de abuso o simulación. Esta especial mención tiene su fundamento en el hecho de que la declaración de abuso o simulación es efectuada por un tribunal con competencia tributaria¹³⁶.

4.2.1. La experiencia española

En España, tradicionalmente se ha entendido que los actos o negocios jurídicos que son catalogados de elusivos —constitutivos de fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria— tienen problemas de «causa»¹³⁷.

¹³⁴ Para un análisis de la jurisprudencia actual de la Corte Suprema en materia de elusión, vid. Capítulo VI.

¹³⁵ Tres son las exigencias vinculadas a la causa en el Derecho civil español: i) existencia de causa; ii) licitud de la misma, y iii) veracidad de esta.

¹³⁶ En efecto, expresamente el artículo 4° del CT prescribe que las normas de dicho cuerpo legal solo rigen para la aplicación o interpretación de sus disposiciones y de aquellas relativas a materia de tributación fiscal interna, sin que de ellas pueda, salvo disposición en contrario, inferirse consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes. De todos modos, el Código al regular el abuso y la simulación en los artículos 4° ter y 4° quáter, explicita que las definiciones son para fines tributarios, y a continuación, el legislador quiso ser claro y dejar expresamente sentado que los efectos de la declaración judicial se circunscriben al ámbito fiscal. En efecto, el artículo 4° quinquies del CT que prescribe “[e]n caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios”.

¹³⁷ En sede civil, el concepto de acto fraudulento está íntimamente vinculado a la noción de causa ilícita. Así lo pone de manifiesto DE CASTRO, para quien “*la figura del fraude se centra, por tanto, en una anomalía de la causa y que puede determinar su ilicitud o resultar en ser otra la naturaleza del negocio*”. DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 374. También SOLS LUCÍA, para quien en los casos de fraude “*la ineficacia radicarán en la ilicitud de la causa que comporta el haber querido*”.

Célebre es la expresión utilizada por DE CASTRO, que señala que la causa corresponde a uno de los grandes tópicos del Derecho privado, continuamente objeto de discusión, la que parece no acabar. Ello ha generado más oscuridad que luz, y ha hecho que el concepto cobre fama de incomprensible y hasta misterioso¹³⁸. La paradoja para SANCHO REBULLIDA es que la misma es una de las invenciones más pródigas del Derecho civil¹³⁹. Como afirma SANCHO REBULLIDA, no solo se trata de un concepto oscuro, sino que además a su respecto todo está discutido “*desde su existencia como elemento independiente hasta su utilidad práctica; desde su referencia —el negocio jurídico, el contrato, la atribución patrimonial, la obligación— hasta su carácter objetivo o subjetivo; se discute su consistencia, su ámbito, su función*”¹⁴⁰.

Ahora bien, afirma GARCÍA NOVOA la causa es el elemento que salvaguarda el derecho objetivo, pues permite dotar de valor jurídico al ejercicio de la autonomía de la voluntad¹⁴¹.

Como apunta CLAVERÍA GONSÁLBEZ¹⁴², este concepto surge en un momento histórico para reprimir jurídicamente pactos que determinan prestaciones que, sin ser ilícitas en sí, combinadas la ley no parecía estar dispuesta a aceptar y proteger. De esta forma, el ordenamiento no favorece la degradación social provocada por los que reputan insuficiente la prohibición legal para abstenerse de realizar ciertas conductas. En el fondo, el sistema jurídico busca controlar la justificación de los desplazamientos patrimoniales, juzgando la función que pretende el acuerdo. Cuando la noción de causa no se incorpora a la normativa, se provoca la elusión de los ordenamientos jurídicos, mediante diversas figuras, entre las que se encuentra el fraude de ley. El citado autor reinterpreta lo manifestado por POTHIER, y concluye que para este “*la causa siempre es el motivo de la actuación de cada contratante que se obliga: si el contrato es gratuito, la liberalidad, su deseo de beneficiar a otro [...] si el contrato es oneroso, la causa es asimismo el móvil*

verdaderamente ampararse en una ley para infringir otra del mismo ordenamiento jurídico”. SOLS LUCÍA, Alberto. *El fraude a la ley. Estudio analítico del Art. 6.4º del Código Civil en la Doctrina y Jurisprudencia*. Barcelona: Bosch, 1989, p. 126.

¹³⁸ DE CASTRO Y BRAVO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 164.

¹³⁹ SANCHO REBULLIDA, Francisco. Notas sobre la causa de la obligación en el Código Civil. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*. 1971, Tomo LXIII, N° 5, p. 663. Por lo demás, CLAVERÍA GONSÁLBEZ plantea que con el concepto de causa se está ante algo “*que no se sabe bien qué es, cómo es, qué no es y hasta dónde llega; pero que lamentaríamos abandonar*”. CLAVERÍA GONSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato...*, cit., p. 25.

¹⁴⁰ SANCHO REBULLIDA, Francisco. Notas sobre la causa..., cit., p. 663.

¹⁴¹ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 105.

¹⁴² CLAVERÍA GONSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato...*, cit., pp. 21; 23-25; 44-45; 111-112.

*de la contracción del vínculo: la contemplación de la prestación de la otra parte*¹⁴³. Por ello plantea la confusión entre fin y motivo como una sola realidad, pues la causa desempeña una función bien precisa: incide sobre el estado de las cosas previo al contrato. Esta situación previa se pretende alterar mediante ese negocio jurídico.

Es comprensible que la noción de causa como elemento moralizante del negocio jurídico permease el ámbito tributario y se la vinculara a la justificación de por qué ciertos negocios jurídicos, a los fines fiscales, fuesen privados de efectos jurídicos. Sin embargo, aquí el esfuerzo que debe hacer el jurista para explicar la razón de que el acto se mantiene vigente y produce plenos efectos en los restantes ámbitos es prácticamente insalvable y genera la dificultad, en el caso español, de que un elemento de validez del negocio jurídico sea ponderado y declarado válido o no por un órgano de la Administración del Estado¹⁴⁴.

Desde los inicios del desarrollo legislativo del fraude a la ley, y en su consecuente evolución doctrinal, se encuentra vinculado a la causa del contrato. Claro ejemplo de ello es lo previsto en el Real Decreto 1919/1979, en su artículo 5.1. d), que disponía que la resolución debía contener la “*d) determinación de la norma tributaria que debe aplicarse de acuerdo con la causa y efectos normales del acto o negocio realizado*”.

¹⁴³ CLAVERÍA GONSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato...*, cit., pp. 44-45.

¹⁴⁴ Conviene aquí traer a colación lo manifestado por FALCÓN Y TELLA. El autor señala que la “Inspección no puede tampoco tener en cuenta los vicios o defectos del negocio, aunque afecten su validez, ni siquiera a efectos exclusivamente tributarios, *pues ello iría en contra del principio de abstracción que sienta el art. 13 LGT. En este sentido rige en el ordenamiento tributario no solo una presunción iuris tantum de existencia y licitud de la causa (abstracción procesal de la causa), sino también una presunción iuris et de iure de validez de los negocios celebrados (abstracción tributaria de la causa, más intensa que la anterior) [...] Es decir, los vicios o defectos del negocio no pueden tenerse en cuenta para liquidar el tributo, si no están declarados en la vía civil, laboral o administrativa que corresponda [...], solo tiene relevancia a efectos tributarios la causa en un sentido puramente objetivo, en cuanto la misma sirve para identificar el negocio y, por tanto, para calificar el hecho imponible*”. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario (parte general)*. 5ª edición. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense Madrid, 2016, p. 182. También HERRERA MOLINA, Pedro M. *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pp. 35; 49, quien constata que la Administración no es competente para apreciar los vicios de validez civil, sin perjuicio de la facultad de recalificación de los actos en los supuestos de simulación y de la posibilidad de reconducir sus efectos tributarios en los casos de fraude a la ley.

Es lugar común vincular el fraude a la ley con problemas de causa de los negocios jurídicos. Esta es la postura de la doctrina¹⁴⁵ —si bien no es una postura unánime¹⁴⁶— y la que ha seguido la jurisprudencia¹⁴⁷.

El problema de este proceder es que trasladar el análisis de la causa de la obligación al ámbito tributario implica traspasar también toda la oscuridad que esta noción tiene en el ámbito civil¹⁴⁸ y complejiza la delimitación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria con otras figuras, particularmente con la simulación, tal como ocurrió con el fraude a la ley¹⁴⁹.

Afirmar que los actos elusivos presentan problemas de causa no se corresponde, por una parte, con la configuración dogmática de la elusión, ya que se afirma que los actos involucrados son lícitos, válidos y queridos por las partes, aspecto reconocido por la

¹⁴⁵ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria. En VVAA, MARTÍN DÉGANO, Isidoro; VAQUERA GARCÍA, Antonio; MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo (Coords.). *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Valladolid: Lex Nova, 2005, p. 153. PALAO TABOADA, para quien los actos o negocios en fraude a la ley son “*negocios con causa inexistente o ilícita, que el ordenamiento jurídico no ampara*”. PALAO TABOADA, Carlos. Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 40. A su turno, CARRASQUER CLARI expresa que cuando un negocio se utiliza para alcanzar un resultado o finalidad diversa a los típicos, no es posible considerar ilícita la causa en sí misma, y considera por ello que la figura del fraude a la ley es autónoma desde el punto de vista de la causa como requisito del acto jurídico. Pero luego la autora manifiesta que en estos casos no es que la causa se convierta en ilícita, sino en fraudulenta, lo que representa un límite añadido a la autonomía de la voluntad, que “*se descubre en la falta de correspondencia entre el interés fundamental perseguido por los particulares y el intento empírico típico a cuya satisfacción aparece preordenado el esquema negocial utilizado*”. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...* cit., pp. 166-168, por lo que nuevamente la elusión se sitúa en sede causal.

¹⁴⁶ MAGASICH AIROLA señala, por una parte, no existe en el ámbito civil un concepto unitario de causa y que se solapa con la simulación, y por otra, un acto con anomalías causales deja de ser formalmente correcto, con lo cual la carencia de causa queda fuera del fraude a la ley y se enmarca en el ámbito de los actos *contra legem*. MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 528-529; 532.

¹⁴⁷ Las SSTS de 17 de febrero de 2017 (Rec. N° 260/2016), ponente Sr. Nicolás Maurandi Guillén, FD 3°, declara que en el fraude a la ley —actual conflicto en la aplicación de la norma tributaria—, “*se plantea una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por la parte*”, y de 19 de julio de 2016 (RJ 2016/5774), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 11°, señala que “*los negocios [elusivos] celebrados carecen de «causa» y estos negocios aunque se hayan celebrado con todos los requisitos y formalidades legales extrínsecas no pueden tenerse por válidos. Esto es lo que justifica la no deducibilidad de los intereses controvertidos*”. Por otra parte, el voto particular de los Magistrados Huelin Martínez de Velasco y Montero Fernández, en la STS de 12 de noviembre de 2014 (Rec. N°1881/2012), caracteriza la difícil delimitación entre el fraude a la ley y la simulación por la noción de causa: “*se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la ‘causa típica’ o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y figuras afines, que pretenden la elusión de la aplicación de la norma fiscal mediante la creación de operaciones ficticias y que presentan una patología en la causa del negocio, con la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales*”.

¹⁴⁸ Cfr. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 213.

¹⁴⁹ Vid. Capítulo IV.4.2.2.

doctrina¹⁵⁰ —con alguna disidencia¹⁵¹— y por la jurisprudencia¹⁵², ni, de otra, con el hecho de que los efectos de la elusión solo se proyectan en el ámbito fiscal. Claramente, hay una contradicción: si el negocio tiene un vicio en su causa, no puede considerarse válido¹⁵³.

Estas consideraciones han sido recogidas por BAGO ORIA, quien entiende que esta forma de proceder no afecta a la unidad del sistema jurídico, porque cada rama del ordenamiento tiene un fin general que le es propio. Por ello, aunque el ordenamiento privado (civil) y el público (tributario) puedan utilizar los mismos criterios e incluso la misma terminología, no existe identidad, y cada uno le asignará un significado para ajustarlo a sus fines. La autora parte de la base de que el ordenamiento jurídico no reconoce la autonomía de las «formas negociales» al margen del concepto de causa, y que los artículos pertinentes de la LGT no afectan realmente a la calificación del negocio jurídico, ni implican la sustitución de la causa jurídica por otra distinta y no querida por las partes, pues los elementos esenciales que configuran un negocio jurídico están en el Código Civil, no en la LGT: si el sujeto pasivo cumple los presupuestos objetivos de la norma tributaria a juicio del funcionario, estará obligado a satisfacer un gravamen. Ello sucederá al margen de la calificación que su comportamiento merezca en el ámbito privado¹⁵⁴.

¹⁵⁰ CALVO ORTEGA, Rafael. La presunción de buena fe en los sujetos pasivos. En CALVO ORTEGA, R.; CHECA GONZÁLEZ, C. (Coords.). *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. Valladolid: Lex Nova, 1998, p. 576. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas. *Quincena Fiscal*. 2017, N° 22, p. 43. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción..., cit., pp. 18-19. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., pp. 77-78; 83.

¹⁵¹ Para DELGADO PACHECO el fraude a la ley, al excluir la existencia de simulación, exige que el acto o negocio utilizado tenga causa real y lícita. DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Cizur Menor: Aranzadi, 2004, p. 43.

¹⁵² La STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3°, que expresa que “en la elusión, a diferencia de lo que sucede en la economía de opción, el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición”, y la STS de 23 de mayo de 2016 (RJ 2016\2502), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 14°, que señala que en el fraude a la ley “no obsta a su apreciación el hecho de que sean lícitos, uno a uno considerados, si es que la maquinación seguida afecta a varios”.

¹⁵³ De alguna manera esta idea está a la base de lo manifestado por el profesor FERREIRO LAPATZA, para quien los negocios realizados abusivamente no son los que usualmente se utilizan para conseguir los resultados concretos que en el caso determinado se persiguen, sin que ello signifique la inexistencia de la causa típica del negocio eventualmente realizado. Este es inútil, y su fin o causa típica es irrelevante, pues lo único buscado es el ahorro fiscal. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., p. 46.

¹⁵⁴ BAGO ORIA, Blanca. Dos visiones de la causa jurídica: el derecho fiscal y el derecho privado. *Anuario de Derecho Civil*. 2010, Tomo LXIII, Fasc. III, pp. 1287; 1296; 1310; 1313.

De lo manifestado hasta ahora, nos parece evidente resaltar que en materia tributaria ha de distinguirse la causa de los motivos, y estos últimos expresamente son recogidos como presupuestos aplicativos de las normas generales antielusión¹⁵⁵.

4.2.2. Los «atisbos» de explicación en la realidad chilena

El tema ha sido escasamente tratado por la doctrina chilena. No es de extrañar, las cláusulas generales antielusión datan del año 2014.

De todos modos, se ha intentado explicar la razón por la cual se corrigen los efectos tributarios de planificaciones elusivas. WAHN PLEITEZ se refiere a este tema mucho antes de la discusión parlamentaria de la Ley N° 20.780. El citado autor considera que el problema de la elusión se relaciona con la causa negocial, pues “*consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de ‘causa’ u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica*”¹⁵⁶. Con posterioridad a la entrada en vigencia de la citada ley, desde una perspectiva civilista, BOETSCH GILLET analiza las normas generales antielusión y concluye que en estos supuestos se está ante problemas de «causa» del acto jurídico, toda vez que el motivo por el cual este se celebra no está de acuerdo con el ordenamiento jurídico¹⁵⁷. También WALKER estima que la causa del acto o contrato es la que determina la naturaleza de este, sin que pueda prescindirse de dicho elemento, que es relevante y diferenciador de lo meramente tributario para los efectos del abuso de las formas jurídicas¹⁵⁸.

El panorama jurisprudencial está limitado, hasta donde tenemos conocimiento, al criterio sustentado por la STTA de la Región de Arica y Parinacota RIT GR-01-00003-2011, de 3 de abril de 2012, en el emblemático caso Coca Cola Embonor S.A. con SII. En efecto, la discusión en este juicio giraba en torno a la necesidad del gasto y la admisibilidad de la pérdida de arrastre originada en el pago de intereses para constituir una agencia en Islas Caimán, que a su vez estableció ahí una filial, cuyo objetivo último era adquirir unas

¹⁵⁵ Al respecto, vid. Capítulos V.2.2.2. y VI.5.2.3.

¹⁵⁶ WAHN PLEITEZ, Werner Raphael. Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2011, N° 5, p. 55.

¹⁵⁷ BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 75.

¹⁵⁸ WALKER M., Ricardo. Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2017, N° 18, pp. 156 y ss.

plantas productivas en Chile y que por un proceso posterior de reorganización empresarial terminaron en el activo del contribuyente domiciliado en Chile, que previamente contrató los créditos bancarios cuyos intereses se cuestionaron.

El tribunal de primera instancia constató que el contribuyente adquirió las plantas productivas mediante la fusión con otra entidad relacionada. Por ello se pregunta acerca del sentido que tiene que solvente intereses por créditos para que un tercero las adquiera —en un primer momento a través de la filial de su agencia constituida en Islas Caimán—, antes de que ingresen a su patrimonio, en condiciones que pudo haberlas adquirido directamente. La vía indirecta elegida, en cambio, supone el pago de un precio superior al que el tercero desembolsó por esas plantas. De estas elucubraciones el órgano jurisdiccional concluye, en el C. 46°, que la deuda y el pago de los intereses carece jurídicamente de «causa»¹⁵⁹, y, en el C. 49°, afirma que las operaciones llevadas a cabo “*no son una gestión eficiente para la compra de las plantas, sino, por el contrario, han generado la duplicación del costo de los activos, que van a acarrear pérdidas tributarias en Chile de manera artificial, pero que disminuye o evita el pago de impuestos a la renta; a favor de la producción de utilidades, también artificial, en la Filial extranjera, ubicada en un territorio donde no existe la carga de los impuestos a la renta; por lo que, tratándose de costos artificiales, evidentemente no corresponden a aquellos necesarios para producir la renta*”¹⁶⁰.

Pero afirmar que en los supuestos de elusión los actos jurídicos carecen de «causa» supondría sostener que los juicios que se tramitan ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, son de «nulidad»¹⁶¹, interpretación que expresamente rechazamos¹⁶². Los

¹⁵⁹ Pero es que, en verdad, el tribunal en este caso está empleando la expresión «causa» como el fundamento de la obligación de pagar los intereses. Y este fundamento se encuentra, precisamente, como plantea DíEZ-PICAZO, en los contratos suscritos por la agencia para financiar la constitución de la filial. DíEZ-PICAZO, Luis. *Fundamentos...*, cit., pp. 272-273.

¹⁶⁰ De todos modos, la doctrina señala que en este caso hubo *ultra petita* de los tribunales de instancia. Al respecto, vid. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *¿Se han resuelto en Chile...?*, cit., pp. 226-229.

¹⁶¹ La diferencia entre sostener que se trata de un supuesto de ausencia de causa, o bien, de causa ilícita, tiene importancia en sede civil, en la que se distingue entre nulidad absoluta o relativa. Los supuestos o causales que dan lugar a una y otra son distintas, como también lo son los legitimados activos y los plazos de prescripción, pero los efectos de su declaración son iguales en uno y otro caso: el acto jurídico desaparece con efecto retroactivo y tiene lugar la restitución, conforme con las reglas de las prestaciones mutuas.

¹⁶² Por tanto, coincidimos con OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La Cláusula Antielusiva en el Código Tributario. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, pp. 167-168. También en GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05). *Revista Actualidad Jurídica (Universidad del Desarrollo)*. 2014, N° 30, p. 42, quienes estiman que la actividad de la administración es autónoma, toda vez que no puede extenderse al análisis de los requisitos de validez de los actos o negocios jurídicos gravados.

negocios jurídicos estarán sujetos a tributación incluso si ante el Derecho civil resultan ineficaces, siempre que tal ineficacia no haya sido declarada por el tribunal competente¹⁶³. Esto no supone afirmar que, al igual que en el sistema alemán, los actos son abstractos, esto es, carecen de causa¹⁶⁴.

Lo que sostenemos es, más bien, que el análisis causal no se toma en cuenta para efectos fiscales porque el Derecho tributario no examina si la manifestación de voluntad expresada por las partes de un contrato obliga. Los vicios que afecten la nulidad de los negocios jurídicos, son irrelevantes desde el punto de vista fiscal¹⁶⁵. Ocurre, en fin, que las normas tributarias no necesitan seguir a las disposiciones civiles en atención al distinto fin que unas y otras persiguen. Esto es particularmente patente en las normas de tasación del valor de una operación¹⁶⁶.

5. La evasión fiscal

Al contrario de lo que acontece respecto de la elusión, en la evasión hay un consenso mayor en cuanto a su definición y límites. Lo anterior PISTONE lo atribuye al hecho de que su identificación está dada por un dato objetivo: hay una obligación tributaria que ha nacido y que no se ha satisfecho. Por tanto, la conducta del obligado tributario vulnera el ordenamiento jurídico de manera directa¹⁶⁷.

¹⁶³ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. *Tópicos de Derecho tributario...*, cit., p. 43.

¹⁶⁴ Por ello no podemos seguir lo expresado por MATUS FUENTES, Marcelo. *La elusión tributaria y su sanción...*, cit., p. 78.

¹⁶⁵ En este sentido BAGO ORIA, Blanca. *Dos visiones de la causa jurídica...*, cit., p. 1312, para quien la Administración tributaria no puede divagar sobre la validez o eficacia de los negocios jurídicos, porque no es de su competencia hacer estos análisis. Considera que la finalidad de las disposiciones de los artículos 13 y ss. de la LGT no es realmente la calificación de los negocios jurídicos, sino legitimar el gravamen con efectos preventivos y acortar las vías de escape para la ingeniería tributaria. De esta forma, ignorar cualquier referencia a la eficacia del negocio jurídico tiene una justificación claramente sancionatoria. BAGO ORIA, Blanca. *Dos visiones de la causa jurídica...*, cit., p. 1312.

¹⁶⁶ A propósito de una norma particular antielusión, como es el artículo 64 del CT, la Corte Suprema expresó que la norma civil, que prescribe que “[t]odo contrato legalmente celebrado es una ley para los contratantes y no puede ser invalidado sino por su consentimiento mutuo o por causas legales”. *Consagra el principio de la autonomía de la voluntad y de libre contratación y crea una ficción que consiste en asignarle al contrato, legalmente celebrado, el carácter de ley, pero para los contratantes, esto es, se establece que un contrato tiene para ellos la misma fuerza que una ley, pero dicha fuerza de ley no obliga al Estado ni a los tribunales en lo tocante a su contenido, quienes deben, enfrentados a un caso concreto, precisar su alcance*”. A continuación, el fallo razona en el sentido de que en el ámbito privado las partes pueden asignar a la transacción el precio que estimen pertinente, pero tributariamente la ley ha entregado normas claras y precisas para determinar los tributos que gravan ciertas operaciones, como en el caso en comento, por lo que el SII está habilitado para revisar los precios que se pactan. De otro modo, los particulares podrían decidir si deben tributar y en qué cuantía hacerlo, lo que no es aceptable. SCS Rol N° 4.426-2000, de 29 de enero de 2002, Cs. 9° y 10°.

¹⁶⁷ Cfr. PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto...*, p. 11.

Para HENSEL, este tipo de conductas corresponden a un “*incumplimiento (culpable) de un crédito nacido y válido, en virtud de la realización del presupuesto*”¹⁶⁸. BLUMENSTEIN, por su parte, opina en un mismo sentido cuando señala que en la evasión “existe el hecho que es el fundamento de la imposición pero se impide su exacta estimación por parte de la Administración tributaria mediante un comportamiento ilegal del contribuyente”¹⁶⁹. CIPOLLINA plantea que la evasión se caracteriza por la reducción de la carga tributaria que se realiza de forma directa, porque no precisa de la manipulación del hecho imponible en concreto. Este último se verifica, pero por alguna acción posterior del sujeto pasivo, el contribuyente se escapa ilegalmente de sus consecuencias. Se crea una apariencia ilícita o la negación ilícita de la realidad comercial, y la imposibilidad para la administración fiscal de realizar una determinación exacta de la imposición en base documental. Es, en esencia, un problema de información¹⁷⁰.

En Chile, MONTECINOS ARAYA entiende que la evasión “*será siempre una reacción ante el impuesto que infringe la ley [...]. La evasión es más amplia que la noción de fraude o delito tributario. Evadir es simplemente dejar de pagar el impuesto en la medida legal, por las razones que sean, aunque el sujeto obre de buena fe o por ignorancia. La obligación impositiva surgirá por el solo ministerio de la ley, aunque acreedor y deudor lo ignoren, y si no se paga se habrá evadido el impuesto*”¹⁷¹.

6. La reacción del ordenamiento jurídico ante la elusión fiscal: las normas generales como mecanismos de cierre del sistema tributario

El Tribunal Constitucional español ha entendido que la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, vigilante y eficaz —aunque pueda resultar incómoda y molesta—, es imprescindible para el cumplimiento del deber de contribuir

¹⁶⁸ HENSEL, Albert. *Derecho tributario...*, cit., p. 230, nota 164.

¹⁶⁹ BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte...*, cit., p. 27.

¹⁷⁰ Plantea como típicos ejemplos de evasión las irregularidades y artificios contables, y la omisión de la declaración obligatoria. CIPOLLINA, Silvia. *La legge civile...*, cit., pp. 134-135.

¹⁷¹ MONTECINOS ARAYA, Jorge. De la elusión..., cit., p. 161. También GARCÍA ESCOBAR, Jaime. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. *Revista de Derecho (Consejo de Defensa del Estado)*. 2005, N° 13, p. 131, para quien suponer que la evasión puede ser lícita “*es como hablar de la cuadratura del círculo*”. A su turno, UGALDE PRIETO y GARCÍA ESCOBAR la definen como “*el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias, generalmente acompañado de maniobras engañosas que buscan impedir que sea detectado el nacimiento o el monto de la obligación tributaria incumplida*”. UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Elusión, planificación...*, cit., p. 109. LOS MISMOS. *Curso sobre delitos...*, cit., p. 12. Para AVILÉS HERNÁNDEZ la evasión es “*el ocultamiento del hecho gravado en el que se ha incurrido o sus efectos, montos y alcances, de manera de evitar el pago de un impuesto, disminuir su importe o acceder a una exención, todo ello haciendo uso de medios fraudulentos o violatorios de la ley, con pleno conocimiento de lo que se hace y su objetivo. Hay evasión cuando habiendo nacido o debiendo nacer la obligación tributaria necesariamente, se despliega una conducta de ocultamiento a fin de llevar a error a la autoridad tributaria*”. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, p. 221.

que impone el artículo 31.1 de la Constitución, pues de otro modo se produciría una distribución injusta de la carga fiscal¹⁷². Así, posibilitar este tipo de actuación de la administración “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.: en una palabra, 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. De donde se sigue asimismo que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias”¹⁷³.

Las normas generales de lucha contra la elusión se transforman, en este esquema, en normas de cierre del sistema¹⁷⁴, le dan coherencia¹⁷⁵ y tutelan la dicha potencialidad recaudadora de este, evitando su vaciamiento ante situaciones que el legislador no pudo prever expresamente, por muy diligente que hubiese sido, pero respecto de los cuales «repugnaría la elusión del tributo»¹⁷⁶.

En efecto, el ordenamiento tributario constituye un sistema¹⁷⁷ al cual se le atribuyen fines redistributivos que se encuentran a la base del deber de contribuir¹⁷⁸, y, como sistema que es, posee una cierta potencialidad recaudatoria.

¹⁷² SSTC 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º, y 110/1984, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 3º.

¹⁷³ STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º.

¹⁷⁴ En este sentido, Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril, p. 36. En Chile OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., p. 45. Se trata de una regla que calificaría deónticamente todas aquellas acciones que no estuvieran previamente calificadas por el sistema, lo clausuran y logran mantener su coherencia. Pero en este caso estamos ante una regla de clausura secundaria, porque se recurrirá a ella cuando se ha comprobado que mediante las reglas ordinarias no se puede inferir ninguna solución. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias jurídicas y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos., 1974, p. 191.

¹⁷⁵ DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 49.

¹⁷⁶ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley...(II)..., cit., pp. 7-8.

¹⁷⁷ Cuestión que a juicio del Tribunal Constitucional español deriva de las exigencias del artículo 31.1 de la CE. SSTC 19/1987, de 17 de febrero, ponente Sr. Luis Díez-Picazo y Ponce de León, FJ 4º, y 19/2012, de 15 de febrero, ponente Sra. Elisa Pérez Vera, FJ 3º.

¹⁷⁸ GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012, p. 225.

En estos casos se afecta, evidentemente, la seguridad jurídica, pero es necesario reconocer que la ley fiscal irá siempre a la zaga de la realidad¹⁷⁹.

¹⁷⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley...(II)..., cit., p. 6. PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria. En VVAA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, p. 388.

CAPÍTULO II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS Y SU RELACIÓN CON LAS CLÁUSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN

La regulación positiva de las cláusulas generales antielusión que los Estados adopten, necesariamente generará una tensión entre principios constitucionales: en una arista se encuentran el principio de legalidad según el cual los tributos solo pueden ser exigidos si se ha realizado el hecho imponible previamente contemplado por una ley, el respeto de la libertad de establecimiento que le asiste a los particulares y el principio de seguridad jurídica, y, en la otra, la noción de justicia del sistema impositivo, la capacidad contributiva y el principio de igualdad, pues determinadas riquezas quedan sin estar sujetas a gravamen¹.

El Tribunal Supremo, consciente de esta dualidad, ha expresado que “[e]l ordenamiento tributario tiene la necesidad de diseñar instrumentos específicos para conciliar, en su ámbito, la proyección contradictoria de dos principios: el de legalidad y tipicidad tributaria, de una parte, que impide la extensión del hecho imponible más allá de su propia formulación legal, de manera que queda excluida la posibilidad de la analogía (art. 23.3 LGT/1963 y 14 LGT/2003); y el de justicia tributaria, que exige que deban tributar todas las manifestaciones de riqueza que el legislador ha querido que tributen, y que están en el resultado obtenido, aunque se llegue a él a través de actos y negocios jurídicos no incluidos en la configuración estricta del hecho imponible”². Evidentemente que las cláusulas generales tensionan los principios indicados, pese a lo cual su omisión en un ordenamiento jurídico también es objetable porque vulnera los principios de justicia tributaria, igualdad, capacidad contributiva y, en definitiva, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Se suele afirmar que el ordenamiento jurídico debe dar solución a todas las situaciones y controversias que se presenten en la vida cotidiana³, pero en sede fiscal, en principio,

¹ La idea es expresada por CORTÉS DOMÍNGUEZ, para quien en el fraude a la ley se está ante el reflejo de la colisión entre el principio de capacidad económica y del principio de legalidad. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español*. Madrid: Civitas, 1985, p. 146. Pese a lo anterior, PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991, p. 106, considera que no es posible establecer una antítesis entre justicia y seguridad, porque ambas comportan presupuestos y procedimientos ineludibles para garantizar el buen orden de la sociedad.

² SSTS de 22 de junio de 2016 (RJ 1503\2016), FD 7º; de 24 de febrero de 2014 (RJ 2014\1662), FD 3º, y 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), FD 3º, todas del ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo.

³ BOETSCH GILLET, Cristián. *La buena fe contractual*. Santiago: Ediciones UC, 2015, p. 3.

frente a la ausencia de un hecho imponible que capte la conducta realizada por un particular, no surge la obligación tributaria. Las normas generales antielusión cambian dicho panorama.

Ahora bien, si nos queremos tomar los derechos de los contribuyentes en serio, la restricción en alguna medida de estos —que en la materia que analizamos viene dada por la limitación a la autonomía de la voluntad— debe estar justificada⁴.

La aplicación de cláusulas generales antielusión, da lugar a los casos «difíciles»⁵. Para entender la problemática que conlleva, consideramos central revistar las disposiciones constitucionales involucradas. Lo que pretendemos, en este capítulo, es justificar desde el punto de vista constitucional la admisibilidad de las cláusulas generales antielusión. Esta, es una discusión ya superada en España⁶, no en Chile.

1. El punto de partida del sistema tributario: el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos

El artículo 31.1 de la CE prescribe: “*1. Todos contribuirán 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*”.

El Estado necesita recursos para desarrollar las funciones que la sociedad le demanda y que tienden, en definitiva, a la satisfacción del bien común⁷. Para ello, cuenta con distintos instrumentos⁸, siendo uno de estos, y quizás el de mayor importancia cuantitativa, el

⁴ Cfr. DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona: Editorial Ariel S.A., 1997, pp. 284-285.

⁵ Esto es, aquellos en los que, tanto por razones políticas como legales, los abogados razonables podrán estar en desacuerdo en cuanto a los derechos, sin que dispongan de argumentos capaces necesariamente de convencer al otro. DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio...*, cit., p. 40.

⁶ PÉREZ ROYO, Fernando. *L'esperienza spagnola...*, cit., pp. 184-185. Por lo demás, el propio Tribunal Constitucional se ha encargado de delimitar el ámbito de aplicación del fraude a la ley y la simulación, sin cuestionar si quiera la constitucionalidad de la primera de las figuras anotadas. Sin perjuicio de ello, veremos que aún hay autores, entre los que se encuentra el profesor FERREIRO LAPATZA, que consideran que estas cláusulas lesionan el principio de legalidad y de seguridad jurídica, y que debieran ser eliminadas del ordenamiento.

⁷ Como señala VANONI, el “*fin del tributo no es simplemente el de procurar ingresos al Estado, sino el de facilitar ingresos al Estado con el fin de que pueda subvenir a las necesidades públicas*”. VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Trad. de Juan Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, p. 171.

⁸ Como señala FALCÓN Y TELLA, los recursos de la Hacienda Pública son institutos jurídicos, los que se caracterizan porque existe una idea organizativa común, conformada por la finalidad de proporcionar ingresos al ente público. Teniendo presente que este objetivo puede conseguirse de distintas maneras, es común distinguir entre tributos, créditos públicos y patrimonio público, incluyendo algunos autores a los monopolios. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., pp. 17-19.

tributo⁹. Es el propio ente público, a través de la potestad tributaria, el que define los supuestos en los cuales los ciudadanos deberán concurrir al sostenimiento de los gastos públicos. De esta forma, podrá dictar normas jurídicas que contengan determinados presupuestos de hecho a cuya verificación nace o pueda hacer nacer la obligación de pagar un impuesto¹⁰.

El mandato constitucional es bastante claro y contiene una remisión al legislador, quien será el encargado de dar vida a un sistema tributario justo¹¹ que permita solventar los gastos públicos que genera la actividad estatal, y que ha de estar inspirado en los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad, sin que el mismo llegue a tener el carácter de confiscatorio. Las normas tributarias evidentemente tienen una finalidad recaudatoria, pero además buscan que la carga tributaria global se reparta conforme con determinados criterios¹².

1.1. El deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y las facultades de fiscalización de la Administración tributaria

¿Cómo lograr lo anterior? La Constitución impone a la ley establecer un sistema tributario justo, que respete los principios de capacidad económica, igualdad y progresividad.

Sin embargo, no es suficiente con ello. El Tribunal Constitucional ha manifestado que el artículo 31.1 de la CE influye en la naturaleza misma de la relación tributaria y “*configura un mandato que vincula al contribuyente tanto a los poderes públicos como a los*

⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1998, N° 100, p. 551.

¹⁰ Cfr. BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho tributario*. Trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo. Vol. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, p. 168. SAINZ DE BUJANDA plantea que pueden distinguirse dos fases en el ámbito del proceso de penetración del Derecho tributario: una primera fase vinculada a la idea de «poder», que corresponde a la etapa de elaboración de las normas jurídicas en el que actúa el poder general del Estado en el sector de la imposición. En esta, el legislador transforma en presupuestos de hecho de imposición situaciones o acontecimientos de la vida social que considera más adecuados para la exacción del impuesto, con las limitaciones establecidas por la Constitución. En la segunda, que responde más a la idea de «derechos y obligaciones», el ente público debe definir y ejecutar las pretensiones fiscales individuales, dirigidas a la obtención de las cuotas tributarias debidas por los sujetos respecto de los cuales se hayan producido los presupuestos de imposición, fase en la que la actuación de la autoridad debe someterse a la regulación previa dada por la ley. En esta segunda fase, en definitiva, la Administración desarrolla una actividad de gestión, pues se dirige a liquidar el tributo, dando aplicación a las normas tributarias. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *El nacimiento de la obligación tributaria...*, cit., 1966, pp. 18-19.

¹¹ Con ironía, en Alemania, el entonces Ministro de Hacienda Theo Waigel comentaba que se tendría un sistema fiscal completamente justo si cada uno pagara lo que juzgase como contribución justa a las tareas de interés general. Con la recaudación así obtenida se podrían pagar tres kilómetros de autopista y 1.000 casos de ayudas sociales. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...*, cit., 2002, p. 124.

¹² BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía..., cit., p. 460.

ciudadanos”¹³. En este sentido, expresa que es imprescindible la actividad desarrollada por la Administración tributaria, pues, de otro modo, se produciría una injusta distribución de la carga fiscal, toda vez que lo que no sea pagado por algunos, debiendo pagar, “*lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*”¹⁴. De ahí, la importancia de la actuación efectuada por la Administración, que ha de ser una “*una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz, aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta*”¹⁵.

El Tribunal Constitucional expresa que la vinculación que se genera para los ciudadanos va “*más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*”¹⁶, que los sitúa en una especial “*situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma Fundamental como deber constitucional*”¹⁷; por otra parte, para los poderes públicos la norma constitucional “*comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes*”¹⁸.

El criterio del órgano jurisdiccional ha sido duramente cuestionado por la doctrina, entre otras cosas, porque sitúa a la relación tributaria como una relación de poder, en circunstancias que tal visión ha sido superada¹⁹.

¹³ SSTC 193/2004, de 4 de noviembre, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ 3º; 50/1995, de 23 de febrero, ponente Sr. Rafael de Mendizábal Allende, FJ 6º; 221/1992, de 11 de diciembre, ponente Sr. Julio Diego González Campos, FJ 4º, y 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º.

¹⁴ SSTC 46/2000, de 17 de febrero, ponente Sr. Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 6º, y 110/1984, de 26 de noviembre, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 3º.

¹⁵ SSTC 76/1990, de 26 de abril ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º, y 110/1984, de 26 de noviembre, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 3º. Para GARCÍA NOVOA es evidente que la Administración está legitimada constitucionalmente para luchar en contra de la elusión fiscal, y, a su juicio, la justificación se encontraría tanto en el principio de capacidad contributiva como en la necesidad de tutela del interés del Estado de percibir ingresos “*en tanto interés público, y sobre la base de la contribución de ‘todos’ al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de solidaridad*”. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 98-99.

¹⁶ STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º. El profesor FERREIRO considera esta frase del Tribunal Constitucional tan célebre como desafortunada, y de ahí la exigencia de un Estatuto de los contribuyentes que ponga freno a los excesos de poder. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *¿Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria? Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 200.

¹⁷ STC 195/1994, de 28 de junio, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 3º.

¹⁸ STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º.

¹⁹ Critican la posición en la que este criterio sitúa al ciudadano —que no tiene otra obligación que cumplir con el ordenamiento jurídico—, lo que retoma la superada concepción de la obligación tributaria como una relación de poder, así como la confusión conceptual entre justicia en la tributación y la eficacia recaudatoria.

Más allá de las fundadas críticas que se pueden hacer a la idea de que los ciudadanos sean considerados por este órgano jurisdiccional como súbditos, es doctrina asentada del Tribunal Constitucional la necesidad de una Administración fiscalizadora de la actividad de los contribuyentes, tendiente a evitar la defraudación fiscal, cuyo fundamento se encuentra en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

En esta misma línea se ha pronunciado TIPKE, quien ha manifestado que es deber de la Administración evitar que los impuestos sean eludidos o se apliquen de modo contrario a Derecho, lo que no está dado solo por interés del Erario público, sino por “*el derecho que el contribuyente tiene a que los demás también paguen los impuestos debidos. [...] [E]l funcionario de Hacienda actúa como fiduciario de la comunidad solidaria integrada por todos los contribuyentes*”²⁰.

En Chile, el punto también ha sido desarrollado por el Tribunal Constitucional. Es así como considera que los ciudadanos tienen el deber de contribuir al pago de los impuestos. Su fundamento se encuentra en el artículo 19 N° 20 de la CPR, y se refiere a permitir que el Estado y la sociedad, por su intermedio, cuenten con los recursos necesarios para la satisfacción de un conjunto de bienes públicos que el constituyente y el legislador definen sistemáticamente en el marco de la democracia constitucional. Pero no es un deber «genérico», sino que el legislador ha establecido normas que convierten esta obligación en exigible²¹. Si bien esta jurisprudencia se refiere a mecanismos que prevean el incumplimiento de la obligación principal (el pago del tributo) y permitan compeler su vigencia real y efectiva, perfectamente puede ser trasladable este criterio a los mecanismos de fiscalización que la norma contempla.

1.2. La contribución al sostenimiento de los gastos públicos y las cláusulas generales antielusión

La idea central de este criterio del Tribunal Constitucional español es que la Administración tributaria debe colaborar —mediante la fiscalización— a que el sistema tributario moldeado en la ley sea eficaz, es decir, los contribuyentes han de cumplir la

FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 73. RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2005, N° 125, p. 15. GARCÍA AÑOVIROS, Jaime. Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales. En VVAA, *Garantías Constitucionales del contribuyente*. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, pp. 103-105. SÁNCHEZ SERRANO, Luis. Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I). *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1992-I, pp. 239-241.

²⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...*, cit., p. 81.

²¹ STC Rol N° 2.489-2013, de 15 de abril de 2014, Cs. 10°-11°.

normativa impositiva. Para tal misión, la ley le ha de flanquear los mecanismos adecuados dentro de los cuales, ciertamente, se encuentran las cláusulas generales antielusión. Lo que ha de buscarse es lograr un determinado equilibrio entre las garantías del contribuyente y las facultades de que está dotada la Administración²².

En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español la limitación a la autonomía de la voluntad se justifica desde el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público. Así, la limitación a la autonomía de la voluntad que entrañan estas previsiones no puede atacarse de inconstitucional o de lesionar el principio de reserva legal, pues en este principio, como afirma la STC 76/1990, de 26 de abril FJ 3º, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 3º, “*justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes*”.

En Chile, no encontramos una consagración expresa del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sí se establece el principio de igualdad en materia tributaria, en lo que se refiere a la repartición de los tributos en tanto carga pública en el artículo 19 N° 20 de la CPR. A pesar de ello, la doctrina entiende que dentro del concepto de tributo se comprenden aquellas prestaciones que las personas han de enterar en arcas fiscales cuya finalidad es cubrir el gasto público²³.

²² Pero lo cierto es que tras las continuas reformas que ha sufrido la LGT, que tienden a reforzar las potestades de la Administración tributaria, pareciera ser efectivo el diagnóstico de la doctrina: “*la balanza está muy desequilibrada a favor de la Administración Pública*”. LÓPEZ GETA, José María. Por fin la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria. *Carta Tributaria. Revista de Documentación*. 2015, N° 7, p. 7.

²³ FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel. Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*. 2000, Vol. 27, N° 2, p. 357. De hecho, MASBERNAT es consciente de la falta de desarrollo dogmático de este principio e intenta construirlo tomando como base la normativa española. A su juicio, los principios materiales de la tributación se encuentran incorporados en el artículo 31 de la CE y corresponden a la capacidad económica, la igualdad, la generalidad, la progresividad y la no confiscatoriedad, los cuales forman un bloque interrelacionado y se condicionan mutuamente, configurando en su conjunto el principio de justicia tributaria. MASBERNAT, Patricio. Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho español al Derecho comparado. *Revista de Derecho (Universidad Católica del Norte)*. 2013, Año 20, N° 1 pp. 158-159.

2. Principios en tensión con las cláusulas generales antielusión: legalidad y seguridad jurídica

2.1. El principio de legalidad. Sus dimensiones de reserva de ley y tipicidad

En el ámbito tributario el principio de legalidad en sentido amplio alude a la supremacía de la ley en el Estado de Derecho y comprende indistintamente a dos de sus manifestaciones: designa, por una parte, al principio de reserva de ley²⁴, ligado a la producción normativa, que actúa como criterio de atribución de competencia y garantiza la protección de determinados derechos individuales²⁵; de otra, en el entendido de legalidad en el ámbito del Derecho Público, se refiere al sometimiento de la Administración a las leyes²⁶. La doctrina ha manifestado que el principio de legalidad en el marco del Estado de Derecho implica que la ley es la única manera posible de justicia material y, por tanto, el único instrumento de revelación y garantía de justicia tributaria, de forma tal que solo la ley puede escoger entre las diversas manifestaciones de capacidad económica posibles, aquellas que reputa adecuadas a la tributación²⁷.

La ley representa la voluntad de autonormación del pueblo. Luego, cuando se exige que los tributos sean establecidos por ley, se posibilita que este participe en la determinación de la carga fiscal²⁸, mediante la intervención de sus representantes, y no directamente por

²⁴ El principio de reserva de ley goza de reconocimiento constitucional en el artículo 31.3 de la CE, que prescribe que “3. *Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley*”.

²⁵ Y es aquí donde la doctrina aplica similares consideraciones a las que se predicán del principio de legalidad en materia penal, partiendo en JARACH, en su obra *el hecho imponible*, llegando esta idea hasta nuestros días. Así lo plantea CROS GARRIDO, José. *El fraude de ley...*, cit., p. 475. Sin embargo, no puede asimilarse el delito a la obligación de pagar tributos. PÉREZ ROYO critica que conceptos forjados en el Derecho penal —como son el principio de legalidad y de tipicidad— se traspasen de manera mecánica al Derecho tributario. PÉREZ ROYO, Fernando. *Comentario al artículo 24...*, cit., p. 380. HART considera que la sanción por un delito, como sanción multa, no es lo mismo que un impuesto a cierta actividad, aunque en ambos casos de por medio haya una directiva a funcionarios para infligir un mismo daño patrimonial. En el delito, hay un incumplimiento de un deber, en la forma de una violación de una regla establecida como guía para la conducta de ciudadanos ordinarios. HART, L. A. H. *El concepto de Derecho...*, cit., pp. 49-50, y en el caso de los tributos, no hay ningún tipo de deber incumplido, el contribuyente simplemente con su actuar, se coloca dentro de la hipótesis de una norma impositiva, idea que comparte SAFFIE, G., Francisco. *La constitucionalidad de la reforma tributaria. Anuario de Derecho Público (Universidad Diego Portales)*, 2015, p. 151.

²⁶ MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 138.

²⁷ XAVIER, Alberto. *Tipicidad y legalidad en el Derecho tributario. Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. 1975, Vol. XXV, N° 120, p. 1269.

²⁸ SAINZ DE BUJANDA manifestó que, durante el siglo XIX, el principio en análisis fue “*un dogma del Estado constitucional, porque se pensaba que el impuesto constituía una limitación a la libertad y a la propiedad individual, que no podía decretarse sin la aquiescencia de la representación nacional, a la que correspondía también aprobar el destino de los caudales públicos; su misión fue, por tanto [...], la defensa del individuo y del orden económico liberal. La ley se colocó por encima de cualquier otra fuente del Derecho financiero, no sólo por razones de seguridad jurídica, sino porque, además, se pensaba que ella constituía mejor garantía contra cualquier designio de reforma social o económica que intentara llevarse*

el soberano²⁹. Es la ley la que debe contener el entramado básico del sistema jurídico³⁰ y la que decide qué supuestos serán objeto de gravamen y en qué medida: el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria³¹. Se dice así que “*el Derecho impositivo está sostenido por la idea de la decisión originaria del legislador sobre el merecimiento de impuesto*”³². La obligación tributaria es, por tanto, una obligación *ex lege* o legal³³.

2.1.1. La teoría del «hecho imponible»

Pese a que hoy se habla de una «crisis» del principio de legalidad³⁴, es innegable que la operatoria del mismo continúa vigente. De esta manera es el legislador quien determina los supuestos representativos de capacidad económica que son recogidos por el «hecho imponible»³⁵ o hipótesis de hecho contenida en la norma tributaria, a cuya realización, las personas deberán tributar³⁶.

a cabo por vía fiscal”. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Organización política y derecho financiero. En *Hacienda y Derecho*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 434-435.

²⁹ Y en este sentido, el principio de legalidad en su dimensión de reserva legal responde a un fundamento objetivo de justicia, pues implica hacer intervenir al Parlamento, cuya composición “*permite concretar de forma más adecuada las exigencias de la capacidad contributiva*”. FALCÓN Y TELLA, Ramón. Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1999, Nº 104, p. 71.

³⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de derecho financiero español. Instituciones*. 25ª edición. Madrid: Marcial Pons, 2006, p. 52,

³¹ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 25ª edición. Pamplona: Thomson Reuters, 2015, p. 73.

³² KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario...*, cit., p. 98.

³³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación tributaria..., cit., p. 30.

³⁴ CHECA GONZÁLEZ, Clemente. La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2010, Nº 145, pp. 7-9; 13; 16; 25-30, quien lo asocia a dos fenómenos. El primero dice relación con que en la actualidad los parlamentarios —representantes de la ciudadanía— han perdido de manera paulatina, pero inexorable, su posición de eje del sistema político, pues han sido desplazados por los partidos políticos, a cuya cabeza se encuentra un dirigente, que es quien ha obtenido la mayoría parlamentaria. No hay control de la gestión de este y el principio de auto imposición carece de operatividad en tal escenario, toda vez que el Parlamento no es más que un instrumento al servicio de las políticas del Gobierno. La regulación que se dicta es pactada o concertada con las instituciones estatales, sin que existan suficientes garantías de participación e igualdad de todos los grupos sociales. El segundo fenómeno, aplicable al ámbito europeo, está dado por la presencia de normas o pseudo-normas que se producen al margen y sin ninguna intervención formal de los Parlamentos, a consecuencia del proceso de integración comunitaria y la desmedida utilización del *soft-law* en la actuación de la Comisión Europea, que luego es utilizada como base de fundamentos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

³⁵ Concepto que aparece en la obra de JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 2ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, y hoy lo recoge la LGT en su artículo 20. La importancia de este término es tal, que ha sido calificado como “*núcleo fundamental del derecho tributario sustantivo*”. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Vicente. Consideraciones sobre el hecho imponible. *Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1960, Nº 39, p. 531.

³⁶ Para SAINZ DE BUJANDA el hecho imponible es trascendental en materia impositiva, debido a que da origen a la más importante de las relaciones jurídicas de naturaleza tributaria: aquella que impone la obligación de pago del tributo. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Concepto del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, p. 324.

A partir de esta idea se distinguen dos momentos lógicos y cronológicos: uno normativo, que se denomina *hipótese de incidência tributária* o hecho generador en abstracto, y que corresponde a la descripción o previsión legal de un hecho —previo y genérico contenido en la ley—, a cuya verificación se asocia el efecto jurídico de transferir la titularidad de cierta suma de dinero al Estado; otro posterior, denominado *fato imponible* o hecho generador en concreto, tiene lugar una vez realizado este presupuesto definido en la ley, por lo que el Estado tiene derecho a exigir al contribuyente dicha suma de dinero³⁷.

Lo común a todos los hechos imposables, por muy diversas que sean las representaciones de capacidad contributiva que recogen, es que su realización genera una misma consecuencia jurídica: nace la obligación tributaria³⁸ y se da lugar a la vinculación entre el contribuyente (deudor) y la Administración (acreedora)³⁹.

Dos características relevantes surgen de esta noción de hecho imponible. La primera, se refiere a que para el nacimiento de la obligación tributaria la voluntad de los sujetos es indiferente⁴⁰. La autonomía de la voluntad en el ámbito impositivo solo incidirá en la celebración o ejecución de un determinado acto jurídico y no otro, pero una vez que este tiene lugar, y se verifica el hecho imponible⁴¹, los efectos tributarios son íntegramente determinados por la normativa fiscal⁴². Por ello se habla del carácter «meramente fáctico» del hecho imponible⁴³. La segunda, su naturaleza siempre jurídica⁴⁴, independientemente de que el mismo prevea como presupuesto de hecho actos, negocios, hechos o

³⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária...*, cit., pp. 30; 50- 65.

³⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Concepto del hecho imponible..., cit., p. 294. VICENTE-ARCHE DOMINGO, Vicente. Consideraciones sobre el hecho imponible..., cit., p. 591.

³⁹ Esta vinculación se denomina «relación tributaria», y en “*su intrínseca estructura jurídica, no se diferencia de cualquier otra obligación, según el esquema tradicional elaborado por el Derecho privado*”. GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho tributario*. Trad. de Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1956, p. 12.

⁴⁰ Así, por lo demás, lo reconoce la STS de 12 de noviembre de 2014 (Rec. N° 1881/2012), ponente Sr. Juan Manuel Garzón Herrero, FD 4°.

⁴¹ Para el Derecho tributario la única voluntad relevante es la manifestada por la ley, no así la de los particulares. Es la ley la que toma un negocio jurídico y lo plasma como simple hecho jurídico en la ley. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária...*, cit., p. 65.

⁴² VICENTE-ARCHE DOMINGO, Vicente. Consideraciones sobre el hecho imponible..., cit., p. 556. JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, cit., 1971, pp. 77-78.

⁴³ Como expresa FALCÓN Y TELLA, lo relevante para el Derecho tributario no es tanto el negocio en cuanto tal, sino el hecho de haberse celebrado. La obligación tributaria nace independientemente de la voluntad de los contratantes contra esta, o incluso siendo ignorada por aquellos. Será siempre un hecho, independientemente de que se trate de un contrato o de un negocio jurídico. FALCÓN Y TELLA, Ramón. La abstracción «tributaria» de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados. *Quincena Fiscal*. 2010, N° 8, p. 7. EL MISMO. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 181.

⁴⁴ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Naturaleza del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 581-582.

acontecimientos, de lo que se deriva que las normas tributarias deban interpretarse conforme con criterios jurídicos⁴⁵.

2.1.2. El principio de tipicidad

Muy vinculado al principio de reserva de ley, se encuentra el concepto de «tipicidad legal»⁴⁶. La exigencia de tipicidad está asociada directamente al presupuesto de hecho contemplado en la norma, ya que no es suficiente que los tributos sean establecidos por una ley. Se requiere que la hipótesis normativa tenga una concreción determinada del fenómeno impositivo que impide la elasticidad normativa.

Como apunta PALAO TABOADA, en sentido amplio, la «tipicidad» es una característica de toda norma; en sentido restringido y técnico, se reserva para los sectores del ordenamiento en que el efecto de la norma deriva directamente de la ley y en que dicho efecto es gravoso para su destinatario⁴⁷. Para XAVIER, el sentido de la tipicidad aquí analizado es distinto que el que tiene en el Derecho privado, en el que impera el principio de la autonomía de la voluntad; Derecho Público, en cambio, se busca restringir al poder, lo que se pretende es que los tributos sean objeto de tipología, a fin de que cada tipo contenga todos sus elementos esenciales⁴⁸. KRUSE, señala que se requiere que el hecho imponible esté determinado con precisión y abundancia en cuanto al objeto contenido y fin de la imposición⁴⁹.

Más allá de las consideraciones referidas a que el principio de reserva de ley con carácter «relativo» que rige en España⁵⁰ al igual que en Chile⁵¹, y que se reduce a que por ley se

⁴⁵ Este punto se retomará cuando se examine la interpretación económica. Vid. Capítulos IV.4.1, en lo que se refiere al negocio indirecto; VI.6.2., para un análisis del significado de la expresión utilizada por el legislador chileno “naturaleza económica de los hechos imposables”, y IX.2.1.1., para un examen de la interpretación económica.

⁴⁶ XAVIER atribuye a HENSEL una importancia capital en el desarrollo del concepto de tipicidad, pues este atribuyó al hecho imponible el lugar de relieve que tiene en la dogmática del Derecho fiscal, y con ello, la tipicidad se tornó indispensable para la constitución de la obligación tributaria. XAVIER, Alberto. Tipicidad y legalidad..., cit., p. 1258.

⁴⁷ PALAO TABOADA, Carlos. Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario). En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 63.

⁴⁸ XAVIER, Alberto. Tipicidad y legalidad..., cit., pp. 1263; 1292; 1299.

⁴⁹ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario...*, cit., p. 97.

⁵⁰ Tal carácter ha sido predicado por el Tribunal Constitucional español, por ejemplo, en las STC 102/2005, de 20 de abril, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ 3º; 233/1999, de 16 de diciembre, ponente Sr. Pablo Manuel Cachón Villar, FJ 18º, y 179/1985, de 19 de diciembre, ponente Sr. Francisco Rubio Llorente, FJ 3º, que manifiestan que la ley debe determinar la creación *ex novo* de un tributo y ha de establecer sus elementos configuradores. También la STS de 20 de enero de 2014 (RJ 2014\635), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 4º.

⁵¹ El Tribunal Constitucional chileno ha precisado que los elementos esenciales de la obligación tributaria que deben quedar suficientemente fijados y determinados en la ley son: i) el hecho imponible; ii) los sujetos obligados al pago; iii) el procedimiento para determinar la base imponible; iv) la tasa; v) las situaciones de

han de regular los elementos esenciales del tributo, es necesario determinar la especificidad que se requiere que tengan las normas impositivas, de forma tal que la conducta gravada aparezca clara y precisamente descrita en las normas impositivas.

2.2. El principio de seguridad o certeza jurídica

El anhelo de seguridad es una constante histórica y en el mundo moderno adquiere especial relieve. La seguridad jurídica ha sido el resultado de las conquistas políticas de la sociedad, y por la influencia directa de la filosofía contractualista e iluminista se convertirá en presupuesto y función indispensable de los ordenamientos jurídicos del Estado de Derecho; la seguridad se entiende como un fin a conseguir a través del Derecho⁵². Dos aspectos se pueden englobar en la seguridad jurídica: un hecho, esto es, un determinado estado de las cosas, o bien, un valor, un ideal a preservar o alcanzar. Pero además es un “valor del Derecho justo que adquiere su plena dimensión operativa en el Estado de Derecho”⁵³. Esta idea se ha expresado señalando que es necesario “buscar la justicia, pero al mismo tiempo tenemos que mantener la seguridad jurídica, que no es más que un aspecto de la misma justicia, y reconstruir un Estado de Derecho que satisfaga a ambas ideas en la medida de lo posible”⁵⁴.

En efecto, el Derecho cumple, o debe cumplir, la función de seguridad jurídica, y ello no es otra cosa que posibilitar que las personas destinatarias de las normas jurídicas sepan a qué atenerse y conozcan, con anterioridad a sus comportamientos, cuáles son los prohibidos, los permitidos y los obligatorios⁵⁵. La seguridad jurídica protege la confianza

exención, y vi) las infracciones. Con ello, se posibilita que el contribuyente conozca con suficiente precisión sus obligaciones fiscales de manera que no quede margen para la arbitrariedad, pero admite la injerencia de la potestad reglamentaria de ejecución solo para desarrollar aspectos de detalle técnico que, por su propia naturaleza, el legislador no puede regular, pero que este debe delimitar con suficiente claridad y determinación. SSTC Roles N^{os} 2.614-2013, de 14 de agosto de 2014, C. 11° y 14°; 2.038-2011, de 31 de enero de 2013, Cs. 17°-18°; 1.234-2008, de 7 de julio de 2009, C. 21°-22°; 718-2007, de 26 de noviembre de 2007, Cs. 19°, 24°-25°, y 822-2007, de 13 de noviembre de 2007, C. 5°. No deja de llamar la atención que el intérprete de la Constitución incluya a la infracción como elemento de la obligación tributaria, en circunstancias que en estricto derecho no lo es, y porque en virtud de las exigencias propias del Derecho administrativo sancionador la infracción ha de estar prevista legalmente.

⁵² PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica...*, cit., pp. 12; 17-21. Es así como el autor agrega en la página 20, que la seguridad jurídica se convierte en presupuesto del Derecho, porque fundamenta el orden constitucional, y en función del Derecho, ya que este asegura la realización de libertades.

⁵³ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica...*, cit., pp. 21; 105.

⁵⁴ RADBRUCH, Gustav. *Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes*. En RADBRUCH, Gustav; SCHMIDT, Eberhard; WELZEL, Hans. *Derecho injusto y derecho nulo*. Trad. de José María Rodríguez Paniagua. Madrid: Aguilar, 1971, p. 21.

⁵⁵ Así lo han entendido las SSTC 173/1996, de 31 de octubre, ponente Sr. Fernando García-Mon y González Regueral, FJ 5°b), que manifestó que la seguridad jurídica “protege la confianza de los ciudadanos que ajustan su conducta económica a la legislación vigente frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles”, y 150/1990, de 4 de octubre, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 8°, que

de los ciudadanos frente a cambios jurídicos que no sean razonablemente previsibles⁵⁶ en un doble aspecto: primero, como «seguridad de orientación», esto es que conozcan cuál es la trascendencia jurídica de sus decisiones, y segundo, como «seguridad en sentido funcional», es decir, que las proposiciones normativas formuladas de manera hipotética se apliquen a cada concreta situación de hecho respetando lo previsto en ellas y sin variaciones de criterio a la hora de resolver supuestos similares⁵⁷.

Para lograr tal objetivo, es necesario que las normas jurídicas sean claras, que exista la posibilidad de conocerlas y que el Estado cumpla con sus propias normas y las haga cumplir⁵⁸. La mera existencia del Estado no basta para fundar la correlativa existencia de un orden jurídico y, por tanto, contar con un sistema de seguridad jurídica, sino que se requiere de un Derecho merecedor de un juicio positivo de racionalidad⁵⁹.

El principio de seguridad jurídica cuenta con dos acepciones: una *stricto sensu*, se manifiesta como una objetiva exigencia de regularidad estructural y funcional del sistema jurídico a través de sus normas e instituciones, que es la única que se puede garantizar⁶⁰; la segunda, subjetiva, se presenta como certeza del Derecho —como la otra cara de la seguridad objetiva, su reflejo en la conducta de los sujetos—, es decir, como proyección en las situaciones personales de la seguridad objetiva, y requiere que el Derecho pueda ser conocido por sus destinatarios⁶¹.

El principio de seguridad jurídica se encuentra muy relacionado con el de legalidad, el que en un Estado constitucional equivale a la vinculación de todos los poderes públicos con el ordenamiento jurídico y solo esta forma de Estado da la garantía de que la ley se ajusta a las normas y principios establecidos expresa o implícitamente en la

señala que la seguridad jurídica es “«suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, sin perjuicio del valor que por sí mismo tiene aquel principio»”.

⁵⁶ SSTC 50/1990, de 4 de octubre, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 8º y 126/1987, de 16 de julio, ponente Sra. Gloria Begué Cantón, FJ 11º.

⁵⁷ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 75.

⁵⁸ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., pp. 47-48.

⁵⁹ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica...*, cit., pp. 24-25. Y es que para RADBRUCH la seguridad jurídica no es la seguridad por medio del Derecho —la seguridad que el Derecho nos confiere al garantizar la vida o nuestros bienes contra ataques a los mismos, que ya está implícita en el concepto de la adecuación al fin—, sino la seguridad del Derecho mismo, que requiere que el Derecho sea positivo; que esté basado en hechos, y por tanto seguro; que tales hechos puedan establecerse con el menor margen de error, y que no se halle sujeto a cambios frecuentes. RADBRUCH, Gustav. *Introducción a la filosofía del Derecho*. Trad. de Wenceslao Roces. México: Fondo de Cultura Económica, 1951 (reimpresión 1955), p. 40.

⁶⁰ GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica...*, cit., p. 74.

⁶¹ PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica...*, cit., p. 21-22.

Constitución⁶². Y también está relacionado con el de justicia, pues es una condición necesaria, pero no suficiente, de la justicia⁶³.

Trasladadas estas ideas al sistema tributario, desde antiguo se manifestó que era una exigencia que el impuesto que cada individuo debía pagar fuese cierto y no arbitrario, ya que de otro modo se favorece la corrupción del recaudador. De ahí la frase célebre: “*un alto grado de desigualdad no es un mal tan considerable como un pequeño grado de incertidumbre*”⁶⁴.

En España, el artículo 31 de la CE se refiere al sistema tributario justo que ha de tener determinadas características, dentro de las que no menciona la seguridad jurídica. Esta se encuentra en el artículo 9.3 de la CE⁶⁵. Por su parte, en el caso chileno, está consagrada en los artículos 6°, 7° y 19 N° 26 de la CPR⁶⁶. Pese a que las obras clásicas del Derecho chileno no han reparado mayormente en él⁶⁷, sí ha recibido el reconocimiento del Tribunal Constitucional, que entiende que el principio de seguridad jurídica es «esencial», y que su vigencia efectiva “*es un rasgo esencial del ordenamiento en el Estado de Derecho*”⁶⁸.

⁶² GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica...*, cit., pp. 28-29.

⁶³ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., pp. 53-54.

⁶⁴ SMITH, Adam. *La riqueza de las naciones*. Trad. de Carlos Rodríguez Braun. Madrid: Alianza, 1997 (2ª reimpresión), p. 747. En base a estas ideas, el profesor FERREIRO LAPATZA estima que un sistema tributario que trate de aproximarse al ideal ha de responder al principio de certeza jurídica, además de los de suficiencia, flexibilidad, justicia, comodidad y servicio a la estabilidad y al desarrollo. Es así, como la seguridad jurídica y la claridad de un sistema están determinadas, por una parte, por la coherencia interna y externa —que pasa por una decisión política que trate de racionalizar el sistema en función de los principios económicos y políticos—, y por otra, tomada la decisión política ha de traducirse en normas jurídicas, que mientras más perfectas sean al regular un tributo, mejor servirán al principio de claridad y certeza, transmitiendo al ciudadano el mandato del legislador, ahorrando mayores esfuerzos al administrado y a la Administración. FERREIRO LAPATZA, José Juan. El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Crónica Tributaria*. 1993, N° 68, pp. 46-47.

⁶⁵ Como ha señalado la STC 126/1987, de 16 de julio, ponente Sra. Gloria Begué Cantón, FJ 11°, la seguridad jurídica “*no puede entenderse como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal*”.

⁶⁶ No es pacífico que esta garantía esté contemplada en el artículo 19 N° 26 de la CPR, ya que se dice que tal conclusión se basa en que la norma hace uso explícito de la expresión «seguridad». Sin embargo, la disposición más bien determina los límites impuestos a la ley en lo que respecta a su tarea de regulación, limitación o complementación de las garantías constitucionales. LETELIER WARTENBERG, Raúl. Contra la confianza legítima como límite a la invalidación de actos administrativos. *Revista Chilena de Derecho*. 2014, Vol. 41, N° 2, p. 618.

⁶⁷ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 363.

⁶⁸ STC Rol N° 1.390-2009, de 8 de abril de 2010, C. 13°, idea que ya había manifestado la STC Rol N° 207-1995, de 10 de febrero de 1995, C. 67°, al señalar que “*asimismo, la Constitución Política consagra la existencia de un Estado de Derecho [...]. Se ha considerado que, entre los elementos propios de un Estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas. Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados. Esa confianza se ve naturalmente disminuida si el legislador, con posterioridad, le atribuye a dichos actos*

No se puede negar que la admisión de cláusulas generales antielusión buscan desincentivar que el contribuyente explore vías elusivas⁶⁹; pero, a la vez, se debe aceptar que lesionan no solo el principio de legalidad, sino también el de seguridad jurídica⁷⁰ por el margen de apreciación que confiere al aplicador para determinar si concurre su presupuesto aplicativo⁷¹, debido al uso de conceptos jurídicos indeterminados⁷² y por la falta de precisión de sus consecuencias jurídicas⁷³.

Sin embargo, la legislación y la jurisprudencia se decantan por permitir, respecto de la elusión, el quiebre de la seguridad jurídica⁷⁴.

2.3. El principio de legalidad en la realidad chilena

En Chile, el principio de legalidad tributaria cobra una importancia capital cuando se analizan las normas generales antielusión incorporadas a la legislación fiscal mediante la Ley N° 20.780, de 2014. Gran parte de la discusión parlamentaria de la citada ley, en lo referente al abuso de las formas jurídicas, giró en torno a la idea de que su consagración positiva vulneraría el principio legalidad tributaria o reserva de ley.

El principio de legalidad rige íntegramente en el sistema tributario chileno⁷⁵. Como ha señalado la SCA de Santiago Rol N° 4.452-1998, de 9 de marzo de 2001, C. 4°, uno de

consecuencias jurídicas que son más desfavorables que aquellas con las cuales quién los realizó en el pasado podía contar al adoptar sus decisiones”.

⁶⁹ Así lo planteó el Gobierno canadiense durante la discusión suscitada a propósito de la inclusión de las GAAR. LACROIX, Denis. GAAR: Observations on the concept of abuse. *Canadian Tax Journal*. 2013, N° 61, p. 186.

⁷⁰ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Legalidad, anti elusión y pacto en el ordenamiento tributario. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; RAMALLO MASSANET, Juan; LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto; YÁBAR STERLING, Ana, (Coords.). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, p. 356.

⁷¹ Reconociendo esta situación, la sentencia de la *Supreme Court* de Nueva Zelanda, SC 43/2007 [2008] NZSC 115, de 19 de diciembre de 2008, párrafo 112, ha declarado que las Cortes no deben esforzarse en crear mayor certeza que aquella que el Parlamento ha decidido proveer.

⁷² Vid. Capítulo V.1.3.a).

⁷³ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., pp. 16-17. De todos modos, es posible encontrar opiniones ligadas a las Administraciones tributarias que consideran que las normas generales antielusión pretenden, precisamente, resguardar el principio de certeza jurídica. CATTANEO ESCOBAR, Isaías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. Aplicación de la norma general antielusión en Chile. *Revista de Administración tributaria CIAT/AEAT/IEF*. 2016, N° 41, p. 8.

⁷⁴ STS de 17 marzo de 2014 (RJ 2014\1509), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3°, que más allá de la economía de opción, no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario al fraude a los intereses recaudatorios. Agrega —a partir de lo expresado por el TJCE en el caso Halifax—, que la economía de opción tiene como límite la artificiosidad de un negocio jurídico si solo busca el ahorro tributario en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Si “el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios”.

⁷⁵ El artículo 63 N° 14 de la CPR prescribe que solo son materias de ley: “14) Las demás que la Constitución señale como leyes de iniciativa exclusiva del Presidente de la República”. Esta autoridad, tiene iniciativa

los principios fundamentales es el de legalidad tributaria que consiste en que “*no puede imponerse tributo alguno sin previa norma emanada del Parlamento, impidiéndose la delegación de facultades legislativas*”. La garantía se asocia a la protección del Derecho de propiedad e impide que una mayoría transitoria representada en el Poder Ejecutivo imponga tributos⁷⁶.

Por lo demás, la jurisprudencia ha precisado que solo la ley puede imponer, suprimir o reducir tributos, como asimismo establecer exenciones tributarias o modificar las existentes. En esta lectura del principio de legalidad, la autoridad Administrativa no puede ejercer el poder tributario y las exenciones han de ser interpretadas estrictamente, sin que se puedan extender por analogía⁷⁷.

La aplicación analógica de los tributos para la doctrina chilena derechamente implicaría una violación de la Constitución, pues solo el legislador puede establecer la creación de normas de derecho tributario material⁷⁸, visión que es compartida por la jurisprudencia⁷⁹.

legal exclusiva para “*imponer, suprimir, reducir o condonar tributos de cualquier clase o naturaleza, establecer exenciones o modificar las existentes, y determinar su forma, proporcionalidad o progresión*”, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 4° del artículo 65 de la Carta Fundamental. Como cierre de la reserva legal chilena, expresamente la Constitución impide que estas materias sean reguladas a través de un Decreto con Fuerza de Ley. La misma disposición, en su inciso 1°, prescribe que cuando un proyecto de ley contemple la regulación de estas materias, necesariamente ha de tener a la Cámara de Diputados como Cámara de Origen.

⁷⁶ ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...*, cit., p. 16.

⁷⁷ SSCS Roles N°s 22.980-2014, de 1 de octubre de 2015, C. 3°; 7.826-2015, de 30 de junio de 2015, C. 6°; 17.588-2014, de 26 de mayo de 2015, C. 6°; 21.655-2014, de 19 de mayo de 2015, C. 8°; 31.978-2014, de 14 de mayo de 2015, C. 6°, y la jurisprudencia en ellas citada. La única fuente normativa de los tributos es la ley. Esta idea la deja claramente expresada AVILÉS HERNÁNDEZ para quien el tributo es siempre «artificial», porque requiere de “*una ley para existir y más allá de los términos precisos de ella no existe tributo alguno ni laguna de derecho que deba ser integrada analógicamente. Dicho en otros términos, más que la norma tributaria es el tributo mismo el que no existe sin una ley que lo establezca*”. Solo el Congreso puede establecer tributos mediante una ley en sentido formal y material. El autor considera que una forma de violar el principio de legalidad, o reserva legal, es aplicar analógicamente las normas tributarias, llenando lagunas legales, o interpretando extensivamente las normas, llevándolas más allá de su sentido o alcance. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., pp. 36; 39; 41; 49188-189. También OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., p. 44. UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre delitos...*, cit., 2007, p. 10.

⁷⁸ AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., pp. 188-189. STREETER, Jorge. La interpretación de la ley tributaria. *Revista de Derecho Económico*. 1968, N° 21-22, pp. 23-24. ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...*, cit., pp. 19; 168. MONTECINOS ARAYA, Jorge. De la elusión..., cit., p. 157. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 439. En esta misma línea OSORIO y GONZÁLEZ, para quienes aceptar la analogía, implicaría que la obligación tributaria sería definida no por la ley, sino por un juez o por la Administración fiscal. OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., p. 44.

⁷⁹ Así, por ejemplo, las SSCS Rol N° 9.082-2014, de 19 de noviembre de 2015, C. 9° y Rol N° 8.495-2013, de 13 de octubre de 2014, C. 11°, que declaran que “*la analogía no es un método de interpretación de la ley, sino de integración de la misma y por aplicación del principio de legalidad de los tributos, no puede ser aplicada en materia tributaria*”, y Rol N° 1.201-2009, de 14 de junio de 2011, C. 9°, que expresa que “*tampoco corresponde aplicar como fundamento para el incremento pretendido las disposiciones que la Ley de la Renta consagra para los Impuestos Global Complementario o Adicional, ya que sabido es, la analogía no tiene cabida en esta materia*”.

Uno de los temas centrales en la discusión parlamentaria de la Ley N° 20.780 que, entre otras materias incorporó en el CT la regulación de las normas generales antielusión, fue su constitucionalidad.

En efecto, a pocos días de ingresado al Congreso Nacional el proyecto de ley, la Biblioteca del Parlamento realizó un informe que a fecha 21 de abril, recogió las opiniones que había recibido el proyecto de ley en materia de cláusula general antielusión⁸⁰. Al respecto del «abuso de las formas jurídicas» se dijo que atentaba en contra el principio de legalidad, que se corregían los efectos de actos legales y válidos, lo que afectaba la certeza jurídica y otorgaba excesiva discrecionalidad al SII. Se criticó su formulación abierta y general y se señaló que no respetaba el debido proceso, el libre ejercicio de actividad económica, ni la libre contratación, obligando a elegir la alternativa negocial más gravosa⁸¹. Estas críticas se repetían respecto a la regulación proyectada de la simulación. Escasas fueron las voces que defendieron la constitucionalidad de la regulación⁸².

En este panorama, las posturas desfavorables a la inclusión de una norma general antielusión apuntaban a que desde una perspectiva más tradicional, para perseguir la elusión debían cerrarse los caminos a ella⁸³; otros cuestionaban la conveniencia de incluir

⁸⁰ En él se analizan las opiniones emitidas públicamente por los invitados a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados recogida en distintos medios de prensa o contenidos en sitios web.

⁸¹ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Opiniones sobre la constitucionalidad e inconstitucionalidad de las medidas contra la elusión contenidas en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (2014), de 21 de abril de 2014 [en línea. Consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en: <https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=615&prmTIPO=MANDATOANTECEDENTE>, pp. 7-8. Es más, durante la tramitación legislativa, los representantes del Instituto Chileno de Derecho Tributario expresaron que había una contraposición entre “*bienes jurídicos tributarios (recaudación fiscal, financiamiento del gasto público, fiscalización) versus bienes jurídicos generales garantizados por la Constitución (certeza jurídica, tipificación de la conducta, debido proceso, derecho a defensa, libre ejercicio de una actividad económica, principio de legalidad en materia impositiva)*”, y agregaron que “*los sistemas tributarios más eficientes refuerzan la colaboración y transparencia entre contribuyente, intermediarios y la administración. Por eso se hace innecesaria una normativa de estas características*”. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 1503.

⁸² Entre ellos, destaca SAFFIE, invitado a las comisiones parlamentarias de Hacienda de la Cámara de Diputados y del Senado durante la tramitación de las Leyes N°s 20.780 y 20.899, fue un defensor acérrimo del respeto del principio de legalidad de este tipo de normas, y expresó que con ellas el SII no podrá crear hechos gravados distintos de los contenidos en la ley, siendo la ley la que determina la forma en que surgen las obligaciones tributarias, a la vez que enfatizó que en el «abuso» no se está ante una sanción, a menos que se creyese que los impuestos son equivalentes a la pena derivada de un delito. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 174-175. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., pp. 105; 439; 559. SAFFIE GATICA, Francisco Javier. La constitucionalidad..., cit., pp. 151-152. De otra parte, también en la discusión parlamentaria, Luis Cordero expresó que el Tribunal Constitucional ha rechazado los requerimientos en los cuales se plantea la inconstitucionalidad —por afectar al derecho al juez natural— de normas que confieren atribuciones a la Administración para calificar hechos o aplicar gravámenes a los particulares. Lo que exige dicho tribunal es que exista un procedimiento administrativo en que el interesado tenga la posibilidad de participar. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 285; 1657.

⁸³ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Opiniones sobre la constitucionalidad..., cit., pp. 9-10.

este tipo de disposiciones⁸⁴; hubo quienes consideraron que esta normativa imponía al contribuyente la obligación de ordenar sus negocios de la manera más favorable para el interés fiscal⁸⁵, y, finalmente, están los que preferían la aplicación del ilícito tributario del artículo 97 N° 4 del CT para combatir aquellas planificaciones tributarias destinadas a eludir la carga fiscal⁸⁶.

Si bien es cierto no compartimos ninguno de los argumentos expresados, haremos dos breves comentarios a la idea de recurrir a la vía penal. En primer lugar, en Chile, legalmente, es claro que la determinación de la responsabilidad penal y el cobro de la diferencia de impuestos corre por cuerda separada⁸⁷. En segundo lugar, tal postura es errada desde la perspectiva conceptual, porque las normas generales antielusión tienen aplicación en el ámbito de la fiscalización de la correcta determinación de la obligación tributaria y no pretenden sancionar. Cobrar los impuestos adeudados no es equivalente a imponer una multa como pena asociada a la comisión de un delito⁸⁸. Ello generaría una sobrecarga de la justicia penal, obligaría a analizar la culpabilidad en la actuación del contribuyente y desnaturalizaría el Derecho penal.

Finalmente, se criticó duramente la posibilidad de que el abuso y la simulación fuesen declarados por el SII y generó muchísima resistencia la inclusión de una infracción

⁸⁴ De hecho, el Sr. Benítez, presidente del Instituto Chileno de Derecho Tributario, señaló que no era recomendable incluir cláusulas antiabuso de carácter general dada su difícil interpretación y al hecho de que generan arbitrariedades en su aplicación. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 282.

⁸⁵ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Abuso y elusión. *Revista de Derecho Tributario (Universidad de Concepción)*. 2017, Vol. 2, p. 66.

⁸⁶ BARREDA LARREA, Francisco Javier. Legítima razón de negocios..., cit., p. 274. RECABARREN, Soledad. *Planificación Tributaria...*, cit., p. 42. MARTÍNEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho tributario chileno. *Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso)*. 2007, N° XXIX, pp. 369-370.

⁸⁷ El artículo 162 inciso 5° del CT prescribe: “[l]a interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Juez Tributario y Aduanero para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente”, a lo que debe sumarse que el artículo 105 inciso final del mismo cuerpo legal dispone que el ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos. Algún tipo de dudas podría suscitar el artículo 65 del CT que señala que en los casos de delito tributario del artículo 97 N° 4 del CT “el Servicio tasaré de oficio y para todos los efectos tributarios el monto de las ventas u operaciones gravadas sobre las cuales deberá pagarse el impuesto y las multas”. Más allá de la antinomia que puede generar con las reglas de la simulación (vid. Capítulo VI.5.3., la norma solo establece cómo se determina el monto de las ventas, pero no que el cobro de los tributos adeudados se efectúe en la vía penal.

⁸⁸ GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo...*, cit., p. 119, aclara que “el tributo no supone la sanción de un hecho ilícito”. Como acertadamente creemos expresa AVILÉS HERNÁNDEZ, utilizar la vía penal en esos términos supondría una grave afectación al orden constitucional vigente, a partir de una confusión conceptual entre elusión y evasión. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 212.

tributaria asociada al diseño o planificación de actos jurídicos declarados elusivos cuyo sujeto activo es el asesor fiscal⁸⁹.

El Tribunal Constitucional ejerció un control preventivo obligatorio respecto de la constitucionalidad de ciertas normas de la Ley N° 20.780, dentro de las cuales se encontraban las disposiciones que regulan las normas generales antielusión. La STC Rol N° 2.713-2014, de 22 de septiembre de 2014, pese a que no se pronunció sobre algunos incisos de las disposiciones sometidas a control preventivo⁹⁰, respecto de las que sí ejerció tal control, declaró expresamente que las normas no eran contrarias a la Constitución⁹¹.

Debe reconocerse que la STC en comento no se pronuncia acerca de la adecuación de los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 100 bis, todos del CT⁹², que son las que pudieran presentar alguna objeción de constitucionalidad según lo considera gran parte de la doctrina chilena⁹³, de forma tal que es más que seguro que frente a la utilización de alguna de estas disposiciones por la Administración tributaria, el Tribunal Constitucional tendrá ocasión de conocer sobre estas materias.

⁸⁹ Volveremos a tratar estos aspectos en los Capítulos VI y VII.2. Si bien es cierto este tema había sido tratado por la doctrina, no abundaban trabajos que apuntaran a la necesidad de incluir una norma general antielusión. A pesar de ello, y como excepción, GARCÍA ESCOBAR en su momento manifestó que para luchar en contra de la elusión podía resultar de gran utilidad incluir este tipo de normas generales que la combatieran si esta se estimaba ilícita. GARCÍA ESCOBAR, Jaime. La naturaleza jurídica..., cit., p. 137.

⁹⁰ Incisos 2° al 6° del artículo 4° quinquies del CT, al no modificar las reglas existentes; incisos 1° a 4°, 6° y 7° del artículo 160 bis del CT, en tanto no eran materias de ley orgánica constitucional, sino se referían a aspectos puramente procedimentales del juicio que debe seguirse para que se declare el abuso o la simulación.

⁹¹ En lo tocante a las medidas antielusión, se remitió el proyecto de ley al Tribunal Constitucional para que este ejerciera el control preventivo respecto de los numerales 4, 27 y 29 del artículo 10 de la Ley N° 20.780, que agregaban los artículos 4° quinquies, 119 y 160 bis al CT, relativos a aspectos de procedimiento y competencia de los tribunales para declarar el «abuso» y la «simulación». La relevancia de este control preventivo radica en que de conformidad con el inciso 11 del artículo 93 de la CPR y con el artículo 84 de su Ley Orgánica Constitucional, el Tribunal Constitucional deberá declarar inadmisibles los requerimientos de inaplicabilidad por inconstitucional formulados al amparo del artículo 93, N° 6, de la CPR, en aquellos casos en los cuales la cuestión se promueva respecto de un precepto legal que haya sido declarado conforme a la Constitución por el mismo, sea ejerciendo el control preventivo, como en este caso, sea conociendo de un requerimiento en el que se invoque el mismo vicio que fue materia de la sentencia respectiva.

⁹² De conformidad con lo dispuesto en los artículos 48 inciso final y 49 inciso 5° de su LOC, el Tribunal Constitucional debió pronunciarse sobre aquellas disposiciones respecto de las cuales se suscitó cuestión de constitucionalidad, en primer trámite constitucional ante la Cámara de Diputados, y esto aconteció respecto de los artículos 4° ter, 4° quáter y 100 bis, nuevos, que se agregaban al CT, que regulan respectivamente el abuso de las formas jurídicas, la simulación y la infracción administrativa asociada a estas conductas. La STC manifestó que estas disposiciones no versaban sobre materias propias de leyes orgánicas, sino que se referían a facultades conferidas al SII (C. 18°). De otra parte, consideró que los textos definitivos de los artículos 4° quinquies, 119 y 160 bis del CT, fueron fijados en segundo trámite constitucional, por lo que no podía sostenerse que los cuestionamientos efectuados en primer trámite constitucional se refirieran a estos (C. 19°).

⁹³ Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Opiniones sobre la constitucionalidad..., cit., p. 7-8.

A nuestro juicio, la regulación del abuso de las formas jurídicas se ajusta a la Constitución, de manera abstracta, pues su establecimiento no es contrario al principio de reserva de ley que rige en materia tributaria. Los preceptos en comento no tienen por objeto crear hechos imponibles, sino que corresponden a previsiones para la aplicación de los mismos⁹⁴, que operan cuando la actuación del contribuyente reúne determinadas características⁹⁵.

3. El fundamento constitucional de las cláusulas generales antielusión: el principio de capacidad contributiva y su relación con el principio de igualdad

Debemos reconocer que el principio capacidad contributiva y el principio de capacidad económica, no son equivalentes⁹⁶. Sin embargo, como la presente investigación solo se referirá a ellos como fundamento de las normas generales antielusión, los utilizaremos como sinónimos.

El origen de este principio se encuentra en la Ciencia de la Hacienda clásica⁹⁷ y fue utilizado por la Escuela de GRIZIOTTI como eje central de la «interpretación funcional»⁹⁸. En este contexto, la capacidad contributiva era la causa del deber de pagar impuesto, en cuanto manifestación de la participación del contribuyente de los beneficios derivados de los servicios públicos. La teoría fue muy criticada en la doctrina italiana —por vaga e imprecisa—, y el principio cayó en el olvido hasta que GIARDINA lo retomó al considerar que, a pesar de las características antes apuntadas, no era difícil pensar en supuestos de imposición que entren en directa contradicción con él —como ocurrió con la retroactividad de la ley impositiva—. Tras ello, la doctrina italiana consideró que había

⁹⁴ Compartimos con TEJERIZO LÓPEZ que este tipo de normas no atañe a la determinación de los hechos imponibles, cuestión reservada al Poder Legislativo, sino que resuelven un problema que se presenta a la hora de aplicar las normas, lo que es un aspecto diverso. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Medidas contra el fraude fiscal en el Derecho español*. En HINOJOSA TORRALVO (Dir.); LUQUE MATEO, Miguel Ángel (Coord.). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, 2012, pp. 107-126.

⁹⁵ SAFFIE GATICA, Francisco Javier. *La constitucionalidad...*, cit., p. 152, quien señala que estas normas buscan hacer cumplir la ley cuando esta se intenta burlar y se resguarda al particular frente a posibles abusos de la Administración, a través de un procedimiento judicial.

⁹⁶ En la jurisprudencia del Tribunal Constitucional chileno se afirma que la concesión de beneficios tributarios impacta al principio de capacidad económica que implica que a igual riqueza ha de haber igual tributación, pero agrega que tal concepto ha sido complementado “*por la capacidad contributiva, que supone que por medio de la aplicación de ciertos tributos (o de los correspondientes beneficios y franquicias), el Estado se encuentra en condiciones de alentar o desalentar ciertas actividades en forma acorde con la obtención de los fines políticos, económicos y sociales que lo animan, los que, naturalmente, deben propender al logro del bien común*”. STC Rol N° 1.452-2009, de 5 de agosto de 2010, C. 21°.

⁹⁷ PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. En VVAA. *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Federico De Castro*. Vol. II. Madrid: Editorial Tecnos, 1976, p. 377.

⁹⁸ Vid. Capítulo IX.2.1.2.

encontrado el concepto clave para juzgar la legitimidad de las leyes fiscales y los límites al poder impositivo⁹⁹.

Sin duda, el principio de capacidad económica tiene importancia en la fase de creación del tributo, donde proyecta su dimensión garantista¹⁰⁰. El legislador realiza la selección de hechos imponibles a partir de actos, negocios, situaciones, cualidades personales o acontecimientos de la vida social y económica, que han de ser demostrativos de riqueza o capacidad contributiva¹⁰¹. Esta exigencia se presenta como un límite a la hora de elegir tales comportamientos, lo que impide la arbitrariedad y dota de racionalidad al proceso¹⁰².

El principio de capacidad contributiva reconoce una dimensión solidaria: el mandato constitucional de contribuir “*«de acuerdo con la capacidad económica», significa que los institutos jurídicos que hagan posible la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, como deber de solidaridad social, deben resultar esencialmente concebidos conforme a la aptitud económica del sujeto que se convierte así en la ratio informadora de la estructura, cuantía y, en fin, de todo el régimen jurídico del tributo»*”¹⁰³.

El artículo 31.1 de la CE prescribe que “*1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario*

⁹⁹ PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis..., cit., pp. 377-383; 391-392.

¹⁰⁰ Adicionalmente, el principio de capacidad contributiva se proyecta en fase de aplicación del tributo, pues el mismo estará o no justificado según se adecúe o no a los principios constitucionales, en donde adquiere un rol fundamental la capacidad contributiva del contribuyente. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Fundamento del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, p. 551.

¹⁰¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. El nacimiento de la obligación tributaria..., cit., pp. 135-141. JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, cit., pp. 85; 87. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 26ª edición. Pamplona: Civitas Thomson Reuters, 2016, p. 64. El legislador no establece como «hecho imponible» todas las situaciones de la vida social y económica demostrativas de tal capacidad, pues en tal caso, el sistema tributario sería un complejo indeterminable de preceptos, sino solo hechos demostrativos de capacidad económica. CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento Tributario Español...*, cit., pp. 144-145.

¹⁰² No obstante lo anterior, paulatinamente se ha recortado el concepto de reparto equitativo de la carga tributaria, en la misma medida en que se ha ensanchado la noción de estímulo fiscal, que es excepción al principio de capacidad de pago como criterio rector de la distribución del tributo. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Fundamento del hecho..., cit., pp. 429; 432-433; 550-552.

¹⁰³ CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidad y control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1982, N° 34, pp. 226; 231. Para HERRERA MOLINA tal es la importancia del principio en el sistema español, que ha llegado a hablar de un derecho fundamental a la capacidad contributiva. En síntesis, considera que esta posee un triple fundamento: “*su estructura dogmática se basa en el derecho a la igualdad; su contenido como medida de la contribución individual al sostenimiento de las cargas públicas deriva del principio de solidaridad y de la función social de la propiedad*”. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 25; 82-99.

justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”¹⁰⁴.

En base a esta disposición TIPKE sostiene que la Constitución expresamente determina que la tributación justa ha de basarse en una distribución de la carga tributaria de acuerdo con este principio¹⁰⁵, a fin de permitir que se graven manifestaciones de riqueza, pero sin que la fuente de la misma se destruya¹⁰⁶, posibilitando el que todos paguen los “*impuestos con arreglo al importe de su renta, en la medida en que ésta exceda del mínimo existencial y no deba utilizarse para atender obligaciones particulares de carácter ineludible (...); se trata más bien de gravar a todos los titulares de capacidad económica con arreglo a las (sic) exigencias de la igualdad*”¹⁰⁷.

3.1. El principio de capacidad económica en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

La doctrina sentada por el Tribunal Constitucional español se ha encargado de fijar los deslindes conceptuales de este principio. En cuanto a la proyección del deber de solidaridad lo ha conectado a la necesidad de una fiscalización eficaz y vigilante¹⁰⁸. En efecto, ha expresado que, como contrapartida al deber de pagar impuestos según el principio de capacidad económica, existe un derecho a que esa contribución solidaria sea configurada en cada caso conforme a dicha capacidad¹⁰⁹. Por ello, se debe evitar que se produzcan conductas elusivas de los sujetos “*en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos*”¹¹⁰. Asimismo, y de manera implícita, este principio está a la base del pronunciamiento que señala que “*lo que unos no paguen*

¹⁰⁴ Para el profesor FERREIRO LAPATZA, más que un principio, este corresponde a una forma de entender a su vez los principios de igualdad y generalidad, pues se presenta como un cristal a través del cual ver dichos principios: deben pagar tributos «todos» los que puedan, quienes tengan capacidad para soportar la carga impositiva y el gravamen debe ser soportado de manera «igual», esto es, a mayor capacidad contributiva su carga tributaria será mayor. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español...*, cit., p. 282.

¹⁰⁵ TIPKE, Klaus. «Prólogo» obra de HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 13.

¹⁰⁶ Aspecto que expresamente reconoce la STC 90/2009, de 20 de abril, ponente Sr. Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 3º, cuando vinculado con el principio de no confiscatoriedad, declara que este último “*obliga a no agotar la riqueza imponible y el principio de capacidad económica a no agotar la riqueza so pretexto de la conveniencia o exigencia de contribuir*”.

¹⁰⁷ El autor reconoce que este principio debe ser aplicable a los impuestos con fines fiscales, pero incluso respecto de los impuestos de ordenamiento (también llamados impuestos sociales o con fines no fiscales), concluye que han de tener un componente fiscal, pues de otro modo no podrían llamarse impuestos. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...*, cit., pp. 34-35; 74.

¹⁰⁸ STC 110/1984, de 26 de noviembre, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 3º.

¹⁰⁹ STC 182/1997, de 28 de octubre, ponente Sr. Álvaro Rodríguez Bereijo, FJ 6º.

¹¹⁰ STC 46/2000, de 17 de febrero, ponente Sr. Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 6º.

*debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar*¹¹¹.

El mismo tribunal ha puesto el acento en el hecho de que la CE, a diferencia de otras, alude expresamente a este principio, y lo hace sin agotar en ella el principio de justicia en materia contributiva. Entiende el tribunal que tal principio *“a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”*¹¹², siendo suficiente que la *“capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto”*¹¹³.

Ahora bien, el Tribunal Constitucional español ha dejado claro que la exigencia constitucional de respeto al principio de capacidad contributiva no implica que este *“pueda erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de justicia de los tributos [...] no es un axioma del que puedan extraerse, por simple deducción lógica, consecuencias positivas, precisas y concretas, sobre la particular regulación de cada figura tributaria. De otra, es constitucionalmente posible que el legislador tributario, al regular cada figura impositiva, otorgue preeminencia a otros valores o principios, respetando, en todo caso, los límites establecidos por la Constitución”*¹¹⁴.

Puede ser que el principio de capacidad económica sobresalga al resto¹¹⁵, pero lo relevante es que el Tribunal Constitucional reconoce que no es el único criterio de justicia

¹¹¹ SSTC 46/2000, de 17 de febrero, ponente Sr. Vicente Conde Martín de Hijas, FJ 6º, y 110/1984, de 26 de noviembre, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 3º.

¹¹² STC 27/1981, de 20 de julio, ponente Sr. Plácido Fernández Viagas, FJ 4º. La sentencia agrega que, sin embargo, no es suficiente con que se respete el principio de capacidad contributiva, sino que la exigencia constitucional alude a un sistema justo, el que *“no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad”*, y añade que para configurar un sistema con estas características *“una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido este principio [de progresividad]”*. Se reitera la idea en las SSTC 221/1992, de 11 de diciembre, Sr. Julio Diego González Campos, FJ 4º, y 150/1990, de 4 de octubre, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 9º.

¹¹³ SSTC 186/1993, de 7 de junio, ponente Sr. Fernando García-Mon y González Regueral, FJ 4º; 221/1992, de 11 de diciembre, ponente Sr. Julio Diego González Campos, FJ 4º, y 37/1987, de 26 de marzo, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 13º. Luego, el Tribunal Constitucional considera que el principio de capacidad contributiva se quiebra cuando la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia. SSTC 53/2014, de 10 de abril, ponente Sra. Encarnación Roca Trías, FJ 6º; 295/2006, de 11 de octubre, ponente Sr. Javier Delgado Barrio, FJ 5º; 193/2004, de 4 de noviembre, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ 5º; 194/2000, de 19 de julio, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 8º, y 221/1992, de 11 de diciembre, ponente Sr. Julio Diego González Campos, FJ 4º.

¹¹⁴ STC español 221/1992, de 11 de diciembre, Sr. Julio Diego González Campos, FJ 4º. A juicio de PÉREZ ROYO, la sentencia en comentario da cuenta de las tres funciones del principio de capacidad contributiva: a) fundamento de la imposición o tributación; b) límite al desarrollo de poder tributario, c) programa u orientación para el mismo legislador en cuanto uso de este poder. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 65.

¹¹⁵ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 64.

de los tributos, pero sostenemos, tampoco puede serlo de las normas generales antielusión.

3.2. El principio de capacidad económica y las cláusulas generales antielusión

La doctrina española ha manifestado que el fundamento constitucional de las cláusulas generales antielusión se encuentra en el «principio de capacidad económica», como principio derivado del sistema tributario justo, y en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos público. Estas normas pretenden impedir que la flexibilidad de las formas negociales sustraiga de tributación a capacidades económicas existentes y análogas a las gravadas¹¹⁶. La jurisprudencia también ha recogido esta idea y ha puesto en relación de antítesis al fraude a la ley frente a los principios de capacidad económica y solidaridad¹¹⁷.

En este escenario, se considera que la Administración no solo está habilitada para recaudar las cuantías de las obligaciones tributarias expresamente reguladas por el legislador mediante los hechos imposables, sino que lo está también “*respecto de todas aquellas que el particular haya evitado, sin vulnerar directamente el ordenamiento. Se entiende que la Administración, para lograr sus efectos redistributivos [del tributo] debe proteger una especie de potencialidad recaudatoria del sistema que se vería vaciada con estos comportamientos elusivos*”¹¹⁸. De esta forma, la Administración tributaria se transforma “*en un agente activo de la justicia tributaria basada en la solidaridad, aun a costa de la legalidad estricta del tributo y de la capacidad contributiva expresada en los hechos imposables, seleccionados y cuantificados por el legislador*”¹¹⁹.

En Chile, el principio de capacidad contributiva no había tenido mayor desarrollo por la doctrina¹²⁰. Como se verá, la explicación a ello es de la más diversa índole: escaso

¹¹⁶ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 98. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 192-193. ROSEMBUI, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., p. 77. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley. *Crónica Tributaria*. 2002, N° 102, p. 70. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria..., cit., pp. 8-9. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria...*, cit., pp. 23-24, trabajo en el que, si bien reconoce que este principio no agota toda la problemática de la justicia tributaria, sigue siendo el fundamento último de la generalización de las normas anti-abuso.

¹¹⁷ STS de 18 de junio de 2015 (Rec. N° 1517/2013), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 7°.

¹¹⁸ GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo...*, cit., pp. 96; 228.

¹¹⁹ GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo...*, cit., p. 96.

¹²⁰ MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Revista Ius et Praxis*. 2010, Año 16, N° 1, pp. 304-305. Así y, por ejemplo, MASSONE PARODI teoriza sobre el principio, pero no señala su anclaje en el Derecho chileno. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., pp. 183-189. Por su parte, ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...*, cit., pp. 39; 42, lo relaciona directamente con el principio de igualdad, como uno de los motivos que permiten efectuar diferencias en materia tributaria, sin caer en la arbitrariedad ni ilegalidad.

desarrollo doctrinal en el país¹²¹; el ya mencionado criterio jurisprudencial sentado por la Excma. Corte Suprema que consideraba que los supuestos de elusión no eran «necesariamente» antijurídicos¹²², y la ausencia de una norma general antielusión.

El panorama actual, sin embargo, es diverso, y la doctrina chilena parece encontrar en este principio el fundamento de las normas generales antielusión¹²³.

No existe en la CPR chilena una mención expresa al principio de capacidad económica, pero la doctrina entiende que la misma se encuentra reconocida implícitamente en las garantías constitucionales¹²⁴, específicamente en el principio de igualdad regulado en el artículo 19 N° 20 de la CPR¹²⁵, que asegura la igual repartición de los tributos.

Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional chileno que ha declarado que “*a igual riqueza corresponde igual tributación*”¹²⁶, y reconoce que la concesión de beneficios tributarios “*impacta en la capacidad impositiva de los contribuyentes en cuanto manifestación de la igualdad que impera en materia tributaria, según la cual a igual riqueza corresponde igual tributación*”¹²⁷.

De todos modos, MAGASICH AIROLA considera que, a falta de consagración expresa del principio, el legislador goza de una importante libertad a la hora de configurar los tributos,

¹²¹ Lo que se encuentra muy probablemente influenciado por el hecho de que hasta el año 2010, los reclamos tributarios eran conocidos en primera instancia por un funcionario del SII que actuaba como juez tributario.

¹²² Vid. Capítulo I.4.1.

¹²³ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., p. 29. Si bien citan jurisprudencia en apoyo a su postura, esta, más que a la capacidad contributiva alude al principio de igualdad.

¹²⁴ SALASSA BOIX, Rodolfo. Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva. *Revista chilena de Derecho*. 2016, Vol. 43, N° 3, pp. 1018; 1023, que por lo demás es la contracara del principio de no confiscatoriedad que sí tiene reconocimiento expreso, en el artículo 19 N° 20 inciso 2° de la CPR.

¹²⁵ “Artículo 19°.- La Constitución asegura a todas las personas: [...] 20°.- La igual repartición de los tributos en proporción a las rentas o en la progresión o forma que fije la ley, y la igual repartición de las demás cargas públicas”. En la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución se manifestó por parte del Sr. OVALLE que la repartición de los tributos debía ser igual, pero dicha igualdad está vinculada al “*derecho de cada hombre de soportar las cargas, de manera que éstas sean por igual pesadas para todos [...], la expresión ‘igual’ no mira al tributo en sí mismo, en su esencia, sino al sacrificio que debe hacer quien lo paga*”. EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio. *Los Tributos en la Constitución*. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010, p. 111.

¹²⁶ STC Rol N° 1.452-2009, de 5 de agosto de 2010, C. 21°.

¹²⁷ STC Rol N° 1.452-2009, de 5 de agosto de 2010, C. 21°. También en el voto en contra de los ministros Sres. Carlos Carmona Santander y José Antonio Viera-Gallo, en la STC Rol N° 1.399-2009, de 4 de noviembre de 2010, C. 26°, para quienes la vigencia del principio de igualdad exige tener presente a los contribuyentes que se encuentran en situaciones análogas. Ahora bien, la formación de distingos o categorías en materia tributaria le corresponde al legislador quien deberá optar por efectuarla conforme con alguno de los criterios que para ello formula la doctrina, dentro de los cuales se incluye al principio de capacidad contributiva.

pues solo estaría limitado por la prohibición de trato arbitrario y de no ser manifiestamente injusto¹²⁸.

3.3. Críticas al «principio de capacidad económica»

En la doctrina española PALAO TABOADA es crítico respecto a la forma de cómo se ha entendido la capacidad contributiva, pues considera que esta choca con la complejidad de los fenómenos sociales y la realidad fiscal. El error, a su juicio, es tomar como base el hecho de que los tributos representan el reparto del costo de los servicios públicos, ya que, además, presenta problemas dogmáticos en la justificación de los impuestos con fines extrafiscales¹²⁹. Es así como entiende que el principio de capacidad económica es una base inadecuada para tratar el problema de los límites a la constitucionalidad de la legislación tributaria, por lo que deja de considerarlo en forma exclusiva y lo pone en relación con el principio de igualdad, en el sentido de que no son admisibles discriminaciones que no estén fundadas en diferencias de capacidad contributiva¹³⁰. De todo lo anterior extrae que si se eliminase este principio, no habría incidencia en los límites de las leyes fiscales ni en la precisión y determinación con que han de formularse. Puede servir como guía al legislador en la selección de hechos imposables, pero resulta impracticable frente al control concreto del ejercicio del poder legislativo¹³¹.

A partir de las críticas efectuadas a la capacidad contributiva, MARÍN BENÍTEZ reformula la justificación de las normas generales antielusión, y estima que su ámbito de aplicación

¹²⁸ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 463. Ello se traduciría en ejemplos concretos: la sobre tasa a los sitios eriazos, en que no hay ningún tipo de capacidad contributiva demostrada y en los impuestos ambientales.

¹²⁹ La solución que se ha dado es que en estos impuestos —particularmente los ambientales donde entran en juego otros principios, como el que contamina paga— de todos modos está presente el principio de capacidad contributiva aunque su presencia puede no ser tan evidente como en aquellos que tienen una finalidad puramente recaudatoria. Y es que estos tributos tienen pretensión de recaudación, por lo que el principio de capacidad contributiva es aplicable. SALASSA BOIX, Rodolfo. *Tributos ambientales...*, cit., p. 1021. Por lo demás, la STC 37/1987, de 26 de marzo, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 13º, ha declarado que es “*constitucionalmente admisible que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ámbito de sus competencias, establezcan impuestos que, sin desconocer o contradecir el principio de capacidad económica o de pago, respondan principalmente a criterios económicos o sociales orientados al cumplimiento de fines o a la satisfacción de intereses públicos que la Constitución preconiza o garantiza. Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el precepto constitucional quede a salvo*”.

¹³⁰ PALAO TABOADA, Carlos. Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1995, N° 88, p. 630.

¹³¹ Y concluye que la causa del fracaso de la capacidad contributiva en sus formulaciones dogmáticas es “*el intento, metodológicamente erróneo, de hallar en el concepto de capacidad contributiva un criterio exclusivo para determinar la igualdad o diversidad de las situaciones o efectos de la imposición*”. PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis...*, cit., pp. 410-420.

sería más bien el constituir un límite al legislador, a fin de evitar su excesiva discrecionalidad. La capacidad contributiva, por sí sola, no permite atribuir obligaciones a los administrados —para quienes la obligación surge por la verificación del hecho imponible contenido en la ley—, pero ha de tenerse en consideración al configurar el hecho imponible¹³². Y ello es así, porque el principio de capacidad contributiva no es un derecho condensado, debido a que es incapaz de transmutarse en reglas concretas: i) en el Derecho tributario entran en juego conceptos elaborados por las ciencias económicas en el marco de un discurso no jurídico y opinable; ii) las reglas tributarias, muchas veces, son el reflejo de opciones técnicas adoptadas por el legislador que no responden al principio de capacidad económica, y iii) porque el principio de capacidad económica no es el único criterio de justicia tributaria¹³³. Por ello concluye que “[s]i del principio de capacidad económica no pueden deducirse las reglas que contienen las pautas específicas del Derecho tributario, en el análisis inverso, el intérprete tampoco podrá enjuiciar el sentido de una regla específica buscando en el principio de capacidad económica la única justificación posible”¹³⁴.

Es innegable la vigencia del principio de capacidad económica en la fase de selección de los hechos imposables, y, junto con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, se encuentra a la base de la justificación de las normas generales antielusión.

Sin embargo, creemos que ninguno de ellos permite explicar por qué se sujetan a gravamen operaciones teñidas de artificialidad¹³⁵ pero no las economías de opción, donde también hay una capacidad económica manifestada.

El elemento que termina de completar el cuadro de principios, que habilita para desconocer los efectos jurídico-tributarios, es, a nuestro juicio, que en las planificaciones elusivas se lesiona el «principio de la buena fe»¹³⁶.

¹³² MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 111-118.

¹³³ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 116-117.

¹³⁴ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 117.

¹³⁵ La artificialidad entiende la doctrina es el elemento que permite desconocer los efectos tributarios de las planificaciones elusivas. PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, cit., p. 42. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993, p. 16.

¹³⁶ A nuestro juicio, el legislador chileno supo captar correctamente esta relación entre la ausencia de buena fe y la elusión, y la consagra en el artículo 4° bis del CT. Vid. Capítulos VI.5.1. para un examen de la realidad chilena y IX.2.7, para su incidencia en la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión.

4. La forma de condensar el principio de capacidad económica: su vinculación con el principio de la «buena fe»

4.1. El principio de la «buena fe» e incidencia en el ámbito tributario

El origen del principio de la buena fe se encuentra en el Derecho Romano, y se asocia a determinados valores: la honradez, corrección, rectitud, veracidad, confianza legítima, coherencia y razonabilidad¹³⁷. En el último tiempo, este principio ha experimentado una revitalización que se explica por las reformas a los Códigos que expresamente lo consagran¹³⁸. En el ámbito del Derecho privado, el principio de la buena fe se vincula directamente con las instituciones del abuso del derecho y el fraude a la ley¹³⁹.

Pero además, la buena fe corresponde a un principio que no puede limitarse a las relaciones obligacionales, sino que se proyecta siempre que exista una especial vinculación jurídica, lo que acontece en el Derecho público¹⁴⁰ y claramente en el Derecho tributario, en el que la relación que se genera entre la Administración y el contribuyente es obligacional. Luego, ¿es posible establecer este nexo respecto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y del abuso de las formas jurídicas?¹⁴¹

El examen de las cláusulas generales antielusión, en España, no suele ser vinculado al principio de la buena fe¹⁴², lo que a nuestro juicio resulta especialmente llamativo si se tiene presente que LARRAZ¹⁴³, al examinar los conceptos de economía de opción, fraude

¹³⁷ BOETSCH GILLET, Cristián. *La buena fe contractual...*, cit., p. 38.

¹³⁸ BOETSCH GILLET, Cristián. *La buena fe contractual...*, cit., pp. 33-34.

¹³⁹ LARENZ, Karl. *Derecho de las obligaciones*. Trad. de Jaime Santos Briz. Tomo I. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958, p. 143. GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, p. 53. BOETSCH GILLET, Cristián. *La Buena fe contractual...*, cit., pp. 33-34.

¹⁴⁰ Supone una vinculación especial y una determinada confianza de las personas que intervienen. LARENZ, Karl. *Derecho de obligaciones...*, cit., pp. 144-145.

¹⁴¹ Y es que por el grado de sofisticación que alcanzan, no puede sostenerse que los actos en fraude a la ley hayan tenido lugar por casualidad o azar. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Medidas contra el fraude fiscal...*, cit., p. 114.

¹⁴² Esta situación contrasta con lo que ocurre a nivel comparado, donde incluso se toma en cuenta para excluir la aplicación de las normas generales antiabuso por considerar que no se trata de una transacción elusiva. Este es el caso, por ejemplo, de la legislación canadiense. En efecto, la sección 245(3) de la *Income Tax Act* señala que una *avoidance transaction* es cualquier transacción:

“a) that, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit; or

(b) that is part of a series of transactions, which series, but for this section, would result, directly or indirectly, in a tax benefit, unless the transaction may reasonably be considered to have been undertaken or arranged primarily for bona fide purposes other than to obtain the tax benefit”.

La Circular 88-2 del *Revenue Agency*, indica que la buena fe, junto con otras circunstancias que rodean la planificación, sirve de base para demostrar que el fin primario o principal de la planificación es diverso a obtener un ahorro fiscal.

¹⁴³ LARRAZ, José. *Metodología aplicativa...*, cit., pp. 58-59.

a la ley y simulación, expresamente considera que los casos de fraude a la ley suponen una actuación del contribuyente que no se encuentra de «buena fe»¹⁴⁴.

Una de las características de la buena fe es que está formulada como regla de derecho, por lo que no es adecuada para que se realice una aplicación inmediata en cada caso particular, al necesitar de concreción¹⁴⁵. No obstante lo anterior, es perfectamente sostenible que esta pueda tener lugar, como ocurre respecto de ciertas instituciones, por ejemplo, en el abuso del derecho¹⁴⁶.

Quizás la explicación a la ausencia de consideración de la buena fe como criterio de justificación de las normas generales antielusión se encuentre en el hecho de que en la codificación de las ideas de LARRAZ del fraude a la ley en el artículo 24.2 de la LGT, se hizo referencia expresa a un elemento subjetivo, al cual la doctrina enfocó su análisis¹⁴⁷, dejando de lado las consideraciones relativas a la buena fe del contribuyente.

4.2. La «buena fe» y su relación con las planificaciones elusivas

Si se parte de la base de que la relación tributaria es una relación obligacional establecida por ley, a nuestro juicio es innegable la vigencia del principio de la buena fe.

Durante algún tiempo este principio estuvo consagrado en materia tributaria sancionadora en el artículo 33 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, hoy derogado¹⁴⁸. En base a esta disposición, algún atisbo de vinculación entre la buena fe y el fraude de ley encontramos en las reflexiones de CALVO ORTEGA, quien expresa que la buena fe es limitada por el fraude a la ley: si bien se está ante actos válidos, *“hay que entender inaplicable al mismo el principio de la buena fe toda vez que la estrategia implícita en la estructura negocial y, en definitiva, su finalidad le hacen*

¹⁴⁴ GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe...*, cit., pp. 11; 24; 47, considera que para reforzar la autonomía del Derecho financiero se la ha confundido con autosuficiencia, y se ha buscado poner distancia con el resto del ordenamiento jurídico. Ha sido la jurisprudencia la que ha desarrollado el concepto de buena fe para restringir ciertas actuaciones administrativas.

¹⁴⁵ LARENZ, Karl. *Derecho justo...*, cit., p. 97.

¹⁴⁶ LARENZ, Karl. *Derecho de las obligaciones...*, cit., p. 143.

¹⁴⁷ Vid. Capítulo IV.2. En palabras de ARIAS VELASCO, en el fraude a la ley no basta con que objetivamente se haya producido la elusión de impuesto, sino que *“ha de quedar acreditada la mala fe, el «propósito probado» de elusión”*. ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto. *Revista Técnica Tributaria*. 1994, N° 24, p. 28.

¹⁴⁸ La injerencia del principio se proyectaba al ámbito sancionatorio tributario, no así al análisis de la relación tributaria misma. No obstante ello, PONT CLEMENTE lo consideró como criterio jurídico que debía guiar las relaciones entre la Administración y los contribuyentes en atención a las exigencias propias de la legislación civil, ya que el artículo 7° del CC prescribe que los derechos deberán ejecutarse conforme con las exigencias de la buena fe, por lo que paulatinamente esta debiera dar lugar a una nueva cultura tributaria. PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *Responsabilidad penal...*, cit., pp. 129; 133.

incompatible con la protección del principio”¹⁴⁹. El paso siguiente era afirmar que en estos casos el contribuyente está de mala fe.

En la actualidad, tras las modificaciones de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público, expresamente en su artículo 3.1.e), se hace alusión a que la Administración ha de respetar con su actuación el principio de buena fe, confianza legítima y lealtad institucional, lo que supone que ha de ser un criterio rector básico de la relación tributaria¹⁵⁰. A ello debe agregarse lo prescrito en el artículo 110 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, que prescribe que las facultades de revisión no podrán ser ejecutadas cuando su ejercicio resulte contrario a la buena fe.

Hasta donde llega nuestro conocimiento, LUCAS DURÁN ha sido quien de manera más clara ha aludido a la vinculación estrecha entre buena fe y fraude a la ley. En efecto, él ha cuestionado la afirmación generalizada en orden a la «ausencia de mala fe» del contribuyente que adopta esquemas de planificación tributaria agresiva. A su juicio, la falta de buena fe del contribuyente en estos casos impide la protección del ordenamiento jurídico, por mucho que se invoque el principio de seguridad jurídica: hay una apuesta por una interpretación forzada de la norma, conociendo que ello puede ser indebido en una actuación que difícilmente puede calificarse como economía de opción¹⁵¹.

En contra de lo que sostenemos, ATIENZA Y RUIZ MANERO consideran que desde el punto de vista de la teoría general, no hay razones para reducir el fraude de ley a los términos en que lo hace la concepción subjetiva, pues la justificación de la figura no es, o no es solo, el principio de buena fe, sino que también el de evitar daños injustificados¹⁵².

¹⁴⁹ CALVO ORTEGA, Rafael. La presunción de buena fe..., cit., pp. 570; 576.

¹⁵⁰ SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. Cuestiones tributarias..., cit., p. 101.

¹⁵¹ LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2016, N° 397, p. 47. También recogen esta idea VILAR MAYER, Pollyana. Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios. Casos prácticos*. 2005, N° 273, p. 3. ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. Fraude a la ley tributaria..., cit., p. 26, quienes entienden que el actuar del contribuyente en los supuestos de fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria es malicioso, doloso en los términos del Derecho tributario sancionador o penal. ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., p. 89, quien pese a admitir que puede existir fraude a la ley aunque el contribuyente se encuentre de buena fe, se decanta por “*permitir la prueba de la buena fe en aquellas actividades que, aun resultando en fraude de ley por la aplicación de los criterios objetivos de control establecidos en la norma, no sean absurdas o claramente insostenibles*”.

¹⁵² ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos. Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta, 2000, p. 77. Y específicamente en contra de vincular el fraude de ley con la mala fe se encuentran GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica...*,

Los alcances del principio de buena fe, a nuestro juicio, son bien precisos. Es así como, por aplicación del principio de reserva legal, no se puede llegar a sostener que la buena fe habilite al juez —en sede fiscal— a fallar en contra de norma expresa; en cambio, sí se le puede considerar como fundamento de una previsión legal que busque la corrección de los efectos tributarios de planificaciones tributarias elusivas, pues los pactos, cláusulas y condiciones contenidas en un contrato o negocio jurídico deben ser entendidos “*de manera que conduzcan a un resultado empírico que sea conforme con la buena fe*”¹⁵³. Luego, el ejercicio de un derecho subjetivo será contrario a este principio cuando no se utiliza para la finalidad objetiva o función económica o social para el que fue atribuido a su titular, pero también cuando se ejercita de una manera o en circunstancias que lo hacen desleal según las reglas de consciencia social que impone el tráfico jurídico¹⁵⁴.

En el Derecho fiscal francés se ha expresado que el principio de buena fe permite al juez y al legislador encontrar una solución al problema que se presenta en el Derecho tributario del dilema bien conocido de multiplicar los textos para luchar en contra de la evasión fiscal por la gran imaginación de los defraudadores, lo que a su vez multiplica los casos de fraude¹⁵⁵. “[S]olamente la propia fidelidad jurídica puede exigir fidelidad jurídica”¹⁵⁶.

En el ámbito tributario rigen los principios de legalidad tributaria (o reserva de ley) y de seguridad jurídica, en los términos vistos; la contrapartida de estas garantías es la obligación de los contribuyentes de comportarse honestamente, respetando el principio de la buena fe. De esta forma, si el ahorro impositivo alcanzado mediante la artificialidad en el ropaje jurídico, estamos ante un comportamiento desleal del contribuyente, tanto respecto de su acreedor, como con la sociedad toda, pues en último término se está incumpliendo el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Como apunta DíEZ-PICAZO, la buena fe constituye un estándar según el cual

cit., pp. 110-111, para quien los efectos de las normas tributarias nunca están condicionadas a la existencia de la buena fe, a menos que se la formule como trasunto de presunción de inocencia, y MASSONE PARODI, para quien la corrección de los comportamientos elusivos no busca castigar, sino hacer efectivo el cumplimiento de la ley tributaria, por lo que la reacción del ordenamiento procede incluso si el contribuyente se encuentra de buena fe. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 623.

¹⁵³ DíEZ-PICAZO, Luis. *La doctrina de los actos propios. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. 2ª edición. Cizur Menor: Civitas 2014, p. 201.

¹⁵⁴ DíEZ-PICAZO, Luis. *La doctrina...*, cit., p. 202.

¹⁵⁵ KORNPROBST, Emmanuel. *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1980, p. 375.

¹⁵⁶ WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Trad. de Luis Díez-Picazo. Madrid: Editorial Civitas, 1982, p. 66.

*“cada persona debe ajustar su propia conducta al arquetipo de la conducta social reclamada por la idea ética imperante”*¹⁵⁷.

Es cierto que realizar estas afirmaciones en un sistema como el español, en el que la Administración determina por sí y ante sí la existencia de fraude a la ley, puede resultar un tanto difícil de sostener; pero en el caso chileno, en que tal declaración es efectuada por un tribunal de justicia y en el cual la ley le señala que debe presumirse la buena fe del contribuyente, nuestra posición resulta más sólida¹⁵⁸.

Así, la línea que seguiremos a lo largo del presente trabajo es que el principio de la buena fe sirve para condensar el principio de capacidad económica. Ello tiene la ventaja de que no exige al juez descubrir si está probada la intencionalidad del contribuyente, porque bastará con que se encuentren acreditados los presupuestos normativos de las cláusulas generales antielusión para entender vulnerado este principio general, y nos servirá para fundamentar la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión.

¹⁵⁷ DÍEZ-PICAZO, Luis. *La doctrina...*, cit., p. 200.

¹⁵⁸ Vid. Capítulo VI.5.1.

RESUMEN DE LA PRIMERA PARTE

El objetivo de esta primera parte fue fijar el marco conceptual sobre el cual efectuaremos el análisis de las normas generales antielusión —normas de cierre de sistema—, tanto desde su perspectiva «civil», como disposiciones que inciden en la correcta determinación de la obligación tributaria, cuanto desde su perspectiva «punitiva», para el análisis que efectuaremos de los ilícitos administrativos de España y Chile, que buscan sancionar comportamientos en que este tipo de cláusulas han tenido aplicación.

Con miras a tal fin, en el primer capítulo establecimos el marco conceptual sobre el cual efectuaremos el análisis. Afirmamos que la regulación de normas generales antielusión presenta una tensión que existe desde el punto de vista civil con las normas generales antielusión: suponen una limitación a la autonomía de la voluntad y traen como consecuencia que el ordenamiento jurídico prescinda de los efectos tributarios de negocios jurídicos que han sido válidamente celebrados o que, si tienen algún vicio de nulidad, esta no ha sido judicialmente declarada.

El enfoque que seguimos nos aleja de las posturas que afirman que en la elusión lo que existe es un problema en la «causa» de los negocios jurídicos involucrados y, a nuestro juicio, en el ámbito tributario es necesario separar la noción de causa del negocio jurídico de los motivos que llevaron a su celebración. De hecho, este último elemento expresamente lo recoge la legislación tributaria como uno de los presupuestos normativos de aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el abuso de las formas jurídicas.

Asimismo, en este primer apartado sentamos nuestra postura en materia de planificación tributaria. Esta no es más que un plan organizado encaminado a un fin específico: obtener un ahorro impositivo. Luego, *a priori*, no se puede señalar si la misma es lícita o no, ya que la calificación final de la planificación tributaria —economía de opción, elusión o evasión—, dependerá de la forma en que se ha obtenido el ahorro impositivo, esto es, si respeta o no el ordenamiento jurídico. Si lo hace, estaremos ante una economía de opción; de lo contrario, nos encontraremos frente a una planificación tributaria ilícita —en el sentido de que sus efectos tributarios serán corregidos por el ordenamiento jurídico— que será calificada de elusión o evasión, según la verificación de los presupuestos normativos de cada una de estas instituciones.

El análisis anterior ha de efectuarse por cada ordenamiento jurídico, ya que la configuración normativa de la elusión determina el ámbito de la economía de opción, la que acaba donde empieza el fraude a la ley.

De lo dicho previamente se desprende que seguimos la postura de quienes consideran que la corrección de los efectos jurídicos de las planificaciones tributarias elusivas —que reúnen los presupuestos normativos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, del fraude a la ley o del abuso de las formas jurídicas— no corresponden a supuestos de economía de opción.

En el segundo capítulo, perfilamos la potestad tributaria desde el principio de reserva de ley, en el entendido que solo este tipo de normas jurídicas puede contener los presupuestos de hecho —representativos de capacidad contributiva—, a cuya verificación surge la obligación tributaria de forma tal que está impedido el ejercicio de tal atribución a los Poderes Ejecutivo y Judicial.

A continuación, constatamos que las normas generales antielusión suponen una tensión importante al principio de reserva de ley tributaria —toda vez que se sujetan a gravamen manifestaciones de riqueza que en estricto sentido no han verificado los presupuestos normativos del «hecho imponible»— y al principio de seguridad jurídica. Pese a que, tanto España como Chile tienen una regulación positiva de este tipo de cláusulas, es necesario buscar una justificación constitucional a esta normativa.

La toma de posición que hemos efectuado en este punto parte de la base de que la lesión a los principios, más arriba indicados, está justificada también desde un punto de vista constitucional, pues reafirman la vigencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y el principio de capacidad contributiva, el que se condensa en el principio de buena fe. Lo anterior nos lleva a afirmar que no es el ahorro impositivo lo que genera que se prescinda de los efectos tributarios de planificaciones elusivas, sino la artificialidad en la forma en que este se obtiene, porque a la base de las normas generales antielusión se encuentra el principio de la buena fe.

**SEGUNDA PARTE: LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL A TRAVÉS
DE LAS CLÁUSULAS GENERALES ANTIELUSIÓN**

CAPÍTULO III. LAS CLÁUSULAS GENERALES ANTELUSIÓN EN LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS

En el presente capítulo haremos referencia a las distintas formas que tiene la legislación fiscal de luchar en contra de la elusión y la particularidad de las cláusulas generales antielusión, y, en relación con este tipo de normas, examinaremos las principales críticas que la doctrina ha realizado a su consagración positiva.

1. Las distintas formas de luchar en contra de la elusión fiscal: en especial, las cláusulas generales antielusión

Las técnicas elusivas han llegado a un grado de perfección casi inusitado¹, y a medida que aumentan las herramientas de fiscalización de la Administración tributaria, hay mayor sofisticación del fraude tributario². El ingenio y la fantasía del hombre se revelan mayormente activos y eficaces a la hora de eludir la ley, a pesar del esfuerzo del legislador en prevenir el fraude³.

Hay diversas técnicas que el ordenamiento jurídico puede utilizar para evitar la elusión del hecho imponible. La más garantista consiste en establecer hechos imponderables subrogatorios, sustitutivos, especiales o complementarios. Como da cuenta HENSEL, el legislador, al establecer el hecho imponible, precisa los límites del presupuesto en las vías normales a través de las cuales el tráfico pretende alcanzar una determinada finalidad económica. Ocurre, sin embargo, que ello puede tener lugar, asimismo, por un camino diverso al previsto por la ley fiscal, por lo que la solución es contemplar hechos sustitutivos, esto es, réplicas del hecho imponible también para las vías complementarias⁴. Otra forma de luchar en contra de la elusión fiscal en la fase de configuración de los «hechos imponderables», es regularlos de la manera más amplia posible⁵. Sin embargo, *“por muy tupida que sea la red de previsiones legislativas, la imaginación de los particulares encuentra siempre nuevos sistemas para eludir el impuesto”*⁶.

¹ HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude de ley..., cit., p. 319.

² PALAO TABOADA, Carlos. Economía y Derecho..., cit., p. 43.

³ PÉREZ ROYO, Fernando. L'esperienza spagnola..., cit., p. 177. También TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Medidas contra el fraude fiscal..., cit., p. 110. En esta tarea resulta fundamental la intervención del asesor fiscal, por lo que de aplicarse las cláusulas generales antielusión, el litigio es seguro. LÓPEZ GETA, José María. Por fin la Ley 34/2015..., cit., p. 6.

⁴ HENSEL, Albert. *Derecho tributario...*, cit., pp. 225-226.

⁵ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (I)..., cit., p. 15.

⁶ PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 27.

En este punto, la OCDE ha constatado que las administraciones tributarias van siempre tras los intermediarios fiscales, debido a que solo tienen la posibilidad de conocer los esquemas implementados cuando se presentan las declaraciones de impuesto, uno o dos años después de las transacciones efectuadas, y cuando están en condiciones de reaccionar a través de una ley que pone coto a la situación, el esquema evoluciona en una nueva iteración y el ciclo comienza nuevamente⁷.

Por ello, desde el punto de vista normativo, el legislador puede adicionalmente establecer otro tipo de previsiones, algunas que tienen lugar en la fase normativa del tributo, como, por ejemplo, la incorporación de presunciones y ficciones, y otras que tendrán lugar en sede aplicativa del mismo. Dentro de estas últimas previsiones, se encuentran las normas antielusión⁸, sean estas de carácter especial o general.

Las cláusulas específicas antielusivas suelen incorporarse a los ordenamientos tributarios cuando una determinada práctica elusoria adquiere niveles preocupantes⁹. Las mismas, presentan una estructura normativa y un hecho imponible cerrado: el legislador prevé los presupuestos aplicativos de un modo rígido, detallado y taxativo¹⁰. Si la planificación tributaria busca evitar la norma de sujeción, las normas específicas *ad hoc* se asimilan a los hechos imponibles complementarios o subrogatorios; si la misma persigue la captación de un beneficio fiscal o de una oportunidad de arbitraje fiscal, estas normas excluyen la ventaja fiscal pretendida¹¹.

Cláusulas de esta índole presentan un puerto seguro, o *safe harbor*, pues en el ámbito de las mismas no es posible aplicar una norma general antielusión¹². El legislador *a contrario sensu* considera la legitimidad del ahorro fiscal que no sobrepasa los límites de la cláusula

⁷ OCDE. *Study into the Role of Tax Intermediaries*. 2008, pp. 10-11.

⁸ ROZAS VALDES, José Andrés. El Derecho tributario ante el fraude de ley. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1993, Vol. XLIII, N° 223, pp. 72; 76; 80-81; 86.

⁹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 277.

¹⁰ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto...*, cit., pp. 20-21.

¹¹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 277-278.

¹² Hay legislaciones que expresamente contemplan la utilización prioritaria de las normas generales antielusión, a pesar de que se verifiquen los presupuestos aplicativos de las específicas. El HMRC considera que normalmente el empleo de la GAAR tendrá lugar con posterioridad al análisis de la procedencia de las normas específicas antielusivas. Sin embargo, ha manifestado que en los casos más flagrantes (*blatantly*), puede hacer uso de esta cláusula directamente, realizando el ejercicio de determinar si el acuerdo hubiese obtenido el resultado fiscal buscado bajo las restantes normas tributarias. HMRC. *General Anti Abuse Rule (GAAR) Guidance. Parts A, B y C*. 2015, pp. 7-8; Canadá, también permite la aplicación de la norma general con independencia de la norma antielusiva especial, tendencia que por lo demás es generalizada en el *common law*. EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 19.

específica antielusión. Así, estas normas se convierten en una línea clara, o *bright line*, para distinguir claramente los supuestos de economía de opción de los elusivos¹³.

Sin embargo, como señala el Institute for Fiscal Studies, las normas especiales antielusión presentan la desventaja de que pueden crear nuevas oportunidades de elusión al servir de «hoja de ruta» para los planificadores, lo que deriva en una cadena de espiral de elusión, pues inevitablemente dejarán vacíos que serán explotados¹⁴.

Por el contrario, las cláusulas generales de elusión se estructuran con fórmulas normativas más abiertas y amplias, y se justifican por lo limitado del lenguaje legislativo y de la capacidad para predecir el comportamiento humano¹⁵. Como apunta GARCÍA NOVOA, este tipo de disposiciones tienen “*estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud, y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma, consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*”¹⁶. Por lo demás, el citado autor vincula este tipo de cláusulas con una potestad conferida a la Administración tributaria para exigir tributos en situaciones excepcionales, cuya interpretación ha de ser de carácter restrictiva y que se han de aplicar cuando se verifiquen todos los elementos contemplados en el presupuesto de hecho de la norma¹⁷.

Es precisamente este grado de abstracción el que, según veremos, genera dudas en la doctrina acerca de la real posibilidad de alcanzar una configuración jurídica en el ilícito administrativo que cumpla con las exigencias de *lex certa*, *lex stricta* y del principio de seguridad jurídica¹⁸.

Según la regulación que presenta el presupuesto aplicativo de estas cláusulas en cada ordenamiento tributario concreto, MARÍN BENÍTEZ distingue tres clases de normas generales antielusivas¹⁹:

¹³ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 191.

¹⁴ Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance...*, cit., pp. 4-6.

¹⁵ Instituto for Fiscal Studies. *Tax Avoidance...*, cit., p. 6.

¹⁶ GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2003, N° 8, p. 10. EL MISMO. *La cláusula...*, cit., p. 259.

¹⁷ GARCÍA NOVOA, César. El fraude de ley del art. 24 de la LGT de 1963; diversas cuestiones en relación con operaciones de segregación de fincas. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2004-I, p. 2320. También MARTÍN FERNÁNDEZ, para quien a través de las cláusulas generales no se toman en consideración las formas abusivas empleadas, de manera que posibilitan la aplicación de la norma que se pretende eludir. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. La reforma de la Ley General Tributaria..., cit., p. 67.

¹⁸ MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La punibilidad del conflicto..., cit., p. 132.

¹⁹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 274.

- aquellas que hunden sus raíces en los conceptos civiles de fraude a la ley o abuso del derecho;
- aquellas que trazan una línea claramente identificable entre el presupuesto o umbral que admite o priva al contribuyente de las consecuencias jurídicas-tributarias emanadas su planificación fiscal, y
- aquellas que codifican de forma abierta presupuestos y umbrales antiabuso específicos que se deben valorar para establecer si una planificación tributaria concreta es lícita o no, en el sentido de si sus efectos son o no aceptados por el derecho.

Ahora bien, no puede desconocerse que “*uno de los principales escollos —que no el único— con el que se ha encontrado la doctrina al analizar el fraude a la ley tributaria ha consistido en ofrecer una explicación teórica válida sobre cuál es el remedio que el legislador español ha establecido para combatirlo*”²⁰, problema, por cierto, aplicable al conflicto en la aplicación de la norma tributaria. La importancia de esta cuestión es determinante para resolver la admisibilidad de la sanción desde el punto de vista del *ius puniendi*.

2. Las distintas posturas en torno a la admisibilidad de las cláusulas generales antielusión: la indudable influencia de la concepción del Derecho

La postura que se adopte respecto a las normas generales antielusión está íntimamente influida por la concepción del Derecho que se tenga. Las visiones enfrentadas en esta materia obedecen a desacuerdos valorativos que tienen su origen no solo en una divergencia fáctica o descriptiva, sino en las diversas corrientes del Derecho sostenidas por cada uno²¹.

Si bien es cierto que desde el año 1963 se contempla en la legislación española una cláusula general antielusión, el profesor FERREIRO LAPATZA fue quien más fuertemente

²⁰ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010, p. 169. También MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. Materiales para una reflexión sobre el fraude a la ley tributaria. *Revista Técnica Tributaria*. 2002, N° 58, p. 48, para quien el fraude a la ley es uno de los temas eternos del Derecho tributario.

²¹ De hecho, GODOI manifiesta que el que las normas generales antielusión tengan una enorme e inmediata relevancia práctica produce que muchas veces no sea tratado con el grado de imparcialidad deseable. Así, quienes defienden al Fisco, en general, consideran el acto de eludir inmoral, lo que puede ser más reprochable incluso que la violación misma de la ley; quienes asesoran a contribuyentes, en cambio, buscan elevar al máximo los beneficios sociales. GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, cit., pp. 15-16; 24-25.

alzó la voz en contra de esta normativa y dejó plasmada su visión Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria²².

Para el citado profesor, este tipo de normas debieran ser erradicadas del sistema tributario, pues no son constitucionales, ni convenientes, y no contribuyen al interés general, sino que ahondan en la inseguridad jurídica y dan amplio margen de decisión a la Administración tributaria y a los jueces, haciendo caso omiso al principio de reserva de ley²³. Si bien el profesor FERREIRO LAPATZA constata que quienes defienden la mantención en el ordenamiento jurídico de las cláusulas generales antielusión argumentan que ellas cautelan la vigencia del principio de igualdad, cree que en el sistema tributario español actual este tipo de fundamentación no es sostenible, “*que hace de la excepción y el beneficio fiscal la regla general. Que trata de forma desigual centenares de situaciones sometidas al mismo impuesto. Que promueve, en este sentido, la desigualdad y el agravio comparativo e incita a contribuyentes y asesores a buscar las mil distintas ventajas que sus normas, tan prolijas, procuran a quienes las conocen en detalle*”²⁴. Así, estima que se lesiona el principio de igualdad con la concesión de beneficios fiscales, y que aplicar estas cláusulas a cuatro contribuyentes poderosos, en nada contribuye a reducir la economía sumergida²⁵.

No podemos adherirnos a este tipo de posturas, pues es innegable que la ausencia de normas generales antielusión es una invitación para los asesores fiscales y para los contribuyentes a forzar la letra de la normativa, buscando el ahorro fiscal. Por ello,

²² Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2001, p. 49. Vid. Capítulo V.1.1.

²³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 14-16.

²⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 15. El argumento ya aparecía en su trabajo FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Economía de opción...*, cit., p. 20. También se pueden consultar sus trabajos EL MISMO. *Legalidad, anti elusión...*, cit., *passim*. EL MISMO. *El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. Quincena Fiscal*, 2003, N° 11, *passim*.

²⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 14-15. En la misma línea encontramos a ALONSO GONZÁLEZ, quien manifiesta que se corre un enorme riesgo de “*basar la persecución de las conductas no infractoras pero contrarias al sistema mediante mecanismos sustentados en la ausencia de tipicidad y, por extensión, al margen del principio de legalidad en la determinación de los hechos imposables tributarios. Si el Derecho Tributario se construye a partir de la tipificación de hechos imposables conforme al principio de legalidad resulta paradójico que el cierre del sistema se deje en manos de cláusulas que niegan, esencialmente dicha tipicidad. [...] [A] partir de la apreciación del fraude de ley se pagará un tributo no por el hecho realizado sino por el que se estima que se debía haber realizado [...] planteamiento que, en última instancia, se escuda en la integración de la analogía*”. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Planificación fiscal...*, cit., p. 3060.

compartimos la posición de la doctrina, encabezada por PALAO TABOADA²⁶, quien afirma que las críticas a la incorporación de cláusulas generales antielusión tienen “*sus raíces ideológicas o políticas que se encuentran en un liberalismo a ultranza, que afirma el predominio de la autonomía individual sin otros límites que los que resultan del texto de la ley*”²⁷. Agrega que no soplan buenos vientos para la figura del fraude a la ley, lo que coincide con un retroceso de las ideologías potenciadoras de lo comunitario y estatal, pues en el escenario actual la seguridad jurídica se erige como «principio supremo del ordenamiento», en el que solo tendrán validez las limitaciones a la autonomía de la voluntad expresa y taxativamente establecidas en las leyes²⁸. Para GODOI, estas posturas más que criticar a la institución del fraude a la ley, lo que hacen es ir en contra de la idea de restringir la economía de opción, pues considera que “*las críticas a los aspectos dogmáticos o técnicos de la figura del fraude a la ley tributaria son muchas veces críticas contra una determinada ideología política o contra una determinada postura valorativa*”²⁹. Esta visión liberal de la autonomía de la voluntad, por lo demás, genera —para RUIZ TOLEDANO—, que los contribuyentes con mayor capacidad contributiva no tributen como les corresponde³⁰.

A mayor abundamiento, y, como reconocen las propias *Guidance* emitidas por el HMRC inglés, el objetivo primario de este tipo de legislación es disuadir tanto a los contribuyentes de incurrir en planificaciones abusivas cuanto a los asesores de promoverlas³¹, aspecto que las BEPS también recogen³².

Ahora bien, las normas generales antielusión solo han de utilizarse cuando se verifiquen sus presupuestos aplicativos. De ahí la importancia fundamental de la jurisprudencia en

²⁶ No basamos nuestra posición, en cambio, en la visión que refuerza el componente histórico del fraude a la ley desarrollada por GONZÁLEZ GARCÍA, para quien, a pesar de lo molesto o demasiado enjundioso que es iniciar un expediente de fraude, no por ello debería eliminarse ni desalojarse de un plumazo esta figura del sistema jurídico, en atención al origen del Derecho romano de la figura. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 57.

²⁷ PALAO TABOADA, Carlos. Los instrumentos normativos..., cit., pp. 179-180.

²⁸ PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la ley tributaria? ..., cit., pp. 94-95. EL MISMO. La norma anti-elusión... cit., p. 155.

²⁹ GODOI, Marciano. *Fraude a la ley...* cit., p. 250.

³⁰ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Valladolid: Lex Nova, 2010, p. 341.

³¹ HMRC. *General Anti...Parts A...*, cit., p. 5. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley...*, cit., p. 72 señala un doble efecto de esta normativa: educativo e *in terrorem*. BRAITHWAITE, John. *Markets in Vice Markets in Virtue*. New York: Oxford University Press, 2005, p. 153, reconoce que muchas veces la falta de aplicación de estas cláusulas se debe a que efectivamente tienen un efecto disuasivo.

³² Vid. Capítulo VIII.1.

su materialización y en la garantía de un funcionamiento equilibrado y adecuado de estas cláusulas³³.

La legislación, al regular este tipo de normas, traza una línea divisoria “*entre lo legitimo y aceptable, en términos tributarios, de aquello que no lo es. [...] El problema en este punto radica, [...], en que, por definición, las normas generales antiabuso terminan situándose en el terreno, no ya de lo legal —es decir, de lo formalmente ajustado a Derecho—, sino de lo legítimamente admisible —esto es, de lo esencialmente conforme a Derecho—. Y, si deslindar lo lícito de lo ilícito reviste en ocasiones no pocas complejidades, trasladar a la diferenciación entre lo legítimo e ilegítimo —rictus, entre lo justo e injusto— nos adentra plenamente en las arenas movedizas de los juicios valorativos y de las exégesis teleológicas e intencionales*”³⁴, lo que nos lleva a un terreno en el que pueden filtrarse aspectos éticos o morales en sede tributaria, “*sobre todo cuando se hace descansar la validez y eficacia de la conducta del contribuyente en la correspondencia de su motivación interna con un más que impreciso espíritu normativo*”³⁵.

En este trabajo nos ceñiremos estrictamente al enfoque jurídico y cuidaremos no caer en consideraciones valóricas de la actuación del contribuyente. Nuestro enfoque será apreciar la ilicitud de la planificación tributaria desarrollada con arreglo a los parámetros establecidos por el legislador español y chileno, pero afirmando la necesidad de incluir este tipo de normas, pues, una de las funciones esenciales del Derecho tributario es prevenir la elusión de las normas tributarias³⁶.

El ordenamiento jurídico contempla también en sede civil reglas que apuntan a evitar que se burlen disposiciones que no tienen el carácter de dispositivas. Su origen se encuentra en el Derecho Romano³⁷ y se desarrolla una vez que se supera la interpretación literal de las normas³⁸, pues, bajo dicho prisma, la conducta ejecutada en fraude de ley es

³³ PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto...*, cit., p. 22, nota 33.

³⁴ MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La norma general antiabuso del Reino Unido. *Revista Española de Derecho Financiero*. 2014, N° 164, p. 110.

³⁵ MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La norma general antiabuso..., cit., p. 110.

³⁶ KRUSE, Heinrich Wilhelm. El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión. En AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Tratado de Derecho tributario*. Tomo II. Bogotá: Temis, 2001, p. 592.

³⁷ Es clásica la formulación de PAULO, para quien la esencia del fraude es que se respeta la letra de la ley pero se viola su espíritu, y de ULPIANO, que señala que se comete “*fraude contra la ley cuando se hace aquello que no se quiso que se hiciera, pero que no se prohibió que se ejecutará (sic); y lo que dista del dicho sentido, dista el fraude de lo que se hace contra ley*”. Citas tomadas de SOLS LUCÍA, Alberto. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 28-29.

³⁸ En efecto, GORJÓN PALENZUELA es enfático al señalar que cuando el leguleyismo y la interpretación literal de la norma se enseñorean en el Derecho, el fraude a la ley es una constante y el legislador nada saca

perfectamente ajustada a derecho³⁹. Así, esta figura surge para imponer el cumplimiento de la ley, ampliando esta desde la letra en su *ratio*, al que actúa salvando las palabras de la ley, pero contra su significado o cuando se trata simplemente de una infracción objetiva⁴⁰.

Creemos relevante hacer referencia al Derecho comparado. El *Revenue Canada*, luego de la sentencia dictada en el caso *Stubart*, contraria a la aplicación del *business purpose test*, adoptó una interpretación literal de la *Income Tax Act*, lo que generó que aumentara considerablemente el fraude fiscal, disminuyendo de manera importante los ingresos por concepto de impuesto de sociedades⁴¹. Tal situación derivó en que se modificara la ley, incluyendo una cláusula general antiabuso⁴² en el año 1987⁴³.

En efecto, la Administración tributaria canadiense consideró que la ausencia de una cláusula general antiabuso era un problema, y que no era adecuada la lucha contra la elusión mediante normas específicas toda vez que estas contribuían a la complejidad del sistema tributario y generaban vacíos legales que podían ser explotados⁴⁴.

Ahora bien, una cosa es que la legislación positiva incorpore una cláusula general antielusión con presupuestos normativos concretos, y otra distinta es la forma como la aplica la autoridad administrativa. Así, el hecho de que exista importante jurisprudencia

con prever los supuestos posibles: la práctica superará los esquemas legales previstos. Solo se puede contemplar una regulación del fraude a la ley cuando se instala la idea de que el legislador no puede anticipar todos los casos de elusión y que la ley tiene un sentido objetivo dentro de un contexto socioeconómico determinado. GORJÓN PALENZUELA, Juan Francisco. Fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*. 1978, N° 27, p. 40.

³⁹ Esta misma situación se replica en el Derecho tributario. RUIZ ALMENDRAL apunta que mientras mayor sea la tendencia a una interpretación estricta o restrictiva de las normas tributarias, mayor será el fraude a la ley y la necesidad de acudir a normas correctoras del mismo. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley...*, cit., p. 64. Por lo demás, y como manifiesta FISCHER, la interpretación literal termina por dar lugar a un juego de ajedrez entre el legislador y la industria de la elusión fiscal

⁴⁰ SOLS LUCÍA, Alberto. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 23-26; 29; 30-31. FISCHER, Peter. *L'esperienza tedesca...*, cit., pp. 228-229.

⁴¹ LACROIX, Denis. *GAAR: Observations...*, cit., p. 183.

⁴² En la regulación que fue en definitiva aprobada se reemplazó la previsión inicial del *business purpose test*, por el finalmente adoptado *bona fide purpose test*. LACROIX, Denis. *GAAR: Observations...*, cit., pp. 182 y ss. En el mismo sentido, Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance...*, cit., p. 53, en el que se señala que Canadá introdujo la normativa general antiabuso como resultado de la preocupación existente en orden a que la elusión estaba menoscabando el sistema de autoliquidación, sin que hubiera ninguna sanción asociada a tales conductas.

⁴³ Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., p. 19, nota 12. POUND, Richard W. *GAAR at 25: A trip down memory lane and charting an uncertain future*. *Canadian Tax Journal*. 2013, N° 61, p. 356.

⁴⁴ GETHING, Heather; SILVERMAN, Andrew. What Canada's GAAR experience can tell us about new UK rules. *International Tax Review*. 2013, Vol. 24, p. 56.

de las Cortes⁴⁵, no implica necesariamente que en un sistema jurídico estén claramente delineados los contornos de la institución⁴⁶.

3. El fenómeno de «expansión» de las cláusulas generales antielusión

Es notorio como en el último tiempo distintos ordenamientos jurídicos han incorporado en sus legislaciones este tipo de normas⁴⁷. Emblemáticos son los casos de Estados Unidos, que la estableció a través de la US *Health Care and Education Reconciliation Act*, de 2010, y del Reino Unido, mediante la *Finance Act 2013*⁴⁸, Estados que tradicionalmente habían hecho frente al fenómeno elusivo a través de criterios jurisprudenciales consolidados. Lo mismo puede decirse de los casos de Italia y Chile, que durante años carecieron de esta normativa⁴⁹. Este fenómeno ha dado lugar a que se hable de una «expansión» de este tipo de normativa⁵⁰.

La introducción de estas disposiciones se ha exacerbado luego del informe de la OCDE de 2013, sobre *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*⁵¹,

⁴⁵ Una recopilación de los casos importantes en LACROIX, Denis. GAAR: Observations..., cit., pp. 187 y ss.

⁴⁶ No deja de haber cierta resignación en la frase “live with it: no one, including the courts, really knows what GAAR means”. POUND, Richard W. GAAR at 25..., cit., p. 364.

⁴⁷ CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”. *Quincena Fiscal*. 2010, N° 15-16, p. 45, constatan que estas disposiciones generales se están introduciendo en los ordenamientos para solucionar los problemas de lagunas y disfuncionalidades que generan la sola existencia de cláusulas especiales anti-evasión. De esta forma las legislaciones dotan de un mayor arsenal antiabuso a la Administración y logran la armonización en un único instrumento de los distintos enfoques antiabuso que pueden aplicarse en su ausencia.

⁴⁸ La regulación surge con posterioridad a las conclusiones del Informe Aaronson, afirma que la introducción de una cláusula general antielusión de corte moderado en la legislación del Reino Unido, aplicable a las prácticas abusivas, sería beneficiosa para el sistema tributario. Como ventaja de establecer esta regulación, se previó que se reducirían los riesgos de interpretaciones amplias, la incertidumbre que ello genera, y evitaría que legalmente fuese necesario introducir normas específicas antielusión, en supuestos en los que el parlamento en su momento no pudo racionalmente haber contemplado. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study*..., cit., pp. 3-6.

⁴⁹ Para un análisis de las cláusulas generales antielusión en la realidad del continente americano, Vid. ANGUITA OYARZÚN, Christian. *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. 2017, pp. 95 y ss.

⁵⁰ Expresión utilizada por EY Abogados. *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, p. 13. Las cláusulas generales antielusión ya no pueden ser consideradas un «anacronismo» del cual quieran escapar los países más desarrollados. GODOI, Marciano. *Fraude a la ley*..., cit., p. 250.

⁵¹ GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo. En PATÓN GARCÍA, Gemma (Coord.). *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Madrid: CISS, 2016, p. 202.

que busca mantener la integridad del impuesto sobre la renta de las sociedades, y dio lugar a acciones para solucionar los problemas BEPS⁵².

En el caso del viejo continente, adicionalmente, desde la propia institucionalidad de la Unión Europea se contempla la incorporación de este tipo de medidas. Ello está presente, en primer lugar, en la Recomendación de la Unión Europea de medidas frente a la planificación fiscal agresiva de 6 de diciembre de 2012⁵³; en segundo lugar, en la modificación de la Directiva Matriz-Filial, tras el acuerdo político alcanzado el 9 de diciembre de 2014, en el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN)⁵⁴, que tuvo lugar mediante la Directiva (EU) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015⁵⁵, y, en tercer lugar, en la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, aprobada el 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Esta última Directiva forma parte del paquete antielusión fiscal presentado por la Comisión el 28 de enero de 2016, y cuyo texto aprobado corresponde al acuerdo político alcanzado el 21 de junio, que deberá ser incorporado a la normativa de los Estados miembros antes del 31 de diciembre de 2018 y ser de aplicación a partir del 1 de enero de 2019⁵⁶. En su artículo 6° contempla una norma general antiabuso⁵⁷ que colma la laguna existente en materia de

⁵² Vid. Capítulo VIII.1. De alguna manera, las razones para adoptarlas o no, están dejando de ser lo que RUIZ ALMENDRAL apuntara, una consideración que varía según la cultura jurídica. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. El fraude a la ley..., cit., p. 72.

⁵³ El texto de la cláusula propuesto para ser introducido en los ordenamientos de los Estados miembros prescribe “*es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos efectos fiscales en referencia a su realidad económica*” y posteriormente la recomendación precisa los conceptos recogidos en la definición.

⁵⁴ GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 202.

⁵⁵ Esta Directiva establece la sustitución del artículo 1, apartado 2 de la Directiva 2011/96/UE, por los siguientes:

“2. Los Estados miembros no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la presente Directiva. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.

3. A efectos del apartado 2, un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas”.

⁵⁶ LÓPEZ RIBAS, Silvia. Directiva contra las prácticas de elusión fiscal. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. 2016, N°s 17-18, pp. 11; 13.

⁵⁷ “1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable, resulten estar falseados una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.

impuesto de sociedades. Cabe hacer notar que estas dos Directivas no contienen indicios de artificialidad dentro de sus presupuestos aplicativos⁵⁸.

Como apunta MARÍN BENÍTEZ, lo central de esta regulación es que parece pivotar sobre el propósito principal de la operación cuando este consiste en obtener una ventaja fiscal. Ahora bien, la cláusula resultaría excluida si la ventaja obtenida se cohonestaba con una interpretación teleológica de la misma, o si la operación se realiza por razones comerciales que reflejan la realidad económica⁵⁹.

2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismos no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional (...)."

⁵⁸ MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Crónica Tributaria*. 2017, N° 163, pp. 133-134.

⁵⁹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. El concepto de planificación fiscal agresiva..., cit., p. 95.

CAPÍTULO IV. EL FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

En el presente capítulo lo que haremos será examinar la primera norma general antielusión que contempló la normativa española para identificar los problemas aplicativos que se suscitaron y que intentaron ser solucionados con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Para tales efectos, analizaremos la evolución normativa que sufrió esta figura, rescatando de cada etapa los elementos relevantes para el objetivo de nuestro estudio, centrándonos en todos aquellos aspectos que se refieran a la sancionabilidad de la elusión.

Adicionalmente, haremos mención a las dos figuras que fueron utilizadas por la Administración tributaria para obviar tramitar el expediente especial del fraude a la ley: el negocio indirecto y la simulación relativa.

Somos conscientes de que el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre alude al “fraude de ley”. Sin embargo, hemos identificado que en doctrina no hay una denominación uniforme para esta figura: algunos aluden al fraude de ley; otros, al fraude a la ley. Nosotros emplearemos la denominación «fraude a la ley» para referirnos a la figura tributaria, y al «fraude de ley», cuando lo hagamos respecto a la institución regulada en el CC.

1. El fraude a la ley y sus problemas aplicativos

Esta cláusula general antielusión tiene larga data y se remonta a los orígenes de la Ley 230/1963, que en su artículo 24 reguló el fraude a la ley tributaria, con anterioridad a la incorporación de esta misma en la legislación civil¹. Si bien es cierto, esta figura ha sido derogada a partir del 1º de julio de 2004, con la entrada en vigor de la LGT de 2003, aún pervive y es aplicada a los actos o negocios que tuvieron lugar con anterioridad a esa fecha, de conformidad con la disposición transitoria tercera.3 de la Ley 58/2003². Es más, es perfectamente sostenible afirmar que a partir de su derogación la figura comienza a ser

¹ DELGADO PACHECO expresamente señala que hay una relación entre la redacción del artículo 24 de la LGT y el 6.4 del CC, e indica que la recepción del fraude a la ley tributaria en el año 1963 habría servido de precedente para la incorporación de la figura civil en el Título Preliminar del Código del ramo. DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 36.

² Con la entrada en vigor de la LGT de 2003, el fraude a la ley no fue desterrado, sino que coexiste con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en tanto no finalicen las auditorías y juicios que se refieran a actos o negocios realizados con anterioridad al 1º de julio de 2004. CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. *Tribuna Fiscal*. 2003, N° 158, p. 110.

delimitada por la jurisprudencia, superando en parte la falta de casos conocidos por los tribunales³.

A falta de definición legal del fraude a la ley, la doctrina ha recurrido a las clásicas formulaciones DE CASTRO, para el ámbito civil, y de PALAO TABOADA, en sede tributaria. Es así como la mayor parte de la doctrina tributaria considera que el fraude de ley tributaria no es más que la concreción del fraude de ley civil⁴, parte definición de esta figura elaborada por DE CASTRO en el ámbito civil, para quien en un sentido moderno el fraude a la ley se da cuando se “*intenta amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada para una finalidad diferente*”⁵.

Un aspecto fundamental que destacar es que DE CASTRO sigue una concepción internacionalista del fraude de ley. De ello se sigue que en su concepto sea imprescindible la existencia de una doble ley: la defraudada y la de cobertura. La propia regulación del expediente especial del fraude a la ley tributaria contenida en el Real Decreto 1919/1979, introduce la distinción entre norma de cobertura y norma defraudada.

En el ámbito tributario, se acostumbra seguir la definición dada por PALAO TABOADA, quien indica que el fraude a la ley corresponde a la consecución de un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales que “*natural y primariamente tienden al logro de fines diversos y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios jurídicos normales o usuales*”⁶; así, lo característico es que en el fraude a la ley hay una “*no coincidencia entre el fin perseguido y la forma jurídica adoptada*”⁷. Entiende PALAO TABOADA que este tipo de cláusulas debe aplicarse a casos extremos ante los cuales fracasan la calificación y la interpretación⁸.

³ Clásica fue la sentencia de PALAO TABOADA que sostenía que “*a los Tribunales han llegado relativamente pocos casos de fraude de ley, de manera que éstos no han tenido oportunidad de desarrollar una doctrina que fuese distinguiendo grupos de casos y acotando la indeterminación inherente a la propia noción de fraude a la ley, que es muy amplia*”. PALAO TABOADA, Carlos. Normas anti-elusión en el Derecho interno..., cit., p. 256.

⁴ Se excluyen quienes siguen la postura sustentada por FALCÓN Y TELLA, para quien el fraude de ley civil difiere en aspectos fundamentales del fraude a la ley tributaria, de modo tal que corresponden a dos instituciones distintas. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (I)..., cit., pp. 10 y ss. También GARCÍA NOVOA, César. El fraude de ley del art. 24 de la LGT..., cit., pp. 2321-2322. EL MISMO. *La cláusula...*, cit., pp. 72-95. PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. Responsabilidad penal..., cit., p. 94. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Fraude de ley y bonos austríacos (II). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2001, Vol. I, pp. 1662-1663. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. La reforma de la Ley General Tributaria..., cit., pp. 70-72, por nombrar algunos.

⁵ DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 370.

⁶ PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 21.

⁷ PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 26.

⁸ PALAO TABOADA, Carlos. La «elusión fiscal mediante sociedades»..., cit., p. 776.

El ejemplo de manual de un supuesto de fraude a la ley es aquel en el que se constituye una sociedad que posteriormente es disuelta, adjudicándose el dinero quien aportó bienes de otra naturaleza —que buscaban ser transmitidos—, y esos otros bienes al que aportó el dinero. Lo perseguido: evitar el impuesto sobre las transmisiones patrimoniales.

Ahora bien, y como pone de manifiesto ALONSO GONZÁLEZ, el fraude a la ley tendrá diversas implicancias según el impuesto de que se trate. En el caso de los impuestos que gravan la renta, IRPF o IS, por ejemplo, lo que buscará el contribuyente es evitar pagarlos, pues existe reticencia a entregar al Fisco una porción de la riqueza generada, y su conducta lo que pretende será evitar realizar formalmente el hecho imponible o buscar formas de minorar el importe de la deuda a pagar, disminuyendo la base imponible o actuando sobre otros elementos de cuantificación. En el IVA, en cambio, la situación es distinta. El impuesto resultante a pagar surge de la diferencia positiva entre el IVA devengado y el IVA soportado. De esta forma, lo que pretenderá el contribuyente será recuperar el importe del IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios empleados para el desarrollo de su actividad económica, por lo que buscará tanto que su derecho a repercutir se mantenga incólume, cuanto que la cuota repercutida sea de suficiente entidad para no tener que confiar en el restablecimiento de la neutralidad impositiva⁹.

Es relevante la regulación del fraude a la ley como norma general antielusión en el ordenamiento tributario español. La misma, tiene por finalidad “*preservar o garantizar la correcta aplicación del ordenamiento jurídico, evitando una distorsión del espíritu de las normas atentatoria a la eficacia del ordenamiento jurídico*”¹⁰. El fraude a la ley no es un obstáculo que frene la creatividad del derecho ni un instrumento que limite la libertad

⁹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude y delito...*, cit., pp. 89-90. En renta, podemos citar el ejemplo del caso conocido por la STS de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3594), ponente Sr. Manuel Martín Timón, que considera en fraude a la ley una operación llevada a cabo por la artificialidad de los negocios celebrados y concluye en el FD 5º que la venta “*absolutamente artificiosa, y sólo breves días antes del cierre del ejercicio social en el que se obtuvieron las plusvalías de autos (que era el día en que, con arreglo a la norma reglamentaria a la sazón vigente —34.1 del Reglamento del IRPF de 1981—, debía procederse a la imputación de la correspondiente base imponible positiva a los accionistas de DASA), de todas sus acciones en la referida sociedad transparente, y a favor de una serie de sociedades “fantasmas” controladas y financiadas por las mismas personas físicas vendedoras, sin ningún substrato económico o empresarial real, sin ninguna actividad, sin ninguna organización, y que además se disuelven pura y simplemente poco tiempo después de consumada la operación de autos; y que sin embargo, curiosamente, tenían en su haber créditos fiscales por bases imponibles negativas, pendientes de compensación de ejercicios anteriores, que son precisamente las que permiten dejar de tributar efectivamente por la base imponible positiva obtenida en el ejercicio de autos por la sociedad transparente DASA*”.

¹⁰ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. Simulación y «levantamiento del velo» en el ámbito tributario. *Tribuna Fiscal*. 1997, N° 85, p. 62.

de los sujetos¹¹, sino que solo pretende frenar la mal entendida libertad cuando esta resulte contraria al ordenamiento jurídico¹².

Por ello, más que considerar que en el fraude a la ley —y actualmente en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria— se está ante una figura excepcional, estimamos, en cambio, que lo determinante para su aplicación es que se den los presupuestos de hecho que la norma contempla¹³. Si resulta que se generaliza su empleo en un esquema de planificación fiscal masificado, lo que procederá a continuación será modificar la ley para poner coto a esa práctica elusiva, pero en ningún caso la masividad de la conducta elusiva privará de eficacia a la cláusula general antielusión para dejar sin efecto la concreta forma de perseguir el ahorro fiscal¹⁴.

La percepción de la doctrina respecto al fraude a la ley tributaria, desde sus inicios, no fue favorable, y la regulación legal fue objeto de críticas. En efecto, despertó gran interés para la doctrina que se ocupó de ella sin que hasta antes de su derogación se viera una aplicación profusa en la práctica por parte de la Administración¹⁵. Esto explica que hubiera quien se preguntara acerca de la conveniencia de formular disposiciones propias en materia tributaria, independientes de la regulación del fraude de ley civil¹⁶, y afirmar que si se derogase, su ausencia no se habría notado¹⁷.

¹¹ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 174. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria...*, cit., p. 15.

¹² PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996, p. 22. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria...*, cit., p. 15.

¹³ En esta línea, TEJERIZO LÓPEZ, para quien estas normas no son ni el último «cartucho» ni una alternativa a otros medios. Es un instrumento que permite la correcta aplicación de las normas tributarias. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *Medidas contra el fraude fiscal...*, cit., p. 111.

¹⁴ Veremos que no fue esta la postura mayoritaria en el seno de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria.

¹⁵ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: CiSS, 1998, p. 192. WERT ORTEGA, Miguel. El fraude de ley tributaria: procedencia de su aplicación y procedimiento para declararlo. (Comentario a la Resolución TEAC de 20-07-2001, R.G. 8924/1998). *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas, jurisprudencia*. 2002, N° 228, p. 173. Por ello, la historia de esta institución ha sido calificada como “la historia de una impotencia o, por lo menos, el ejercicio de una abstinencia remediada con sucedáneos, no siempre en beneficio de la salud (tributaria) de los ciudadanos”. ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., p. 81.

¹⁶ GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1997, Vol. XLVII, N° 246, pp. 840-841.

¹⁷ PÉREZ ARRAIZ, Javier. El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 517-518. Es más, hay quien ha manifestado que lo correcto hubiera sido que la LGT se abstuviese de definir el fraude a la ley y solo contemplara exigencias en materia de devengo de intereses de mora, la imposibilidad de imponer sanciones y la regulación de aspectos procesales. BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. 2006, N°s 7-8, p. 56.

Dos fueron las vías que empleó la Administración tributaria en su «huida administrativa» de la aplicación del fraude a la ley¹⁸: i) el negocio indirecto, según lo prescrito en el artículo 25 de la LGT, que se refería a la naturaleza económica del hecho imponible¹⁹, y ii) la simulación relativa, ya que tras la modificación a la LGT operada por la Ley 25/1995, se cerró la vía del negocio indirecto²⁰.

Si se analiza la doctrina, se constata que diversos fueron los factores que hicieron que la Administración tributaria prefiriera medios más eficientes y eficaces que el fraude a la ley: i) el mismo exigía la prueba —de por sí difícil— de un elemento subjetivo; ii) legalmente se imponía la necesidad de declarar el fraude a la ley a través de un procedimiento especial; iii) excluía la posibilidad de imponer una sanción administrativa asociada a la conducta elusiva.

Como se apunta, una de las dificultades para conceptualizar el fraude a la ley en el Derecho tributario radica en que en él han de considerarse tres elementos: i) la materia imponible o sustrato económico de la operación (que es siempre una realidad jurídica); ii) la regulación en el Derecho privado o la forma mediante la cual la riqueza sale a la luz, y iii) la norma tributaria que recae sobre la operación o, según algunos, la ausencia de esta de esta norma²¹.

Si bien es cierto que el fraude a la ley dentro de sus presupuestos aplicativos no contempló la artificialidad de la forma empleada, este elemento fue puesto en el tapete por la doctrina²² y terminó por ser recogido por la jurisprudencia²³.

¹⁸ ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., p. 83. Y es que se la ha catalogado de figura «huidiza y ambigua» CROS GARRIDO, José. El fraude de ley..., cit., p. 492.

¹⁹ MATEU DE ROS, Rafael. Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. *Gaceta Fiscal*. 1996, N° 147, p. 41.

²⁰ Debido a este escenario, no es de extrañar que se haya propuesto unificar la reacción en contra de la elusión fiscal, estableciendo un solo mecanismo o de recalificación, para evitar las dificultades de delimitación de las figuras involucradas y las dificultades procedimentales. Ello, porque incluso con la modificación operada en la LGT por la Ley 25/1995, no fue posible considerar que las figuras de los artículos 24, 25 y 28.2 proporcionen la necesaria seguridad jurídica al obligado tributario. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 262.

²¹ RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 65-66.

²² PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1996, p. 54. HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude de ley..., cit., p. 333. PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, cit., p. 42.

²³ La STS 29 de abril de 2010 (RJ 2011\941), ponente Sr. Ángel Aguillo Avilés, FD 5° y 8°, considera que lo relevante para estar en presencia del fraude a la ley, es que el camino elegido para alcanzar el resultado económico que se obtiene es, pese a su legalidad, artificioso, y de ahí deducir que se pretendía eludir el impuesto. No es necesaria, en consecuencia, la existencia de esa voluntad de infringir la norma. Lo relevante es la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada y que quien debía satisfacer el tributo no haya pagado o lo haya hecho en una cantidad menor a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma o normas eludidas. En el caso de autos, la artificialidad objetiva estaría dada por el hecho de que el resultado perseguido y obtenido era la venta de un inmueble de propiedad de personas físicas a terceros. Ello podría

Es central en la evolución de la jurisprudencia del Tribunal Supremo la sentencia de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º, ha manifestado que “[e]n puridad de principios el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes”²⁴.

2. La evolución legislativa del fraude a la ley y el intento por perfeccionar la figura

Nos detendremos a analizar el fraude a la ley tributaria pero en el entendido que es el antecedente del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de forma tal que las dificultades prácticas y la modificación legal que sufrió durante su vigencia explican en buena medida los cambios operados en la norma general antielusión que hoy contempla el artículo 15 de la LGT. El examen lo efectuaremos distinguiendo cuatro etapas del mismo, tomando como base la división cronológica efectuada por PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS²⁵, incluyendo a continuación los cambios posteriores.

2.1. El fraude a la ley tributaria y la respuesta analógica: el primer período

Este primer período va desde que entra en vigencia de la LGT del año 1963, hasta el 1979, fecha en que se dicta el Real Decreto 1919/1979, que finalmente regula el procedimiento especial exigido por la norma. Todo el tiempo intermedio esta figura careció de una regulación específica de un cauce procedimental para su aplicación. Lo característico de este período es la imposibilidad de la utilización de esta figura por parte de la Administración tributaria por falta de desarrollo reglamentario del precepto²⁶. Pese a lo anterior, la doctrina comienza a analizar el fraude a la ley tributaria.

haberse logrado directamente. Sin embargo, la operatoria llevada a cabo en el caso que analiza la sentencia consistió en ampliar el capital de una sociedad aportando el inmueble, declarar una disminución de patrimonio en el IRPF y, en el mismo momento, vender a terceros dicho inmueble, por un valor muy superior al que se valoró para los efectos de la aportación no dineraria.

²⁴ En el Capítulo IX de nuestra investigación retomaremos la importancia de la distinción entre «norma de cobertura» y «norma defraudada».

²⁵ PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., pp. 51-52.

²⁶ PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., p. 51. Como apunta RUIZ TOLEDANO, durante todo este período no hubo regulación del expediente especial, probablemente por falta de voluntad política y, por otra parte, en las dos ocasiones que la Administración tributaria intentara hacer uso de esta institución, la resolución del TEAC fue desfavorable. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude*

Al momento de entrar en vigor la LGT de 1963, el Código Civil español no contenía una regulación positiva del fraude a la ley²⁷, como actualmente establece su artículo 6.4, el que fue incorporado con la modificación del Título Preliminar del CC, mediante el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo. De ahí la importancia de la incorporación de esta figura en el artículo 24 de la LGT, que en su versión original, prescribía:

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 interesado²⁸.

La doctrina entendió que debían concurrir dos normas²⁹: una «de cobertura», dictada para otra finalidad y que no presta total protección a la conducta desarrollada por el obligado tributario³⁰ —de lo contrario se estaría ante un problema de interpretación respecto de qué norma aplicar³¹—, y otra «defraudada», que establece la hipótesis de hecho que el

de ley..., cit., p. 192. ROSEMBUJ cita dos pronunciamientos del TEAC, de 18 de abril de 1967 y de 20 de noviembre de 1973, que señalan “para declarar fraudulento determinado hecho imponible no es suficiente la mera discrepancia de la Administración sino que a tenor del artículo 24 es necesario un expediente especial en el que se aporte a prueba correspondiente con audiencia del interesado”. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., p. 146.

²⁷ Sí existían disposiciones particulares que estaban dirigidas a precaver e invalidar determinadas maniobras fraudulentas, como, por ejemplo, en el CC, el artículo 1111 sobre impugnación de los actos realizados en fraude de acreedores; los artículos 628 y 1335, relativos a las donaciones hechas por medio de persona interpuesta para burlar una prohibición, entre otros. SOLS LUCÍA, Alberto. *El fraude a la ley...*, cit., p. 235.

²⁸ Cabe hacer presente que la figura del fraude a la ley no estuvo contemplada originariamente en el proyecto de la LGT, no obstante lo cual se agrega a través del informe de la Ponencia, y considera que su redacción se inspira directamente en la obra de LARRAZ; en este punto se manifiesta una de las características del Derecho tributario frente al Derecho privado, es que suele reaccionar con más rapidez y agilidad frente a las cambiantes exigencias de la realidad social. ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude..., cit., pp. 23; 26. También vincula la influencia de LARRAZ a la incorporación de esta norma en la LGT, RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 191.

²⁹ A pesar de lo cual, se acepta excepcionalmente que la norma de cobertura sea, paradójicamente, la ausencia de norma. PALAO TABOADA, Carlos. *El fraude a la ley en el Derecho tributario...*, cit., p. 22.

³⁰ Para LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso» del anteproyecto de nueva Ley General Tributaria. *Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez)*. 2003, N° 5, p. 48, la norma de cobertura puede ser tanto tributaria como civil o mercantil; lo que se busca es una posición jurídica que no existe en la norma tributaria aplicable. Ahora bien, tomando como base la concepción moderna del fraude a la ley, la STS de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3594), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 6°, ha admitido que la norma de cobertura sea la propia norma defraudada, pues la exigencia legal no implica que deban corresponder a disposiciones diversas.

³¹ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude y delito...*, cit., p. 87.

contribuyente evitó realizar³² y que debe tener naturaleza tributaria, pues ha de ser la que contempla el «hecho imponible», esto es, la que debiera haberse aplicado según su espíritu y finalidad pero que en definitiva es orillada³³. Como ha indicado la SAN de 21 de mayo de 2014 (JUR 2014\181743), ponente Sra. Ana Isabel Martín Valero, FD 7º, la norma que se entiende defraudada debe estar vigente, o al menos, haber sido aprobada³⁴. La visión de la doble ley en el fraude tributario del artículo 24 de la LGT es esencial³⁵. De hecho, posteriormente, el Real Decreto 1919/1979, expresará que en los supuestos de fraude a la ley se intenta someter la conducta fraudulenta “*a una norma de cobertura que no se dictó para amparar los actos o negocios realizados, evitando así la aplicación de otra disposición que debió proyectar su eficacia sobre aquellos presupuestos de hecho, produciéndose así resultados que no son normales de tales actos o negocios, los cuales o bien carecen de causa o no se corresponden con la que les es propia según el derecho*”, y su artículo 3º.dos.b) exigiría que el acto que iniciara el procedimiento especial contuviese la mención de la norma eludida y de la norma de cobertura.

A lo largo de este trabajo nos referiremos en innumerables ocasiones a la jurisprudencia sentada por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez. En lo que ahora nos interesa, su FJ 4º entiende que el fraude a la ley es un concepto unitario que es siempre el mismo, solo varían la «norma de cobertura» y la «norma defraudada o eludida», dependiendo de la rama del Derecho en la que se produce el fraude, así como la naturaleza de la actuación que provoca artificialmente la aplicación de la primera de

³² GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria...*, cit., p. 22.

³³ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude y delito...*, cit., pp. 83-84. Como apunta ROSEMBUJ —siguiendo a DE LA VEGA—, no es que se cree una apariencia legal, sino que se produce una sustitución de normas con la consiguiente violación de una y la consiguiente llamada de otra, creadora de una apariencia jurídica. ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., p. 126.

³⁴ En efecto, la citada sentencia estima que “*tiene razón la parte recurrente cuando afirma que la norma que se estima defraudada (DT 2ª Ley 46/2002) no se había aprobado aún en el momento en que se realizan las operaciones (sic) consideradas fraudulentas, lo que hace que difícilmente pueda afirmarse que existiera una finalidad de eludirla. La apreciación del fraude de ley no puede basarse en la presunción de que el recurrente conocía que se iba a aprobar esa norma y articuló, junto con los demás implicados, las operaciones descritas para defraudarla en base a indicios tan débiles*”.

³⁵ Por ello se explica la crítica de GARCÍA NOVOA, César. El fraude de ley del art. 24 de la LGT..., cit., p. 2321 a la STS de 11 de julio de 2003 (RJ 2003\6395), ponente Sr. Ramón Rodríguez Arribas. El FD 6º considera que existe fraude a la ley tributaria en operaciones de segregación de fincas, sin hacer mención si quiera a la norma de cobertura o a la norma defraudada, sino que basó su apreciación en un análisis fáctico de las operaciones realizadas al señalar que “*basta examinar las complicadas operaciones de segregación y constitución de servidumbres, relacionadas al principio para llegar a la razonable conclusión de que no obedecían a criterios lógicos de carácter urbanístico o hipotecario, sino a buscar un artificio para dejar la mayor parte del terreno sobre el que se edificara, sin frente a la calle que, por su categoría, suponía un valor superior a efectos del arbitrio de plusvalía*”.

las normas, y no la segunda, como correspondería. Por tanto, la sentencia reconoce que es de la esencia del fraude a la ley este juego de doble ley.

De esta primera etapa, quisiéramos rescatar cuatro aspectos:

En primer lugar, el artículo 24.1 de la LGT regula la prohibición de analogía en materia de hecho imponible, exenciones y bonificaciones³⁶, y a reglón seguido contempla la figura del fraude a la ley tributaria. La concepción de que las cláusulas generales antielusión españolas suponen una integración analógica del ordenamiento jurídico³⁷ se explica así por una razón de texto, pues el artículo 24.2 de la LGT prescribe que “[p]ara evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior [que prohíbe la analogía], que no existe extensión del hecho imponible [...]”, a lo que era necesario sumar que ambas regulaciones se encontraban en una misma disposición en dos números correlativos, consideración que subsiste en algunos autores incluso tras la separación de la regulación de ambas con la Ley 25/1995³⁸.

Esta estrecha relación entre el fraude a la ley y la analogía es vital para el análisis de la admisibilidad de la sanción en los casos de aplicación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria³⁹.

En segundo lugar, el fraude a la ley fue siempre una figura con un componente subjetivo, de una especial posición anímica del obligado tributario que debía ser probado, pues exigía la concurrencia del “*propósito probado de eludir el impuesto*”. Las primeras críticas a la regulación del fraude a la ley se centraron en la prueba «diabólica» de este elemento⁴⁰. Así, desde el origen de la figura surge uno de los problemas que llevarán a su

³⁶ De referencia obligada es señalar que PÉREZ ROYO considera que el legislador realizó una ponderación y estableció que la prohibición de analogía solo debía reducirse a los ámbitos señalados (hecho imponible, exenciones y bonificaciones). Fuera de estos aspectos, una vez determinado que una persona está sujeta a tributo, si en la regulación existen lagunas respecto de otros elementos —pone de ejemplo un elemento de la base o de la cuantía—, esta podrá llenarse recurriendo a la analogía, si ello es posible. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 141.

³⁷ Pese a lo cual en la obra de LARRAZ no es posible identificar al fraude a la ley con una aplicación analógica de las normas tributarias ni, por otra parte, con la visión internacionalista del fraude a la ley, basado en el juego de la doble norma. GODOI, Marciano S. *El fraude a la ley...*, cit., p. 186.

³⁸ Entre otros, esta postura es sustentada en la doctrina española por FALCÓN Y TELLA, FERREIRO LAPATZA, GARCÍA NOVOA, ALONSO GONZÁLEZ y SIMÓN ACOSTA. ROSEMBUJ considera que de la propia redacción de la disposición se desprende que la analogía es la vía idónea, como el instrumento técnico jurídico para evitar el fraude a la ley, debiendo tomarse los resguardos necesarios para que el aplicador de la norma no se transforme en legislador. Sin embargo, más adelante en su trabajo, reconoce que el principal equívoco del artículo 24.2 de la LGT “*es enlazar estructural y funcionalmente la extensión por analogía con el fraude a la ley; puesto que, ambos conceptos pueden coincidir; pero, no son necesarios entre sí para su eficacia*”. ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley...*, cit., pp. 87; 94; 100-104; 123.

³⁹ Vid. Capítulo IX, apartados 2 y 3.

⁴⁰ MESONERO-ROMANOS, Julio. El fraude de ley en la Ley General Tributaria (algunos comentarios). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1969, Vol. XIX, N° 80, p. 376. Y es que la norma no

inaplicación durante muchos años por parte de la Administración tributaria: la dificultad de acreditar el elemento subjetivo⁴¹.

Si bien la doctrina intentó explicar la razón por la que debía acreditarse esta circunstancia⁴², lo cierto es que surgieron voces que derechamente plantearon la objetivación de la figura, para superar este difícil escollo de la prueba y lograr que la norma resultara aplicable⁴³. Pero a falta de modificación legal, se vio de gran utilidad recurrir a indicios objetivos de este ánimo, tales como que las ventajas tributarias conseguidas mediante el procedimiento empleado compensan holgadamente las desventajas jurídicas frente a la vía correcta⁴⁴.

En tercer lugar, el fraude a la ley exige la concurrencia de un “*resultado equivalente al derivado del hecho imponible*”. En este punto entra en juego la «causa» del contrato, porque se entendió que en el fraude a la ley hay una no coincidencia entre el fin perseguido y la forma adoptada. Hay un negocio jurídico, pero existe discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes⁴⁵. El contribuyente utiliza una norma de cobertura que “*ha de conducir a la obtención de un resultado asimilable al que se hubiera alcanzado de haber aplicado la norma aludida, aunque con menor carga fiscal, entendida ésta en términos de deuda tributaria menor*”⁴⁶, lo que genera que este tipo de operaciones carezcan de lógica económica. La consecuencia de ello es que el acto o negocio deja de estar amparado en la norma de cobertura y pasa a estar gravado por la norma defraudada.

Y, finalmente, en cuarto lugar, para que sea posible privar de efectos tributarios a las planificaciones elusivas, es necesario seguir un curso procedimental específico que no

solo exigía intencionalidad, sino que la fórmula legal implicaba acreditar el «propósito probado», lo que representaba el mayor obstáculo con el que podía tropezar la Administración en la aplicación práctica del fraude. ARIAS CAÑETE, Miguel. Fraude de ley y economía de opción. En VVAA. *Estudios de Derecho Tributario*. Vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, p. 512. También PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24..., cit., p. 390.

⁴¹ MORA LORENTE, Amparo. La inaplicación administrativa del fraude en materia tributaria. *Revista de Información Fiscal*. 2001, N° 45, p. 88.

⁴² CROS GARRIDO, para quien el fundamento se encontraba en la ausencia de un esquema técnico similar al del Derecho civil. CROS GARRIDO, José. El fraude de ley..., cit., p. 486.

⁴³ Vid. PALAO TABOADA, Carlos. Economía y Derecho..., cit., p. 42. ORTIZ CALZADILLA, Rafael S. En torno al fraude de ley en materia tributaria. *Crónica Tributaria*. 1981, N° 39, pp. 129; 133. Para HERRERO MADARIAGA esta regulación era inadecuada, en primer lugar, porque la norma civil no lo exigía, y, en segundo, porque la intencionalidad no es un requisito para que la ley sea aplicada debidamente, sino una exigencia para la imposición de sanciones. Proponía que la anormalidad de la conducta en el abuso de las formas jurídicas, manifestada en la manipulación del negocio jurídico, fuese suficiente para cumplir el requisito de la intencionalidad elusiva. HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude de ley..., cit., p. 333.

⁴⁴ PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 32.

⁴⁵ PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 26.

⁴⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude y delito*..., cit., p. 88.

existió hasta 1979, y que acostumbra a señalarse como uno de los motivos que derivó en la inaplicación del fraude a la ley⁴⁷. La justificación de este expediente especial está, se dice, en la idea de formar un criterio uniforme sobre la existencia del fraude y dotar de certeza a esta institución⁴⁸. La crítica que se efectúa a este proceder está dada por el hecho de que la dificultad de esta materia no es razón suficiente para hacer una excepción a la competencia de los órganos de la Administración tributaria que conocen de todas las otras cuestiones que plantea la interpretación y aplicación de la ley, y, adicionalmente, porque al establecer la competencia de otro órgano, se pierde la inmediación con los hechos⁴⁹.

Para los efectos de nuestra investigación nos interesa rescatar de este período la estrecha relación que surge entre el fraude a la ley y la analogía, elemento normativo que sirvió para aseverar que el fraude a la ley no era sino una integración analógica del ordenamiento jurídico, así como la exigencia de un procedimiento especial para la declaración del fraude a la ley, cuyo objetivo es lograr, o al menos buscar, una uniformidad en su comprensión⁵⁰.

2.2. La exclusión de sanción administrativa: el segundo período

Esta segunda etapa está marcada por el período de vigencia del Real Decreto 1919/1979, que reguló el procedimiento especial del fraude a la ley⁵¹. Dicha normativa fue derogada por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, dictado en desarrollo de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Lo que marca este período es que el cauce procedimental exigido por el artículo 24.2 de la LGT vio la luz. Así, el fraude a la ley contó con un procedimiento especialmente regulado.

Este Real Decreto determinó el órgano competente para resolver el procedimiento, su forma de iniciación, una fase probatoria que se denomina “actuaciones del órgano competente para resolver”, la resolución, la ejecución y revisión de lo resuelto, y en su artículo 5.1 letra e) prescribía expresamente que si el órgano actuante establecía la

⁴⁷ DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 37. La ausencia en la regulación de este procedimiento se explica, a juicio de PALAO TABOADA en el hecho de que la Administración no mostraba mayor interés en la aplicación de esta figura, toda vez que contaba con herramientas más eficaces que lograban el mismo fin. PALAO TABOADA, Carlos. *Algunos problemas que plantea...*, cit., p. 139.

⁴⁸ PALAO TABOADA, Carlos. *Algunos problemas que plantea...*, cit., p. 140.

⁴⁹ PALAO TABOADA, Carlos. *Algunos problemas que plantea...*, cit., p. 141.

⁵⁰ Sobre la naturaleza analógica del fraude a la ley vid. Capítulo IX.2.4.

⁵¹ La paternidad política y técnica de este procedimiento se le atribuye al entonces Ministro de Hacienda, el profesor Jaime GARCÍA AÑOVEROS, quien a pocos meses de asumir dicha cartera lo reguló. ARIAS VELASCO, José. *Dictamen sobre el fraude...*, cit., p. 27. CROS GARRIDO, José. *El fraude de ley...*, cit., p. 476.

existencia de fraude a la ley y lo declara en el acuerdo de declaración, debería consignar que ello “*no produce efectos fuera del ámbito jurídico tributario*”.

A pesar de la regulación del expediente especial, se mantuvo la inaplicación del fraude a la ley debido a la exigencia de prueba del «propósito probado de eludir el impuesto»⁵² y su imperfección técnica⁵³, a lo que se sumaron ahora dificultades de naturaleza formal⁵⁴. En este período la doctrina afirma que el fraude a la ley no es un problema de prueba —como lo entendía el Real Decreto 1919/1979—, sino de calificación⁵⁵.

Por lo demás, y un factor muy relevante, es que el ente fiscalizador comienza a utilizar el artículo 25 de la LGT y el TEAC consolida la doctrina del «negocio indirecto» como vía de lucha contra la elusión fiscal.

Excepcionalmente es posible encontrar jurisprudencia administrativa que ordenó a la Administración tributaria incoar el expediente especial de fraude a la ley⁵⁶.

Más allá de la importancia desde el punto de vista de la garantía que implica para el contribuyente el que se prevea un procedimiento, lo relevante para nuestro estudio dice relación con que es mediante esta regulación que se excluye normativamente la posibilidad de imponer sanción en los casos de fraude a la ley, pues el artículo sexto.3 del Real Decreto, dentro de la ejecución, prescribe que “*Tres. No se impondrán sanciones como consecuencia de las nuevas liquidaciones derivadas de la resolución del expediente*

⁵² PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., p. 52.

⁵³ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 193, atribuye esta situación a la complejidad del sistema y a la exigencia de acreditar el propósito de eludir, de forma tal que los escasos expedientes que se iniciaron fueron desestimados por la propia Administración tributaria. Así, la RTEAC de 26 de septiembre de 1991, que anuló un expediente de fraude a la ley incoado en el marco del Impuesto de Donaciones. La operatoria consistió en que cuatro hermanos se hicieron de parte importante de las acciones de una sociedad, mediante la ampliación de capital de esta y la renuncia al derecho de suscripción de los accionistas. De dicha sociedad era socio principal el padre de estos. La resolución en comento manifestó que “*el expediente especial de fraude de ley previsto en el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria es medida excepcional para evitar la elusión fiscal cuando ya no queda otro remedio, cosa que no sucede en este caso, en que la elusión intentada puede remediarse con la correcta liquidación de la transmisión de los derechos de suscripción*”. Resolución citada por WERT ORTEGA, Miguel. *El fraude de ley tributaria...*, cit., p. 176.

⁵⁴ CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 296.

⁵⁵ PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, cit., p. 40.

⁵⁶ Es el caso de la RTEAC de 27 de mayo de 1986, que en su FD 5º, manifiesta que “*a la vista de todo lo expuesto, ha de concluirse la existencia de un solo negocio jurídico calificable de compraventa y, según parece, la pretensión de los intervinientes en ella de obtener una calificación fiscal del mismo no conforme a su auténtica naturaleza, pero cuya tributación resultaría más favorable económicamente, actitud que podría entrar en el fraude a la ley regulado en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, por tanto, y habiéndose previsto un procedimiento especial a estos efectos contenido en el Real Decreto 1919/1989, de 29 de Junio, debe, por parte de este Tribunal, ordenarse las actuaciones tendentes a la incoación del mismo, cosa que la Oficina Gestora no ha realizado*”. Cita tomada de RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 198.

*de fraude de ley. No obstante, podrán exigirse por infracciones comprobadas con ocasión de la tramitación de dicho expediente*⁵⁷.

Sea como fuere, el tercer argumento que se erige como causante de la inaplicación de la figura del fraude a la ley es, precisamente, la imposibilidad de la administración fiscal de sancionar administrativamente a quienes incurran en esta figura⁵⁸. Ello explica, a nuestro juicio, el hecho de que desde un inicio se intentase establecer una sanción administrativa para los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, lo que finalmente tuvo lugar en el año 2015.

2.3. La falta de expediente especial con la derogación del Real Decreto 1919/1979: el tercer período

El tercer período se inicia con la derogación del Real Decreto 1919/1979, en 1993, y termina con la modificación al artículo 24 de la LGT introducida por la Ley 25/1995. La derogación de dicha normativa se explica, debido a que el Consejo de Estado entendió que bastaba con el procedimiento general de inspección⁵⁹.

Es relevante hacer notar que en el período que medió entre la derogación del expediente especial y la modificación de la Ley 25/1995, no existió una norma que de manera expresa excluyese la imposición de sanciones en los casos de fraude a la ley.

En este contexto normativo, la STC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 3º, interpreta que respecto de las conductas que realizan los presupuestos aplicativos del artículo 24.2 de la LGT en el período en que no estuvo vigente esta prohibición, *“no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso [la exclusión de sanción], dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora”*.

⁵⁷ Aún antes de que se contemplara esta regulación expresa que excluyera la posibilidad de sancionar, ARIAS CAÑETE manifestó que no resultaban aplicables las sanciones penales —a diferencia de lo que acontecía en la simulación—, toda vez que las conductas en fraude a la ley no podían constituir una infracción tributaria de omisión o defraudación, debido a que nada se oculta en estos casos a la Administración tributaria. ARIAS CAÑETE, Miguel. *Fraude de ley...*, cit., p. 524. A pesar de la referencia expresa del Real Decreto 1919/1979, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ GARCÍA, en su manual del año 1991, consideraban que, descubierto el fraude a la ley, quedaba abierta la posibilidad de imponer sanción tributaria que correspondiese. PÉREZ DE AYALA, José Luis; GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, cit., p. 348.

⁵⁸ Un argumento adicional para entender esta «inaplicabilidad» lo aporta DELGADO PACHECO, quien constata los inconvenientes procedentes de la propia dificultad que rodea la tarea de definir el fraude de ley en la teoría general del negocio jurídico. DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 39.

⁵⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *La Administración tributaria...*, cit., p. 5. Como apunta RUIZ TOLEDANO, la Administración tributaria entendía que esta ausencia de regulación suponía facilitar la utilización del artículo 24 de la LGT, al permitir emplearlo dentro del normal procedimiento de comprobación de la Inspección de los Tributos, como expresaba la Memoria del Real Decreto 803/1993 y los informes de diversos Centros Directivos del Ministerio de Economía y Hacienda. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, p. 193.

De esta forma, la interpretación del Tribunal Constitucional se pone en el supuesto de que las conductas en fraude a la ley tributaria hubiesen sido consideradas, adicionalmente, constitutivas de alguna infracción tributaria, porque de haberse impuesto una sanción, esta debería haber quedado sin efecto por aplicación de la norma sancionadora más favorable⁶⁰, sin que realizara cuestionamientos sustantivos a la posibilidad de imponer una sanción administrativa asociada a problemas con el principio de legalidad penal, como sí lo expresó respecto del ilícito del artículo 305 del CP.

Lo relevante de esta afirmación es que el Tribunal Constitucional no excluye la admisibilidad de la sanción administrativa en las hipótesis de fraude a la ley, como sí lo hace expresamente respecto al ilícito penal. Si se afirma, como hizo dicho órgano jurisdiccional, que en las hipótesis de fraude a la ley hay una integración analógica de las normas tributarias prohibida en sede penal por aplicación del principio de legalidad, llama la atención que no haya proscrito, asimismo, la sanción administrativa en estos casos, teniendo presente que como veremos es doctrina consolidada de dicho tribunal que se apliquen los principios penales al Derecho administrativo sancionador, aunque con matices⁶¹. Quizás, precisamente, en esta materia el intérprete de la Constitución entiende que hay un matiz.

Para los efectos de la evolución normativa del fraude a la ley, este período está marcado por la ausencia de regulación del expediente especial.

Esta circunstancia no fue bien recibida por la doctrina⁶². Este expediente especial se consideró una garantía imprescindible en la aplicación de esta figura⁶³, ya que legalmente no solo se exigía un procedimiento separado, sino que se requería además que fuese especial, lo que *“solo puede entenderse en el sentido de que ha de ser distinto al*

⁶⁰ Cabe hacer presente, de todos modos, que en el período en que tuvieron lugar los hechos materia del litigio (1990-1991), si bien es cierto no se contemplaba legalmente la prohibición de sancionar administrativamente estas conductas, estaba vigente la regulación del expediente especial en la que se hacía mención expresa a la imposibilidad de sancionar.

⁶¹ Vid. Capítulo IX.3.

⁶² Para ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude..., cit., p. 39, era clara la motivación tras esta derogación: *“borrar de un plumazo la figura del fraude de ley del artículo 24.2 LGT, reconduciendo todos los supuestos de fraude de ley y figuras fronterizas al principio de calificación del artículo 25”*.

⁶³ PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24..., cit., p. 390. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica. *Quincena Fiscal*. 2002, N° 21, p. 5. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley..., cit., p. 878. GÓMEZ VERDESOTO, Marta. El fraude a la ley tributaria: su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario. *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1997, N° 1, p. 101.

procedimiento ordinario y contar con una regulación «ad hoc», la cual, dada la finalidad de esta exigencia, en principio debe suponer más garantías para el interesado»⁶⁴.

La doctrina se dividió a la hora de interpretar el efecto que generaba la derogación del citado Real Decreto. Por una parte, algunos, frente a la ausencia de regulación, consideraron aplicable con carácter supletorio las normas de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo común⁶⁵; otros, en cambio, estimaron que la Administración se encontraba imposibilitada de acudir al fraude a la ley⁶⁶. No fue esta última postura la que se impuso en la jurisprudencia⁶⁷, a pesar de lo cual la doctrina consideró que la solución no era satisfactoria⁶⁸, y finalmente, estaba la opinión de SAINZ DE BUJANDA, para quien con la entrada en vigor del Real Decreto 803/1993, la declaración habría de producirse en el marco del procedimiento liquidatorio ordinario, con la consiguiente sanción de las infracciones que se hubieren cometido⁶⁹.

Del análisis efectuado, rescatamos que el pronunciamiento de la STC 120/2005, expresamente haya considerado que el fraude a la ley pudo ser objeto de sanción en el tiempo en que no estuvo vigente la prohibición del artículo 24.3 de la LGT, a pesar de

⁶⁴ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El expediente especial de fraude de ley..., cit., p. 5.

⁶⁵ MARTÍN QUERALT, Juan *et al.* *Curso de Derecho financiero y tributario*. 12º edición. Tecnos: Madrid, 2001, p. 197. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 349-352. PEÑA ALONSO; José Luis; CORCUERA TORRES, Amable. *La Reforma tributaria de la Ley General Tributaria*. Madrid: McGraw-Hill, 1995, p. 12. MORA LORENTE, Amparo. La inaplicación administrativa..., cit., N° 45, p. 121. PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley...*, cit., p. 99. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 135-136; 143. ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude..., cit., p. 39. Previo a la dictación del Real Decreto 1919/1979, también sostenía esta postura ARIAS CAÑETE, Miguel. *Fraude de ley...*, cit., p. 519.

⁶⁶ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El expediente especial de fraude de ley..., cit., p. 6. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., pp. 53; 56-57. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Materiales para una reflexión...*, cit., pp. 50-51. MATEU DE ROS, Rafael. *Economía de opción...*, cit., p. 42. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. El fraude de ley tributaria. En CHECA GONZÁLEZ, Clemente *et al.* *La reforma de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Lex Nova, 1996, p. 101.

⁶⁷ Por todas, la STS de 4 de diciembre de 2008 (RJ 2009\3292), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 2º, que indica a pesar de la ausencia de un procedimiento reglamentario específico, ello no supone que haya un vacío normativo que haga ineficaz la previsión del artículo 24 de la LGT, tanto más cuanto que el ordenamiento jurídico cuenta con una regulación del procedimiento administrativo en el que se determina la forma de la actuación administrativa y se garantiza la audiencia del interesado, regulado en los artículos 68 y siguientes de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

⁶⁸ En este sentido, PALAO TABOADA para quien este proceder no cumple con la finalidad buscada por el expediente especial de lograr uniformidad en el criterio de aplicación de la norma. PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea..., cit., p. 141. También GARCÍA NOVOA, quien por lo demás critica que la ausencia de regulación responda a una pasividad normativa del Gobierno español que se traduce en una vulneración ilegítima de derechos e intereses. GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad...*, cit., pp. 134-135.

⁶⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho financiero*. 10ª edición. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección publicaciones, 1993, p. 73.

que penalmente no fuese admisible sancionar, por la naturaleza jurídica analógica del fraude a la ley.

2.4. La exclusión legal de sancionar administrativamente el fraude a la ley: el cuarto período

El período final de vida del fraude a la ley tributaria va desde la modificación introducida por la Ley 25/1995⁷⁰, hasta su derogación por la nueva LGT de 2003, pese a que la disposición transitoria tercera.3 de la Ley 58/2003, establece que el fraude a la ley es aplicable a los actos o negocios que tuvieron lugar con anterioridad al 1º de julio de 2004. Con la modificación, el legislador pretendió convertir al fraude a la ley en una herramienta efectiva contra el fraude fiscal, con ciertas limitaciones como la exclusión de sanciones. La doctrina consideró positivos los cambios introducidos por la Ley 25/1995⁷¹, que también modificó el artículo 25 de la LGT, y cerró el paso al «negocio indirecto» y a la «interpretación económica»⁷², ya que se eliminó la consideración a la naturaleza económica del hecho imponible⁷³. A partir de este momento, y hasta la actualidad, la figura que se utilizará para obviar la aplicación de la cláusula general antielusiva será la «simulación»⁷⁴.

El fraude a la ley adquiere su conformación normativa definitiva, y queda regulado de la siguiente manera:

⁷⁰ La exposición de motivos de dicha ley manifestó que se hacía necesario modificar los artículos referentes a la interpretación de las normas tributarias, eliminando aspectos que minaran el principio de seguridad tributaria, “*potenciando, a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la Administración tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias*”.

⁷¹ En este sentido ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24. En ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (Dir.). *La Reforma de la Ley General Tributaria. (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1995, p. 26. Para MARTÍN QUERALT, la reforma trata de cohonestar el principio de seguridad jurídica con el robustecimiento de las facultades de la Administración para combatir el fraude fiscal, con un reconocimiento de la legitimidad de la economía de opción en la Exposición de Motivos. Consejo de Redacción de «Tribuna Fiscal». *La reforma de la Ley General Tributaria. Tribuna Fiscal*. 1995, N° 60, p. 9. Pero, como ha sido apuntado por la STS de 29 de abril de 2010 (RJ 2011\941), ponente Sr. Ángel Agualló Avilés, FD 5º, sin modificar desde una perspectiva material el concepto de fraude a la ley.

⁷² DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 37.

⁷³ MATEU DE ROS, Rafael. *Economía de opción...*, cit., pp. 25; 27; ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24..., cit. pp. 27-32.

⁷⁴ Dos son las ventajas que presenta aquella con relación a esta: evita la aplicación de un expediente especial y permite la imposición de sanciones. MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Materiales para una reflexión...*, cit., p. 41. Por ello, de *lege ferenda*, RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., pp. 259; 262, propuso la eliminación del expediente especial en el fraude a la ley, toda vez que su falta de desarrollo reglamentario dificultaba notablemente en la práctica la utilización de esta figura.

Artículo 24

1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.

2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones.

La exigencia de un expediente especial se mantiene y, pese a los buenos augurios que consideraron que la lógica llevaría a ver la conveniencia de desarrollarlo reglamentariamente⁷⁵, y que existió un Anteproyecto de Real Decreto que regulaba el procedimiento especial⁷⁶, este expediente especial nunca fue dictado⁷⁷.

De esta regulación nos interesa destacar ciertos aspectos que serán luego tomados y mejorados por el legislador en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como evolución del fraude a la ley.

- i) En cuanto a la relación entre el fraude a la ley y la analogía, la reforma separa en dos normas distintas la regulación de ambas figuras. Con ello, se avanza en distinguir los ámbitos de aplicación de una y otra⁷⁸.

⁷⁵ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24..., cit., p. 35.

⁷⁶ Corresponde al Anteproyecto de Real Decreto por el que se regulan los procedimientos para sancionar las infracciones tributarias y declarar el fraude de Ley. Su texto está publicado en *Carta Tributaria*. 1995, N° 237, pp. 75-91, el que durante su tramitación sufrió modificaciones. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 348. Esta propuesta dejaba de centrar la regulación en la prueba y se enfocaba en aspectos procedimentales: autoridad competente y el procedimiento para la declaración del fraude a la ley. No hacía mención a la exclusión de sanción —cuestión ciertamente irrelevante desde el momento en que había sido establecido legalmente—; mantenía tanto la referencia a los efectos exclusivamente fiscales de la declaración cuanto a la exigencia de identificar la «norma de cobertura» y a la «norma eludida» (artículos 43 y 45), y determinaba que los expedientes en tramitación a la entrada en vigor de la Ley 25/1995, continuarían regulándose por la norma vigente al momento, mientras que los iniciados con posterioridad a la entrada en vigencia se regirían por la redacción del artículo 24 dado por la citada ley y por el Real Decreto (Disposición Transitoria Quinta).

⁷⁷ La ausencia de regulación y su mantención en el tiempo fue interpretada como una minusvaloración del fraude a la ley y como una vía para mantener la rechazable práctica administrativa que huía de la utilización de esta figura para buscar alternativas más eficientes. MORA LORENTE, Amparo. *La inaplicación administrativa...*, cit., p. 98.

⁷⁸ De esta forma la doctrina manifestó que el efecto del fraude a la ley se asimilaba al previsto en el artículo 6.4 del CC y definitivamente se independizaba de la analogía. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 304-305. Sin embargo, FALCÓN Y TELLA no comparte esta visión, pues estima que el cambio no es concluyente. Si realmente el legislador hubiese querido atender a las críticas de la doctrina en cuanto a que el fraude a la ley no era una integración analógica de las disposiciones

ii) Se excluye la imposición de una sanción administrativa en los casos de fraude a la ley. Con esto, la reforma recoge la previsión hecha en el derogado Real Decreto 1919/1979. El artículo 24.3 de la LGT prescribe que, declarado el fraude a la ley, no podrá determinarse una sanción, pues agrega la frase “*sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones*”⁷⁹. Se manifiesta que la disposición tiene una finalidad didáctica, pero también persigue superar forzadas interpretaciones administrativas realizadas teniendo presente que anteriormente el precepto nada decía respecto de la posibilidad de sancionar⁸⁰.

A pesar del contexto normativo vigente, surgen voces que entienden que la existencia del fraude a la ley *per se* no implica de manera automática la imposición de sanciones, pero tampoco la descarta⁸¹.

iii) Se morigeró la prueba del elemento subjetivo. Aspecto que también es valorado en general como positivo por la doctrina⁸², pues se estima que para acreditar este aspecto bastará con indicios, presunciones o pruebas circunstanciales⁸³, considerando también

tributarias, habría aprovechado para modificar el tenor literal de estas. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (I)..., cit., p. 5. Para PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 45, solo se rompió la relación semántica entre ambas figuras, pero no su estrecha vinculación.

⁷⁹ Durante el trámite parlamentario se produjo una discusión entre el Grupo Parlamentario Catalán (CiU) y el Grupo Parlamentario Izquierda Unida (IU-IC) que presentaron enmiendas. El primero, la núm. 116, que fue la aprobada, y que entendía que el fraude a la ley es una conducta lícita, por lo que nunca podría llevar aparejado sanciones, ya que la existencia de este tipo de conductas se basaba en defectos de la propia norma al definir el hecho imponible, en circunstancias que el ordenamiento jurídico debe proveer de recursos que garanticen la correcta aplicación de las normas a fin de evitar su elusión, a lo que agregaba la necesidad de diferenciar la economía de opción del fraude a la ley. El segundo, en cambio, presentó la enmienda núm. 58, que contemplaba la posibilidad de sanción pues consideró que excluirla, conllevaba que el fraude a la ley continuara siendo un mecanismo de defraudación. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*. Madrid: Ediciones CEF, 2007, p. 328, nota 324. PEÑA ALONSO, José Luis; CORCUERA TORRES, Amable. *La Reforma tributaria...*, cit., pp. 12-13.

⁸⁰ MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *Materiales para una reflexión...*, cit., p. 52.

⁸¹ Consejo de Redacción de «Tribuna Fiscal». La reforma de la Ley..., cit., p. 11, considera, tal como el Senado, que no tiene sentido que quien actúa en fraude a la ley esté inmune frente a posibles comportamientos de infracción que hayan podido tener lugar al ejecutar su actuación. De otra manera, se encontrarían en mejor pie que quienes no actúan en fraude a la ley.

⁸² Para FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley...(I)..., cit., p. 7, se termina así con la prueba «diabólica» exigida a la Administración y que no fue suavizada mediante la interpretación efectuada a la norma.

⁸³ WERT ORTEGA, Miguel. El fraude de ley tributaria..., cit., p. 175. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Fraude de ley... (II)..., cit., p. 1661. No todos comparten la visión positiva del cambio, y es que, para RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 205, esta supresión tendría mínimas consecuencias; si bien suaviza la redacción originaria, de todos modos, la Administración fiscal deberá acreditar este elemento subjetivo.

los elementos objetivos que configuran el fraude a la ley⁸⁴. La jurisprudencia se ha encargado de perfilar los contornos del elemento subjetivo⁸⁵.

Ahora bien, llama la atención que se mantuviera este elemento subjetivo pese a que el sentir de la doctrina era la objetivación de la figura⁸⁶. De todos modos, es posible encontrar pronunciamientos que le restan importancia de dicho elemento y más bien configuran el fraude a la ley a partir de la artificialidad de la conducta. Ello es lo que acontece en la STS de 23 de mayo de 2016 (RJ 2016\2502), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 2º, motivo 2º, que expresamente señala que “*el régimen del artículo 24 no requiere hacer un juicio de intenciones, sino demostrar la artificialidad de las operaciones llevadas a cabo para producir la elusión del impuesto*”⁸⁷, lo que no es sino un reconocimiento de la doctrina de PALAO TABOADA⁸⁸.

iv) Se incorpora una mención expresa al hecho de que la conducta del contribuyente ha de ampararse “*en el texto de normas dictadas con distinta finalidad*”. Se recoge así,

⁸⁴ GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley... cit., p. 845.

⁸⁵ Así, la STS 30 de mayo de 2011 (RJ 211\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 6º, establece que de este elemento subjetivo se determina que el fraude a la ley no resulte “*aplicable a cualquier ventaja fiscal, sino sólo a aquellos supuestos en que el propósito elusivo adquiere la condición de única finalidad del negocio realizado*”. A su turno, la STS de 25 de marzo de 2010 (RJ 2010\6328), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 6º, considera probada la intención elusiva cuando “*la causa que ha guiado la realización de todas las operaciones y negocios realizados ha sido exclusivamente de índole fiscal, al objeto de obtener un crédito de tal clase que permitiese obtener una tributación notoriamente más baja que la legal y ordinariamente previsible, poniéndose de relieve que no se ha alegado causa suficiente que justifique el conjunto de operaciones, calificadas de ‘insólitas e inusuales’ en muy corto espacio de tiempo y ‘antes de que finalice el ejercicio fiscal’*” (reproduciendo lo consignado en la SAN de 15 de marzo de 2006). De otra parte, y aplicado en concreto, la SAN de 9 de octubre de 2003 (JUR 2004\131457), ponente Sra. Esperanza Córdoba Castroverde, FD 7º, entiende que hay intención evidente de eludir el pago del tributo correspondiente en operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones y casi inmediata ampliación de capital, pues se utilizan las formas jurídicas de reducción y posterior ampliación de capital, para finalidades que no son las propias, de estos instrumentos jurídicos. Si bien la reducción de capital puede tener la finalidad de devolver las aportaciones a los socios, ello sólo será así en el caso de que la entidad tenga un exceso de recursos; y, si existe dicho exceso y se procede a su devolución a los accionistas, carece de sentido que inmediatamente después se recaben nuevas aportaciones a través de una ampliación de capital. Para ello, entre otras consideraciones, tiene en cuenta la proximidad de ambas operaciones.

⁸⁶ GÓMEZ VERDESOTO, Marta. El fraude a la ley tributaria..., cit., p. 97.

⁸⁷ También la SAN de 28 de junio de 2016 (JUR 2016\156940), ponente Sr. Manuel García Fernández-Lomana, FD 4º, que declara que no es objetable que una sociedad, luego de su fusión, opte por no aplicar un determinado régimen de tributación, ni que las personas físicas que obtienen plusvalías tributen por ellas, o no, según ciertos coeficientes que dependen de la antigüedad que tenían en su patrimonio los bienes o derechos transmitidos; lo reprochable “*es la combinación fraudulenta de una serie de operaciones diseñadas para coincidir formalmente con situaciones previstas y resueltas por la normativa tributaria de forma individual [...] cuyo resultado consiste en la falta de tributación de unas plusvalías que se encontraban latentes y que afloran ahora ante la expectativa de enajenación*”.

⁸⁸ Para quien lo central no era la intención del obligado tributario y consecuentemente abogaba por eliminar el enfoque subjetivo, para centrarse en lo esencial de la figura que era la artificialidad de la vía empleada, así como la ausencia de justificación económica racional de la vía escogida. PALAO TABOADA, Carlos. Economía y Derecho..., cit., p. 42. Si bien todo fraude se caracteriza por esta intencionalidad, considera que su caracterización por esta nota subjetiva es un error técnico y hubiera sido mejor rectificar esta situación en la reforma de 1995. PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., cit., p. 47.

legalmente, la exigencia de dos normas: una de cobertura y otra defraudada⁸⁹. La similitud con la doctrina del jurista DE CASTRO y con la legislación civil es evidente⁹⁰. El problema de las cláusulas generales antielusión que se inspiran en la concepción del fraude a la ley, como afirma MARÍN BENÍTEZ, es que su presupuesto aplicativo tiene escasa precisión⁹¹.

- v) La disposición precisa que, en los casos de fraude a la ley, los efectos tributarios de la planificación son corregidos porque establece que los *“hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos”*. Para ESEVERRI MARTÍNEZ, la explicación está en el hecho de que el fraude a la ley busca reestablecer el orden jurídico perturbado⁹². Para que exista esta elusión, debe haber una conducta desplegada por el contribuyente. El legislador quiso ser lo más omnicompreensivo de la realidad y por ello señaló que la elusión podía provenir de hechos, actos o negocios, pero compartimos con PALAO TABOADA que lo aludido por la disposición es un negocio jurídico, *“nunca un «hecho» y rara vez un simple «acto jurídico»*⁹³. Tiene razón MAGASICH AIROLA cuando señala que la obligación tributaria se construye a partir de un presupuesto fáctico que acaece o no, independientemente de la voluntad de las partes⁹⁴, pero un hecho —que es por definición algo que escapa a la voluntad de las partes— mal puede ser empleada por estas para eludir un impuesto.
- vi) Finalmente, dos cuestiones: la primera, la norma vincula el fraude a la ley con el propósito de eludir «el pago del tributo». Esto es una imprecisión técnica, toda vez

⁸⁹ Al respecto, la RTEAC de 20 de julio de 2001 (JT 2002\807), FD 6°, expone que, en el ámbito del Derecho privado, desde antiguo, la doctrina y jurisprudencia han considerado que en el fraude de ley es esencial el juego de estas dos normas. Así, lo prescrito por el artículo 6.4 de CC, que equivale a lo que en sede tributaria es el artículo 24 de la LGT de 1963: *“«en el fraude ley se aprecia la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra, y obtener así un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento jurídico»”*.

⁹⁰ GODOI, Marciano S. *El fraude a la ley...*, cit., p. 201. PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., cit., p. 49. En el mismo sentido CARRASQUER CLARI, razón por la cual, a su juicio, no es necesario que el legislador defina el fraude a la ley tributaria, sino que basta con que se remita a la teoría general del Derecho. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 323.

⁹¹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 283.

⁹² ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24..., cit., pp. 29-30.

⁹³ PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., cit., p. 47. A este respecto, CARRASQUER CLARI duda que el fraude a la ley pueda cometerse por simples hechos, pero entiende que la cautela del legislador se justifica en la complejidad que muestran cuestiones como la identidad del acto jurídico, su delimitación con los hechos y actos no jurídicos y la misma categoría de negocio jurídico. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 324.

⁹⁴ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 499, por lo cual estima que la crítica de PALAO TABOADA parte de un presupuesto errado. Lo relevante es que surge la obligación tributaria por la verificación del «hecho», que puede ser un acto o negocio jurídico.

que el problema del fraude a la ley tributaria no se refiere al pago del tributo —a diferencia de lo que ocurre en la simulación—, toda vez que la discusión gira en torno a si se realizó o no el hecho imponible, y, consecuentemente, si nació o no la obligación tributaria⁹⁵. El pago solo es debido cuando la obligación tributaria nace, pero en el fraude a la ley se evita la verificación del hecho imponible. En segundo lugar, se ha criticado la circunstancia de que la norma solo contemple la elusión del hecho imponible, porque lo esencial del fraude a la ley es que se eluda una norma imperativa que imponga un deber o una obligación, por lo que en esta regulación se deja fuera: i) la elusión del deber de retener o el deber de dar información a la Administración tributaria⁹⁶; ii) que el contribuyente disminuya la obligación tributaria o la base imponible⁹⁷, y iii) los casos de otro tipo de normas reguladoras del tributo, por ejemplo, sobre el presupuesto de hecho de un incentivo o beneficio fiscal⁹⁸.

De este período nos interesa destacar que legalmente se consagra la imposibilidad de sancionar las hipótesis de fraude a la ley, y que pese a que se separan en dos disposiciones distintas, esta figura no logra desprenderse del componente analógico.

3. Efectos de la declaración del fraude a la ley. La aplicación de la norma eludida

Una vez que se ha determinado que una planificación tributaria es ilícita, por cumplir los presupuestos normativos que hacen aplicable el fraude a la ley, la sanción corresponde a la reacción correctora del ordenamiento jurídico, lo que implica que tendrá aplicación la norma eludida⁹⁹. Así, la planificación tributaria no alcanza el objetivo de ahorro tributario buscado y se producen las mismas consecuencias jurídicas que habrían tenido lugar de

⁹⁵ PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., cit., p. 47.

⁹⁶ GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley..., cit., p. 854. Es posible encontrar sentencias que aplican el fraude a la ley por elusión de la obligación de retener. Así, por ejemplo, la STS de 3 de octubre de 2011 (RJ 2011\7459), ponente Sr. Ramón Trillo Torres, FD 5º, que sigue en este punto lo expresado por la STS de 28 de marzo de 2011 (RJ 2011\2666), del mismo ponente, FD 6º, y la SAN de 7 de diciembre de 2011 (JUR 2011\435991), ponente Sra. Ana Isabel Martín Valero.

⁹⁷ La STS de 19 de julio de 2016 (RJ 2016\5774), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero, FD 11º, expresamente se hace cargo del argumento que señala que por tratarse del fraude a la ley no es posible que tenga aplicación en situaciones en que hay disminución de la base imponible. Resulta a lo menos curioso que el Tribunal rechace el argumento porque, desde el punto de vista temporal, la actuación se encontraba dentro de la órbita del conflicto en el último de los ejercicios regularizados conforme con la antigua cláusula general antielusión y, por más que se entienda de conformidad con el artículo 50.1 de la LGT/1963, es obligatorio considerar dentro de la órbita del «hecho imponible» el concepto de «base imponible».

⁹⁸ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Fraude de ley... (II)..., cit., p. 1660.

⁹⁹ ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., p. 131, considera que estos hechos o actos son válidos, pero ineficaces una vez producida la aplicación de la norma eludida.

haberse realizado el presupuesto de la norma eludida en la fecha en que se cometió el fraude¹⁰⁰.

Para la doctrina, este tipo de normas lo que piden al aplicador del Derecho “*es que, ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado, prescinda de ésta, y en su lugar haga como si el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de otro modo hubiera correspondido*”¹⁰¹.

De conformidad con el artículo 24.3 de la LGT, junto con aplicar la norma eludida, “*se liquidarán los intereses de demora que correspondan*”¹⁰² sin que proceda la imposición de sanciones.

La justificación de la oportunidad desde la cual se deben los intereses, está en directa relación con la teoría que se siga sobre la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión. Afirmar que la operación está gravada “*desde el momento mismo en que se han producido los hechos*”¹⁰³, parte de la base de que el hecho imponible no se realizó formalmente, pero sí en lo sustancial¹⁰⁴, lo que es coherente con la teoría de la ficción¹⁰⁵.

La disposición en comento prescribe “*sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones*”. Aunque confusa la interpretación de la frase “*a estos solos efectos*”, se impuso la visión de que el fraude a la ley no hace surgir obligación formal alguna y que el contribuyente no debe declarar hecho imponible alguno. Desde esa premisa, la exclusión no se aplica a las infracciones simples de los deberes formales y que, por lo

¹⁰⁰ ESEVERRI, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Temas prácticos de Derecho financiero (Parte general)*. 6ª edición. Granada: Editorial Comares, 2000, p. 223.

¹⁰¹ RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley..., cit., p. 23, postura que está ligada a la concepción del fraude a la ley como ficción. Al respecto, vid. Capítulo IX.2.3.

¹⁰² Cuestión que ha despertado reparos en la doctrina, que parten de la base de que la declaración de fraude a la ley es de carácter constitutiva y no declarativa. Así, para GARCÍA NOVOA la aplicación de la cláusula antielusión solo tendría efectos desde que se realiza la declaración por la Administración y no desde el momento en que se ejecutó o verificó la norma de cobertura, de ahí los reparos a la exigencia de intereses. GARCÍA NOVOA, Cesar. *La cláusula...*, cit., p. 305. También LÓPEZ MOLINO, para quien la esencia del interés de demora es que se produzca un pago «intempestivo», esto es, fuera del plazo legalmente establecido, lo que no acontece en el fraude a la ley, en que el pago es tempestivamente efectuado. La ley de cobertura elude la aplicación de otra que constituye el presupuesto del devengo de los intereses. LÓPEZ MOLINO, Antonio María. Los negocios en fraude de ley..., cit., p. 164. En cambio, comentando la norma respecto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, PÉREZ ARRAIZ entiende que la exigencia es lógica, ya que viene dada por una circunstancia objetiva, como es la mora en el pago. PÉREZ ARRAIZ, Javier. El art. 15 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 525.

¹⁰³ PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 32.

¹⁰⁴ Vid. Capítulo IX.2.3.

¹⁰⁵ Vid. Capítulo IX.2.3.

demás, abierto el expediente de fraude a la ley, pueden cometerse infracciones que serán sancionables si se ocultan o falsean datos relevantes para la dictación¹⁰⁶.

Como ha manifestado la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º, “*el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes*”.

4. Figuras a las que ha recurrido la Administración tributaria para obviar la aplicación del fraude a la ley

Dos han sido las instituciones que, de manera sucesiva en el tiempo, mayormente ha empleado la Administración tributaria para combatir el fenómeno elusivo: en un primer momento recurrió a la calificación según la regulación del artículo 25 contemplada en la redacción original de la Ley 230/1963, desde la que se moduló el «negocio indirecto». El legislador cerró esta vía con la reforma operada a la LGT por la Ley 25/1995, y a partir de entonces la institución utilizada fue la «simulación relativa»¹⁰⁷.

Es claro que la falta de utilización por parte de la Administración tributaria del fraude a la ley no implicó un abandono en la lucha contra la elusión fiscal. Lo que ocurrió, y en cierta medida continúa ocurriendo, fue que el ente fiscalizador buscó medios más eficientes para corregir las conductas contrarias al ordenamiento jurídico. Esta actitud del ente fiscalizador ha sido catalogada como un auténtico «fraude de ley al fraude de ley»¹⁰⁸.

Para un sector de la doctrina, más allá de las razones de índole normativa para la inaplicación del fraude a la ley —que tuvimos ocasión de precisar al examinar la

¹⁰⁶ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley...(I)..., cit., p. 13.

¹⁰⁷ GONZÁLEZ GARCÍA responsabiliza a esta huida del fraude a la ley de la Administración, de la confusión conceptual existente y de las posiciones doctrinales que sostienen la desaparición de la cláusula general antielusión del ordenamiento jurídico español. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 65.

¹⁰⁸ PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la ley tributaria?..., cit., p. 91. De hecho, en el año 2000 y tras 37 años de vigencia, PALAO TABOADA constataba que no había tenido el éxito que el legislador hubiera esperado, porque en las pocas ocasiones en que la institución había sido aplicada, lo fue en supuestos de escasa importancia. PALAO TABOADA, Carlos. El atolladero del fraude a la ley tributaria. (Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 de febrero de 2000). En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, p. 117.

evolución histórica de esta figura—, existía otra de índole filosófica-jurídica, pues influyentes sectores de la doctrina tenían una opinión contraria al fraude a la ley “*con matices que van desde el rechazo frontal a éste y, coherentemente, a cualquier cláusula anti elusión, hasta actitudes algo más moderadas, pero en cualquier caso restrictivas de su alcance*”¹⁰⁹.

4.1. El «negocio indirecto»: la «interpretación económica» de la normativa tributaria

La doctrina civilista incluye al negocio indirecto como un tipo de negocio anómalo. Así, se está ante un «negocio indirecto» cuando las partes recurren en el caso concreto a un negocio específico para alcanzar conscientemente y consensualmente por su medio fines diversos de aquellos típicos de la estructura negocial utilizada¹¹⁰.

DE CASTRO¹¹¹ es escéptico acerca de la admisibilidad de este tipo de negocios en el sistema español y sentencia que “*contra esta figura sigue pesando la sospecha de ser en fraude a la ley*”¹¹². El mayor obstáculo que ve para su admisión en el sistema español, insalvable a su juicio, es el de la «causa» como requisito del negocio. Quienes sostienen la existencia del negocio indirecto, a su juicio, han “*manipulado el concepto de causa hasta vaciarlo de su significado real*”¹¹³ e implantan de modo general el sistema del negocio abstracto, lo que es inadmisibile. Es tajante al sostener que el negocio indirecto y el negocio en fraude a la ley se condicionan mutuamente. Así, se dice que el negocio indirecto se utiliza para sustraerse de reglas generalmente de naturaleza imperativas que condicionan el negocio directo. De esta forma, se desarticula el ordenamiento jurídico, “*se deja reducida al mínimo o se excluye de hecho la posibilidad de aplicación del fraude a la ley*”¹¹⁴.

¹⁰⁹ PALAO TABOADA, Carlos. Fuentes del Derecho tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias. En PALAO TABOADA, Carlos (Coord.). *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, p. 73.

¹¹⁰ ASCARELLI, Tullio. *Saggi Guiridici*. Milano: Giuffrè Editore, 1949, p. 152.

¹¹¹ DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., pp. 447-455.

¹¹² DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., pp. 448-449.

¹¹³ DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 449.

¹¹⁴ DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 455. Ahora bien, es necesario puntualizar, tal como hace RODRÍGUEZ ADRADOS, que el negocio indirecto no cubre todo el ámbito del fraude a la ley. Ambas instituciones tienen un amplio margen común, pero “*hay negocios indirectos en que no puede apreciarse ningún fraude, y hay supuestos de fraude a la ley totalmente ajenos a la figura del negocio indirecto*”. RODRÍGUEZ ADRADOS, Antonio. El fraude a la ley (ensayo de una dirección pluralista). En VVAA. *El título preliminar del Código Civil*. Vol. I. Madrid: EDERSA, 1977, pp. 357-358. Una relación más estrecha ve SOLS LUCÍA, quien considera que el fraude a la ley es un negocio indirecto con causa ilícita, pues entre ambas figuras hay una relación de género y diferencia específica. El fraude es la forma preponderante de ilicitud del negocio indirecto. SOLS LUCÍA, Alberto. *El fraude a la ley...*, cit., p. 123.

4.1.1. La práctica administrativa antes de la reforma de la Ley 25/1995, de 20 de julio

La disparidad de criterios a la hora de definir el negocio indirecto, según GONZÁLEZ GARCÍA, es absoluta: algunos niegan su existencia; otros lo reconducen al fraude a la ley; hay quienes le otorgan una eficacia puramente instrumental; otros lo consideran como figura autónoma, y, finalmente, están los que lo valoran porque supone transformar lo concreto en abstracto¹¹⁵.

Como nos ilustra FONSECA CAPDEVILLA, no hubo mayor interés por la figura del negocio indirecto en el ámbito tributario hasta que el TEAC, mediante sus resoluciones, creó las bases teóricas para la aplicación generalizada de este, al enfrentarse a negocios individualmente considerados o en su conjunto, cuya fiscalidad resultaba más favorable a la que hubiese correspondido de utilizar otras figuras jurídicas con funciones y resultados económicos similares, lo que habilitaba a la Administración tributaria para prescindir de la estructura negocial adoptada por las partes y de sus consecuencias fiscales, y calificar las rentas o prestaciones de acuerdo con las finalidades perseguidas por ellas¹¹⁶.

Como bien apunta PÉREZ ROYO “*la Administración ha recurrido a la calificación de negocio indirecto, como figura pretendidamente diversa de la del fraude de ley, para evitar la aplicación de la técnica de recalificación de que estamos hablando en su formulación anterior, que hablaba de negocios en fraude de ley. Esta técnica de recalificación requería (y sigue requiriendo) el respeto de unos cauces procedimentales que, en cambio, no hay que transitar si se trata sencillamente de rectificar la calificación en aplicación del artículo 13 [artículo 25 en la LGT de 1963]*”¹¹⁷.

La figura en materia tributaria se construyó a partir de lo dispuesto en el artículo 25.3 de la LGT/1963 en su redacción original:

Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones

¹¹⁵ GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 26.

¹¹⁶ FONSECA CAPDEVILLA, Enrique. Los negocios anómalos ante el Derecho tributario: perspectiva de futuro. *Crónica Tributaria*. 2001, N° 100, p. 99.

¹¹⁷ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 275. Como bien apunta, el negocio indirecto no aparece contemplado en la LGT, a menos que esta denominación sea un eufemismo para referirse al fraude a la ley. Pero al carecer de un procedimiento especial y poder aplicar sanciones —cuestión que hasta el año 2015 estaba vedado para el conflicto en la aplicación de la norma tributaria—, se está ante un fraude de ley. PÉREZ ROYO, Fernando. *La doctrina de los Lores...*, cit., p. 31.

*económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen*¹¹⁸.

El empleo de la figura del negocio indirecto, señala GARCÍA NOVOA, llevó a interpretar económicamente la normativa tributaria¹¹⁹ de modo que, en palabras de PALAO TABOADA, si bien el artículo 23 de la LGT establecía que la interpretación de las normas tributarias debía realizarse conforme a criterios jurídicos, el artículo 25.3 del mismo cuerpo legal abría la ventana a la interpretación económica, mediante la búsqueda de los criterios y razones económicas¹²⁰. Sin perjuicio de ello, ROZAS VALDÉS se manifestó en favor de esta herramienta como el medio que debía preferirse para combatir la elusión frente a la ineficacia del fraude a la ley¹²¹.

Desde un primer momento, y de manera bastante visionaria, en el año 1966, PALAO TABOADA advirtió que todos los posibles casos de fraude a la ley quedaban también comprendidos en la letra del artículo 25 de la LGT, sin necesidad de sujetarse a las exigencias propias del artículo 24 del mismo cuerpo legal, lo que condenaba a este último prácticamente a su inaplicación. La ventaja que esta preferencia presentaba era que permitía al intérprete prescindir de las formas jurídicas adoptadas por las partes, siendo suficiente la consideración de que la verdadera naturaleza del acto o negocio no era la que establecieron las partes¹²². De hecho, el Tribunal Económico Administrativo Central resolvió sobre la base del negocio indirecto, entre otros, los casos de primas únicas¹²³ y *lease back*¹²⁴.

¹¹⁸ La disposición fue criticada desde el inicio por SAINZ DE BUJANDA, quien estimó adolecía de una notoria inconsistencia científica porque debía partirse de la base que el hecho imponible tiene naturaleza jurídica, independientemente de que se tratase de una situación o relación económica recogida en una norma jurídica. De esta forma, no existe ninguna relación económica cuya realización dé lugar al nacimiento de una obligación tributaria, pues para que esta última surja, es necesario que se haya producido un hecho imponible, y eso implicará que la situación o relación económica ha de haberse transformado en una figura jurídica. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Naturaleza del hecho imponible...*, cit., pp. 608-609.

¹¹⁹ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 135; 137.

¹²⁰ PALAO TABOADA, Carlos. *¿Existe el fraude a la Ley tributaria...?*, cit., p. 90.

¹²¹ ROZAS VALDÉS, José Andrés. *El Derecho tributario ante el fraude de ley...*, cit., p. 111.

¹²² PALAO TABOADA, Carlos. *El fraude a la ley en el Derecho tributario...*, cit., p. 31.

¹²³ Por todas, la RTEAC de 9 de marzo de 1994 (JT 1994\502), C. 5º, que declara que las partes celebran un contrato típico que adoptan con un fin distinto al expresado, pues si bien se suscriben contratos de seguro, lo que se persigue económicamente es un interés o rendimiento normal y la devolución del capital íntegro al final del plazo contratado o en el evento de fallecimiento del titular.

¹²⁴ Por todas, la RTEAC de 8 de noviembre de 1994 (JT 1994\1663), C. 3º. La administración objeta la cuantía del precio de venta de dos rotativas que posteriormente son utilizadas por la vendedora en virtud de un contrato de *lease back*. La venta, en principio gravada, está exenta por la reinversión en bienes de análoga naturaleza y destino. El precio total del arrendamiento se instrumenta mediante 35 pagarés y, por otra parte, en garantía de pago de las cuotas del arrendamiento financiero, y en concepto de prenda, se emiten 15 pagarés como consecuencia de la operación de compra de las dos rotativas. La inspección entiende que hay dos cadenas de pagarés cuyos vencimientos, excepto en el primer mes, están sincronizados y emitidos en

El Tribunal Supremo definió el negocio indirecto como “*aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico, y que caracteriza por las siguientes notas: a) yuxtaposición de diversas operaciones o negocios jurídicos; b) una finalidad distinta de la que es característica de cada uno de los contratos típicos celebrados; c) efectos directos propios del contrato celebrado; y d) efectos indirectos queridos por las partes, que podrían haberse obtenido mediante un negocio o contrato típico distinto [...] [y] permite la correcta calificación del negocio jurídico y sus anomalías —con toda la relevancia que se quiera dar a la función económica perseguida— y, en consecuencia, el análisis técnico jurídico de la causa de los contratos y de las anomalías que en su configuración o exteriorización pudiera existir*”¹²⁵.

A pesar de que la doctrina vinculó el empleo del negocio indirecto con la interpretación económica¹²⁶, es decir, con una interpretación no jurídica de la normativa tributaria, la jurisprudencia se desmarcó de este hecho, pues afirmó que mediante esta figura “*no se hace una interpretación económica de los mismos, sino una interpretación de una realidad que se muestra evidente, cuando como en este caso el fin de las operaciones está lejos de la causa que le sirve de soporte, y poseyendo dicha realidad una naturaleza económica no es posible obviar y desconocer los principios presente en la vida económica*”¹²⁷.

4.1.2. El panorama tras la reforma al artículo 25.3 de la LGT/1963

La doctrina afirmó que la reforma de la Ley 25/1995, influiría en que la Audiencia Nacional abandonara la figura del negocio indirecto¹²⁸ y se erradicaría la interpretación

tal forma que el precio de venta se recibe por la interesada en un momento temporalmente anterior al pago de las sucesivas cuotas de arrendamiento. La resolución concluye que lo buscado no era la financiación, sino conseguir el beneficio fiscal de poder deducir como gasto en el IS las cuotas de arrendamiento financiero, toda vez que con la cadena de pagarés no hubo ni desplazamiento monetario ni el beneficio financiero propio del contrato.

¹²⁵ STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º.

¹²⁶ Para un análisis de la incidencia que tuvo la interpretación económica en la lucha contra la elusión fiscal, vid. Capítulo IX.2.1.1.

¹²⁷ STS de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011\1522), ponente Sr. José Antonio Montero Fernández, FD 3º.

¹²⁸ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., 137.

económica¹²⁹, visión que también compartió la jurisprudencia del Tribunal Supremo en un primer momento¹³⁰.

Sin perjuicio de lo anterior, incluso luego de la citada modificación, encontramos sentencias del Tribunal Supremo que aceptan la figura del negocio indirecto¹³¹, siendo emblemática la jurisprudencia que sentó la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo¹³², porque ha sido citada en los sucesivos pronunciamientos del Tribunal Supremo que se refieren al fraude a la ley¹³³.

Es más, la STSJ de Asturias de 2 septiembre de 2010 (JT 2010\1043), ponente Sr. Antonio Robledo Peña —reiterada por el mismo tribunal en la sentencia de 17 de septiembre de 2010 (JT 2010\136), ponente Sra. Olga González-Lamuño Romay, FD 2º—, parece no

¹²⁹ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24..., cit., p. 27. También el Consejo de Redacción de Tribuna Fiscal, que ve en esta reforma el reconocimiento de aquello por lo que la doctrina tanto tiempo clamó: la reivindicación de la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho. Más aún, teniendo presente que el Estado no podía obviar sin más la formulación jurídica dada por las partes a sus negocios y que hacerlo no era un problema puramente interpretativo. Consejo de Redacción de «Tribuna Fiscal». La reforma de la Ley..., cit., pp. 11-12.

¹³⁰ STS de 30 de noviembre de 2007 (RJ 2008\283), ponente Sr. Emilio Frías Ponce, FD 6º, al afirmar: “*sin que después de la derogación del antiguo 25.3, fuera posible acudir tampoco a la llamada calificación económica para derivar la cuestión hacia el negocio indirecto*”.

¹³¹ Con posterioridad el Tribunal Supremo vuelve a revivir la figura del negocio indirecto, eso sí, respecto de hechos que tuvieron lugar bajo la vigencia de la LGT de 1963, pero aplicando el artículo 28.2 de ese cuerpo legal, esto es la disposición modificada por la Ley 25/1995. CARRASQUER CLARI, María Luisa. El «negocio indirecto»: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica? *Quincena Fiscal*. 2014, N° 13, p. 89.

¹³² El Consejo de Administración de un contribuyente acordó la reducción del capital social por importe de 600.000.000 ptas., con devolución en metálico a sus socios y, a continuación, la ampliación de capital en la misma cuantía mediante la aplicación de las reservas existentes. La Administración tributaria consideró que en estas dos operaciones consecutivas independientes, se había realizado una distribución de reservas a los socios, que tenía la consideración de rendimiento de capital mobiliario, sujeto a retención del 25%. En el caso, se efectuó la calificación de la operación según lo dispuesto en el artículo 28.2 de la LGT. El FD 3º de la sentencia reconoce que la legislación contempla el fraude a la ley tributaria, pero ello no ha sido obstáculo para que “*la jurisprudencia haya aplicado, con el mismo propósito, distintas figuras o categorías jurídicas provenientes de la teoría general del Derecho o del Derecho civil, como, entre otras, el negocio anómalo, simulado e indirecto*” (el destacado es propio). La resolución concluye que la modificación legal no es óbice para que en la aplicación de las normas tributarias se siga teniendo en cuenta el significado económico de las realidades creadas por los negocios jurídicos, atendiendo al objeto económico del tributo y a la finalidad de este, por aplicación del principio de capacidad económica —a través del cual adquiere importancia el aspecto económico de la imposición—, la interpretación principalista de las normas y la calificación. De esta forma, confirma la actuación administrativa, pues estima que esta no considera declarar el fraude a la ley, sino que simplemente determina el régimen tributario aplicable conforme a una calificación de los negocios jurídicos realizados que se llevan a cabo aplicando lo prescrito en el artículo 28.2 de la LGT/1963 (FD 6º). De todos modos, la sentencia fue acordada con el voto particular del Excmo. Sr. Emilio Frías Ponce, quien estimó que tras la reforma de la Ley 25/1995, la figura del «negocio indirecto» no tiene sustento positivo en la legislación española, y que la Administración tributaria erró la vía, pues para prescindir de la calificación de la operación debió recurrir o a la simulación o al fraude a la ley.

¹³³ Una declaración en sentido similar podemos encontrar en la STS de 17 de febrero de 2011 (RJ 2011\1522), ponente Sr. José Antonio Montero Fernández, la que entendió que había negocio indirecto en la siguiente operatoria: cuando una entidad amplía su capital, el que es suscrito íntegramente por otra, que era su acreedora, pagándose la ampliación con cargo a compensación de créditos y, posteriormente, con escaso margen temporal, que aquella reduzca el capital social como consecuencia de las pérdidas producidas. Así, considera que la operación ha pretendido disfrazar una condonación de una deuda.

ver problemas en aplicar el negocio indirecto con base a lo prescrito en el artículo 13 de la LGT/2003. El FD 2º declara que *“nada impide aplicar la doctrina cuestionada basándose, fundamentalmente, en que la teoría del negocio jurídico indirecto pertenece al ámbito de la teoría general del Derecho persiguiéndose evitar la utilización anormal de la norma jurídica, y ello debe ser aplicable también al ámbito tributario, y en la potestad de autotutela-declarativa de recalificar el supuesto de hecho al que se pretende aplicar la normativa tributaria de la Administración tributaria, esto es, al aplicar cualquier norma tributaria debe calificarse jurídicamente el hecho concreto dentro de lo previsto por la norma para atribuir a aquélla la consecuencia prevista en ella, si bien lo que ocurre es que en el momento presente la función calificadora de la Administración se ve precedida de la previa calificación de los administrados y puede utilizar el artículo 13, antes el 28.2 de la Ley General Tributaria, para recalificar jurídicamente determinados supuestos en los que la manipulación ha afectado a la forma o a la denominación del contrato. En conclusión, lo que subyace en el reiterado artículo es la posibilidad de que los negocios jurídicos celebrados por los administrados se califiquen atendiendo a la verdadera naturaleza del negocio proyectado con independencia de las formas jurídicas que se utilicen, lo que conduce, en definitiva, a la represión de los actos anómalos en beneficio de la Hacienda Pública”* (el destacado es propio)¹³⁴.

El «negocio indirecto» no tiene el carácter de categoría jurídica, lo que en ningún modo supone negar la relevancia del problema jurídico asociado a esta figura, ni la posibilidad de que el ordenamiento jurídico reconozca relevancia jurídica a los motivos perseguidos por las partes, porque es, precisamente, en el fraude a la ley tributaria donde la figura del negocio indirecto adquiere relevancia¹³⁵.

Es arbitrario concluir que el negocio indirecto es siempre en fraude a la ley o que este se funda en dicho tipo de negocios para concretarse, y no puede equipararse sin más al fraude a la ley¹³⁶. Sin embargo, tampoco puede desconocerse que el negocio indirecto, en

¹³⁴ A pesar de ello, la STS de 26 de enero de 2015 (RJ 2015\302), ponente Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, FD 5º, declara que no obstante la redacción del artículo 28.2 de la LGT/1963, cuando la Administración tributaria entiende que el contribuyente utiliza una norma de cobertura para evitar la aplicación de la correspondiente, necesariamente ha de tramitar el expediente especial del fraude a la ley.

¹³⁵ CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 121-122.

¹³⁶ ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., pp. 200; 204. También CARRASQUER CLARI, para quien existen negocios indirectos que no son cometido en fraude a la ley y casos en que se aplica la norma general antielusión a supuestos que no son constitutivos de negocios indirectos. Pero como señala la autora, tras la derogación del artículo 25.3 de la LGT/1963, por la Ley 25/1995, no hay en la legislación tributaria española una norma que capte el fenómeno del negocio indirecto fuera de las normas generales antielusión. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El «negocio indirecto»...*, cit., pp. 90; 95.

muchas ocasiones, será el procedimiento utilizado para defraudar la ley¹³⁷, si lo que se busca es eludir la norma fiscal¹³⁸. Pero para tales casos, a nuestro juicio, ha de recurrirse a la vía idónea, que es la figura del fraude a la ley.

Dicha institución presenta un presupuesto de hecho específico —tal como acontece respecto del conflicto en la aplicación de la norma tributaria—. De esta forma, más que a una categoría jurídica de negocios, la disposición lo que determina es que todo acto o negocio que en la práctica vulnere una norma tributaria amparándose en otra de cobertura que no le presta totalmente protección, será sometido a la tributación correspondiente según la norma defraudada¹³⁹.

4.1.3. La calificación en la Ley 58/2003

En la actualidad, la calificación está regulada en el artículo 13 de la LGT. La disposición prescribe:

Las obligaciones tributarias se 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, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

Dos aspectos son rescatables. En primer lugar, el nombre dado por las partes al acto o contrato no condiciona la calificación que pueda hacer la Administración tributaria, pues el tributo se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica, lo que no es sino la aplicación del aforismo “las cosas en derecho son lo que son y no lo que las partes quieren que sean”. Lo particular en materia fiscal es que la calificación la realiza directamente la Administración tributaria¹⁴⁰. En segundo lugar, los vicios o defectos que aquejen al acto o negocio no afectan la tributación¹⁴¹. Obviamente, la norma parte de la base que no se

¹³⁷ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Medidas contra el fraude fiscal..., cit., p. 117.

¹³⁸ PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., p. 60.

¹³⁹ En esta línea, GARCÍA NOVOA, para quien, si la intención de las partes es eludir el tributo a través del negocio indirecto, nos podríamos encontrar ante un supuesto de fraude a la ley regulado en el artículo 24 de la LGT/1963. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...* cit., p. 134.

¹⁴⁰ En palabras de PALAO TABOADA, “*el nombre con el que las partes hayan rotulado un negocio no es decisivo respecto a la naturaleza de éste*”. PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., cit., p. 62.

¹⁴¹ En la doctrina PALAO TABOADA explica esta norma desde la dimensión de capacidad económica, en el sentido de que a pesar de presentar vicios o defectos, los actos o negocios son representativos de esta, y por tanto deben gravarse. PALAO TABOADA, Carlos. La interpretación y aplicación..., cit., p. 62. FALCÓN Y TELLA, pone en cambio el acento en el carácter puramente fáctico del hecho imponible, que conlleva que el acto jurídico “*despliegue sus efectos tributarios por el mero hecho de haberse celebrado, aunque adolezca de vicios que puedan afectar su validez*”. FALCÓN Y TELLA, Ramón. La abstracción «tributaria» de la causa..., cit., p. 8.

haya declarado la nulidad, pues, una vez que esto ocurre, inmediatamente generará un efecto en materia tributaria¹⁴² debido a que la capacidad contributiva demostrada con el acto o negocio que posteriormente es invalidado desaparece¹⁴³.

Y aunque vacilante, hay jurisprudencia que entiende que cuando la administración excede los contornos de la calificación, se adentra en la prevención del fraude a la ley¹⁴⁴. Por lo que el límite de la calificación se encuentra en que no puede cuestionar actos jurídicos válidos ni hechos probados —aunque tengan un cariz artificioso que persigue el ahorro tributario—, pues en ese caso procede aplicar el fraude a la ley o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁴⁵. De todos modos, resulta discutible que la calificación en los hechos no se inmiscuya en los terrenos propios del fraude a la ley¹⁴⁶.

4.2. La «simulación relativa»

La ventaja que presenta esta institución, en relación con el fraude a la ley, es que carece de un procedimiento especial¹⁴⁷, hace procedente la imposición de sanciones —lo que hoy se admite también el conflicto tras la inclusión del ilícito del artículo 206 bis de la

¹⁴² En este sentido, se trataría de actos que carecen de eficacia y no existen, por lo que mal podrían ser gravados. JUNOY PINTOS, Roberto. Disposiciones generales del ordenamiento tributario. En GÓMEZ MOURELO, Caridad (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria comentada*. Madrid: La Ley, 2004, p. 100.

¹⁴³ Por ello, PÉREZ ROYO nos dice que esta circunstancia tiene reflejo inmediato en materia tributaria. Esta regla está expresamente contenida en el artículo 57 del TRITPAJD, que ordena la devolución del impuesto satisfecho en los casos en que el negocio gravado sea anulado, rescindido o resuelto y un criterio análogo habrá de aplicarse a los restantes impuestos. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 273. Cabe consignar la opinión de HERRERA MOLINA, para quien no toda nulidad declarada produce efectos tributarios. A su juicio, la regla del artículo 13 de la LGT ha de complementarse con los preceptos específicos que prevén devoluciones tributarias en casos de declaración de nulidad. De esta forma, hay ciertos hechos gravados que no contemplan una auténtica capacidad económica. En estos casos, considera que se aplica íntegramente el artículo 13 de la LGT y no procede devolución. HERRERA MOLINA, Pedro M. *Fiscalidad de los actos ilícitos...*, cit., p. 51.

¹⁴⁴ SAN de 6 de marzo de 2014 (Rec. N° 121/2011), ponente Sr. Francisco José Navarro Sachis, FD 4°.

¹⁴⁵ STS de 15 de febrero de 2017 (Rec. N° 260/2016), ponente Sr. Nicolás Maurandi Guillén, FD 4° IV. En este mismo sentido PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, cit., p. 42, para quien por la vía de la calificación no es posible apartarse de la naturaleza jurídica de los contratos realizados; ello solo puede tener lugar a través del fraude a la ley.

¹⁴⁶ Vid. Auto del TS de 14 de junio de 2017 (Rec. N° 635/2017), Manuel Vicente Garzón Herrero, FD 4°.

¹⁴⁷ Por ello se ha cuestionado si no sería conveniente exigir la declaración de la simulación también a través de un procedimiento especial. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. *Simulación y «levantamiento del velo»...*, cit., p. 73. LÓPEZ TELLO —a propósito del examen del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que se mantenga en un procedimiento especial en relación con lo que acontece con la calificación y la simulación—, estima que, o se les exige a las tres vías, o no se le exige a ninguna, ya que por lo demás la eliminación de esta regulación especial respecto del conflicto no generaría mayores problemas de inseguridad que los que ya contienen la calificación y la simulación. LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., p. 53. Y es que, como afirma PÉREZ ROYO, en ocasiones la confusión que se produce entre el fraude a la ley y la simulación es deliberada, pues la Administración hace encajar en esta supuestos que son propios de aquel a fin de obviar este procedimiento especial. PÉREZ ROYO, Fernando. *La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria. Revisa de Jurisprudencia española La Ley*. 2005, N° 5, p. 1375.

LGT¹⁴⁸—, y si la cuota de lo defraudado supera los 120.000 euros, puede perseguirse la responsabilidad penal.

4.2.1. El contexto normativo tras la Ley 25/1995, de 20 de julio

La Ley 25/1995, reformó el artículo 25 de la LGT e incorporó la regulación de la «simulación»¹⁴⁹. La disposición prescribía que:

*En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados*¹⁵⁰.

A falta de definición legal, la doctrina tributaria ha precisado los contornos de la simulación, siguiendo en este punto a la doctrina civil¹⁵¹, a pesar de que la Administración tributaria la ha empleado en casos, y con razonamientos, ajenos al ámbito privado¹⁵².

Referencia obligada es hacer mención de FERRARA¹⁵³, para quien la «simulación» es la conducta de un individuo que tiene por objeto engañar sobre “*el ser de una situación no verdadera*”¹⁵⁴, y, en consecuencia, un negocio simulado será “*el que tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece. Entre la forma extrínseca y la esencia íntima hay un contraste (sic) llamativo: el*

¹⁴⁸ Vid. Capítulo VII.1.

¹⁴⁹ Esta institución no aparecía contemplada en el proyecto de ley remitido por el Gobierno español a las Cortes. Su incorporación tuvo lugar durante la tramitación parlamentaria, a través de una enmienda del Grupo de Minoría Catalana. De todos modos, en diversas disposiciones el legislador ya había previsto una regulación de la simulación. Tal es el caso del ITAJD, en el cual toda su regulación gira en torno al principio de prescindir del concepto de precio —que es susceptible de ser simulado—, y hace tributar las transmisiones en base al valor real. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., pp. 67; 72.

¹⁵⁰ La simulación se encuentra regulada en el artículo 16 de la Ley 58/2003. La formulación de esta es muy similar a la que recogía la Ley 230/1963. Sin embargo, se ha eliminado toda referencia a la forma o denominación del acto o negocio dado por los interesados; precisa, de una parte, que la carga de la prueba corresponde a la Administración tributaria, y de otra, que la declaración solo produce efectos tributarios; determina la aplicación de intereses de demora y, en su caso, de la sanción que proceda.

¹⁵¹ Enfático es PONT CLEMENTE al señalar que no existe en el ordenamiento jurídico una simulación fiscal, sino que debe tomarse en cuenta el concepto civil. Por ello, critica la postura de la Administración tributaria basada en una concepción fiscal de la simulación cuando se produce un determinado ahorro fiscal. Lo que ocurre es que la simulación regulada en la LGT solo habilita a tomar en consideración la realidad subyacente cuando la misma es acreditada fehacientemente. PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La simulación en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2006, pp. 83-84; 150. En el mismo sentido JUNOY PINTOS, Roberto. *Disposiciones generales...*, cit., 2004, p. 107, para quien este concepto es el propio de la teoría general del Derecho.

¹⁵² ZORNOZA PÉREZ, Juan. *La simulación...*, cit., p. 554, con miras a eludir el procedimiento especial exigido para aplicar las cláusulas generales antielusión, imponer sanciones e incluso perseguir la conducta como delito contra la Hacienda pública.

¹⁵³ FERRARA, Francisco. *La simulación de los Negocios Jurídicos*. Trad. de Rafael Atard y Juan A. De la Puente. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1960, pp. 42; 82; 89; 334.

¹⁵⁴ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 42.

negocio que, aparentemente, es serio y eficaz, es en sí misterioso y ficticio, o constituye una máscara para ocultar un negocio distinto. Ese negocio está destinado a provocar una ilusión en el público, que es inducido a creer en su existencia o en su naturaleza tal como aparece declarada, cuando, en verdad, o no se realizó o se realizó otro negocio diferente del expresado en el contrato [...]. En la simulación, pues, los contratantes están de acuerdo sobre la apariencia del acto, que no llevan a cabo realmente o no en aquella forma visible de que se sirven como instrumento para engañar a los terceros”¹⁵⁵. En definitiva, la simulación “no es un medio para eludir la ley, sino de ocultar su violación”¹⁵⁶, de ahí la diferencia con el negocio fraudulento, a su juicio, pues este quiere producir una realidad mientras el negocio simulado busca crear una apariencia; se trata de un negocio ficticio, no querido.

Para FERRARA, en la simulación hay un problema de «consentimiento»: en la simulación absoluta hay consentimiento para la ficción, pero no para la obligación, que se requiere para que nazca la relación jurídica. Estima que la causa tampoco existe, pero considera que el negocio simulado es algo más que un negocio sin causa¹⁵⁷. La simulación relativa consiste en disfrazar un acto que, aparentemente, se realiza en circunstancias que las partes quieren llevar a cabo uno distinto. Los contratantes concluyen un negocio verdadero que ocultan bajo una forma diversa, de forma tal que hay dos negocios: uno serio que permanece oculto y uno manifiesto que es fingido¹⁵⁸.

Ahora bien, no ha sido FERRARA a quien ha seguido la doctrina española en esta materia, sino a DE CASTRO, y de ahí puede identificarse el cambio de paradigma, desde una concepción de la simulación como vicio de la voluntad a un problema de «causa» de los actos y negocios jurídicos¹⁵⁹. Este cambio puede incluso apreciarse en la definición de

¹⁵⁵ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 43.

¹⁵⁶ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 82.

¹⁵⁷ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 44.

¹⁵⁸ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 205.

¹⁵⁹ GODOI considera que este cambio en la concepción de la «simulación», desde su concepción de «consentimiento» a elemento asociado a la «causa» del negocio, es el meollo del problema que en sede tributaria se presenta para distinguir la simulación del fraude a la ley. Se produjo a su juicio el tránsito desde la teoría voluntarista (divergencia entre voluntad declarada y voluntad interna) seguida por ALBALADEJO —que permitía diferenciar claramente la simulación del fraude a la ley—, hacia el análisis desde el punto de vista causalista, en la doctrina a DE CASTRO. De forma tal que simulación y fraude a la ley corresponderían a anomalías de la causa. GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, cit., pp. 51-52. Sin embargo, la tesis voluntarista ha sido desacreditada por Díez-PICAZO. En la simulación, señala, no hay un vicio del consentimiento, ni consentimiento viciado, ni propiamente una divergencia entre la voluntad y la declaración, porque hay una voluntad libre y sin vicios que busca crear una apariencia. Por definición, existe un acuerdo simulatorio de forma tal que las partes “*declaran voluntariamente y su declaración coincide con su voluntad de declarar*”. Hay conformidad en que su declaración sea puramente aparente,

simulación que da DE CASTRO, toda vez que considera que “*existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial; ya sea éste contrario a la misma (simulación absoluta), ya sea propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)*”¹⁶⁰.

De todos modos, la doctrina tributaria española —a través de PONT CLEMENTE¹⁶¹—, ha recepcionado los requisitos que FERRARA considera son constitutivos de un negocio simulado¹⁶², pues debe existir:

- i) una declaración deliberadamente disconforme con la intención;
- ii) un acuerdo concertado entre las partes¹⁶³, y
- iii) un objetivo claro: engañar a terceras personas.

Así, desde una perspectiva tributaria, PONT CLEMENTE considera que la simulación es “*una declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir con fines de engaño la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquel que realmente se ha llevado a cabo*”¹⁶⁴. Pueden ser objeto de simulación tanto “*el tipo de negocio celebrado, como algunos de sus elementos*”¹⁶⁵.

Como apunta ANDERSON, la simulación implica una discordancia consciente y querida por ambas partes entre la voluntad interna y la voluntad creada. De esta manera, “*las partes se ponen de acuerdo para presentar a terceros un negocio que nunca quisieron o un negocio distinto al realmente querido*”.¹⁶⁶ Aparece claramente la distinción entre dos tipos de simulación: en la «absoluta», bajo el negocio aparente no hay nada, mientras que en la «relativa», una vez que se descorre el velo de la simulación, aparece el negocio

esto es, que no opere como regulación preceptiva de sus intereses. Por ello, centra el problema en la dimensión causal. Díez-PICAZO, Luis. *Fundamentos...*, cit., pp. 221-222; 257.

¹⁶⁰ DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 334.

¹⁶¹ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La simulación...*, cit., p. 95.

¹⁶² FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 44.

¹⁶³ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS señala que no parece posible entender que el engaño simulatorio resulte de la mera negligencia (en los términos del artículo 1104 CC); tampoco todo engaño supondrá delito de estafa, de forma tal que el ordenamiento español mantiene una dualidad de tratamientos represivos de la simulación como ilícito civil y como ilícito penal. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. *Simulación y «levantamiento del velo»...*, cit., p. 74.

¹⁶⁴ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La simulación...*, cit., p. 93.

¹⁶⁵ ZORNOZA PÉREZ, Juan. *La simulación...*, cit., p. 556. En este sentido, la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º, “[e]sta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa”.

¹⁶⁶ ROZAS VALDES, José Andrés; ANDERSON, Miriam. *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, cit., p. 2974.

realmente querido por las partes, quedando “*el negocio en su verdadera esencia, en su realidad desnuda y escueta*”¹⁶⁷.

Si se está ante supuestos de simulación absoluta en los cuales, tras el negocio aparente no hay nada, “*apartada la apariencia engañosa que lo presentaba como serio, nada queda de él; se ha roto el encanto y la ilusión desaparece [...]. Ninguna modificación jurídica se realiza por virtud del acto simulado; la posición de las partes queda como antes y los cambios ocurridos en las relaciones jurídicas resultan ilusorios, carecen de realidad y de contenido real*”¹⁶⁸.

No será esta la simulación que la Administración tributaria va a perseguir¹⁶⁹. La generalidad de la doctrina¹⁷⁰ considera que la previsión legal de la simulación se refiere a la relativa¹⁷¹, lo que fluye de la propia reacción del ordenamiento jurídico tributario frente a estos supuestos: el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, es decir, entiende que tras la apariencia hay otro acto que permanece oculto, que efectivamente tuvo lugar y que es captado por una hipótesis normativa tributaria. De esta forma, para estar en presencia de la simulación relativa junto con probar la simulación de la operación declarada, será necesario acreditar la existencia de otra operación que da lugar a la configuración de un hecho imponible distinto que no fue declarado y que trae aparejado un mayor gravamen¹⁷².

La declaración de simulación, por expresa disposición legal, solo tiene efectos tributarios¹⁷³, y el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

¹⁶⁷ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 81.

¹⁶⁸ FERRARA, Francisco. *La simulación...*, cit., p. 287.

¹⁶⁹ El profesor FERREIRO LAPATZA estima por el contrario que la LGT recoge la simulación absoluta, esto es, en caso de fraude tributario simple, puro y duro, pues la simulación relativa es identificable con el negocio en fraude a la ley. FERREIRO LAPATZA, José Juan. Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 1995, N° 17, p. 19. ZORNOZA PÉREZ estima que, a pesar del tenor literal de la norma que regula la simulación, procede de todos modos respecto de la «absoluta», pues también a través de esta se puede generar la apariencia de un hecho imponible o de alguno de sus elementos, debiendo considerarse a efectos impositivos el realmente realizado. Por lo demás, no reduce la simulación solo al hecho imponible, a pesar del tenor literal, sino que manifiesta que procede también respecto de otras obligaciones tributarias. ZORNOZA PÉREZ, Juan. *La simulación...*, cit., pp. 566-567.

¹⁷⁰ Por todos, PALAO TABOADA, Carlos. *Interpretación y aplicación...*, cit., p. 56.

¹⁷¹ Hay cierto consenso doctrinario en cuanto a que con la figura de la simulación surge la obligación tributaria, lo que ocurre es que se oculta a la Hacienda pública evadiendo su cumplimiento, por tanto, es identificable con la evasión fiscal mediante el uso torcido de las formas jurídicas. ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam. *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, cit., p. 2969.

¹⁷² FALCÓN Y TELLA, Ramón. Calificación del hecho imponible y simulación. *Quincena Fiscal*. 1996, N° 11, p. 6.

¹⁷³ La STS de 12 de noviembre de 2014 (Rec. N° 1881/2012), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 4º, acepta que desde un punto de vista civil, mercantil o laboral la creación de una persona jurídica y la suscripción de un contrato de arriendo producen los efectos jurídicos propios; no ocurre lo mismo en materia tributaria si existe ocultación y el arrendamiento no era realmente querido, sino un medio que

De todos modos, no se puede dejar de mencionar que el profesor FERREIRO LAPATZA critica este efecto restrictivo de la simulación tributaria¹⁷⁴. Si bien compartimos su visión en el sentido de la unidad del Derecho y lo que es ilícito o antijurídico en un área debiera impactar en la otra, no se debe perder de vista que la simulación del artículo 16 de la LGT es declarada por la Administración en circunstancias que civilmente la competencia recae en un juez¹⁷⁵.

De otra parte, la doctrina dominante¹⁷⁶ considera que el elemento imprescindible para estar en presencia de la simulación es la ocultación, según lo expresado por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Pascual Sala Sánchez, FJ 4^o¹⁷⁷. Luego, podría decirse que aquí no existe propiamente una divergencia con el ámbito civil, al menos desde la concepción de FERRARA, que considera como elemento de la simulación el engaño a terceros, según apuntamos más arriba¹⁷⁸.

permitía deducir la cuota de IVA soportado. No es esta la postura de toda la doctrina, pues hay quienes estiman que siempre que exista simulación tributaria habrá también simulación en el área civil y viceversa. Vid. HERRERO MOLINA, Pedro M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. El fraude a la ley tributaria en el Derecho español. En SOLER ROCH, María Teresa; SERRANO ANTÓN, Fernando (Dirs.). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 41.

¹⁷⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Economía de opción...*, cit., p. 18, nota 40.

¹⁷⁵ Al respecto, ROZAS VALDÉS, plantea derechamente que, en los casos de simulación, el único órgano competente para efectuar *esta* declaración debiera ser el juez de lo civil, habida cuenta de la falsedad, engaño, trapisonda, falacia y mendacidad de la conducta. ROZAS VALDÉS, José Andrés. *Conflicto y justicia en la aplicación del tributo*. *El Fisco*. 2005, N° 111, p. 17.

¹⁷⁶ Por todos, ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Planificación fiscal...*, cit., pp. 3039-3040; 3059.

¹⁷⁷ Sentencia que declara que “*el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos [...]. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal*”. Como apunta MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 5ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, p. 623, en doctrina existen dos concepciones sobre la naturaleza del delito tributario: i) la «teoría del deber», minoritaria, que estima que el verbo «defraudar» es equivalente a causar un perjuicio patrimonial, sin necesidad de elementos ulteriores ni ocultación; y ii) la «teoría del engaño», mayoritaria —aunque con divergencias importantes entre sus adherentes—, que dota al verbo rector de un contenido jurídico-penal autónomo, y ha de ser comprensivo del engaño. Esta última concepción es la que sigue expresamente la STC 120/2005.

¹⁷⁸ En contra, MARÍN BENÍTEZ, quien constata que hay casos civiles de simulación que no están precedidos de ocultación o engaño, lo cual es inaplicable al ámbito tributario, donde el artículo 16 de la LGT exige un “*falseamiento de la realidad, una ocultación fáctica —como afirma la STC 120/2005 (FJ 4º)— de la realidad con finalidad de engaño*”, y concluye que el artículo 16.1, se refiere a lo “*realizado por las partes*” como indicio del concepto de simulación de forma tal que el legislador apunta a que, respecto de esta figura,

Junto con la privación de efectos tributarios, la conducta desplegada por el contribuyente puede generar el ejercicio del *ius puniendi*¹⁷⁹. El elemento «ocultación» produce que en la mayoría de los casos de simulación, adicionalmente, se estará ante un comportamiento infraccional tipificado en la LGT¹⁸⁰. Por ello, aunque no es lo común, es posible encontrar jurisprudencia que ha dejado sin efecto la actuación de la Administración tributaria cuando utiliza la figura de la simulación en circunstancias que se trata de un supuesto de fraude a la ley¹⁸¹.

4.2.2. Distinción con el fraude a la ley y la simulación

Ahora bien, es precisamente la distinción entre el fraude a la ley —actualmente conflicto en la aplicación de la norma tributaria— y la simulación relativa, la que genera las mayores dificultades prácticas para deslindar el ámbito de cada figura.

Esta dificultad es reconocida por la jurisprudencia. Así, la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º, declara que *“debe tenerse en cuenta que, a pesar de la diferencia teórica que existe, en el plano conceptual, entre fraude de ley y simulación, se ha producido en su vertiente práctica, en su aplicación por la jurisprudencia una superposición y compatibilidad entre ambas figuras [...] [l]as dificultades del deslinde y el riesgo de confusión tenían que enfrentarse con las diferentes consecuencias prácticas de una y otra figura. En el caso del fraude de ley, la consecuencia prevista por el ordenamiento jurídico era la exigencia de la carga tributaria que correspondía al hecho imponible soslayado, mientras que en la simulación*

lo relevante es lo realizado y no lo verdaderamente querido. La ocultación ha de incidir sobre elementos estructurales de la causa jurídica con la finalidad de engañar a un tercero sobre la existencia del negocio que se ha realizado. Por ello, no hay simulación si las partes se adhieren plenamente a un acto o negocio jurídico y aceptan que sus relaciones jurídicas se rijan por la regulación de intereses declarada frente a terceros, aunque con ello hubieren perseguido el ahorro fiscal. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 228-229.

¹⁷⁹ La SAP de Barcelona de 17 de julio de 2017 (JUR 2017\260448), ponente Sra. Ma. José Magaldi Paternostro, FD 5º, declara que el artículo 16.2 de la LGT expresamente prescribe que los efectos de la simulación lo son a los meros efectos tributarios, y no necesariamente penales, a lo que debe sumarse que el artículo 16.3 dispone que se impondrá la sanción pertinente en su caso, de manera que *“el propio legislador tributario establece que la declaración por la Administración Tributaria de que un negocio determinado constituye ‘simulación’, ‘ficción’, o ‘trampa’ (...) para intentar pagar menos (a efectos fiscales) solo surtirá efectos tributarios y no generará en todos los casos sanción tributaria parece lógico que la conducta así determinada y en casos como el de autos no posee la gravedad necesaria para tener relevancia penal”*.

¹⁸⁰ De todos modos, y previo a la Ley 34/2015, se cuestionaba que en estos supuestos se aplicasen sanciones dadas las dificultades para su diferenciación respecto a los casos de fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en que expresamente se excluían las consecuencias sancionadoras. ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación..., cit., p. 575.

¹⁸¹ Es el caso de la STSJ de Andalucía de 10 de marzo de 2003 (JT 2003\911), ponente Sr. Ernesto Eserverri Martínez.

*procedía, además, la imposición de la correspondiente sanción. Por otra parte, la simulación era más fácil de declarar puesto que correspondía al órgano administrativo efectuar la oportuna regularización sin necesidad de acudir al expediente específico y declaración singular contemplada, en la literalidad de la ley, para el fraude*¹⁸².

La distinción ha sido formulada por el legislador, quien ha considerado adecuado reaccionar de manera diversa ante estos dos fenómenos, y la correcta utilización de ambas figuras resulta necesaria para garantizar la legalidad de las actuaciones administrativas¹⁸³, y no debe pasarse por alto, en atención a las diversas consecuencias jurídicas que conllevan una u otra calificación¹⁸⁴. Pero es fácil constatar que, a diferencia de lo que aconteció con el «negocio indirecto», no ha habido reforma que le ponga coto al uso de la simulación como mecanismo para obviar la aplicación del fraude a la ley¹⁸⁵.

Ahora bien, esta opción de la Administración tributaria por la simulación en desmedro del fraude a la ley presenta grandes riesgos para los contribuyentes. En efecto, el temor en algún momento fue que se optara por perseguir la responsabilidad penal a través de la figura de la defraudación fiscal en los casos de elevada cuantía. Ello finalmente pasó, lo que pone “*en peligro elementos centrales del Derecho Penal democrático, del Estado de Derecho, en suma*”¹⁸⁶. Los ejemplos clásicos son el caso Kepo, conocido por la STS de 15 de julio de 2002 (RJ 2002\8709), ponente Sr. Perfecto Andrés Ibáñez, en que la doctrina afirma que se trataba de un fraude a la ley¹⁸⁷, y el caso conocido por la STC 129/2008, de 27 de octubre, ponente Sra. María Emilia Casas Baamonde, respecto de supuestos fácticos similares a los conocidos en la STC 120/2005, de 10 de mayo, salvo

¹⁸² La confusión es tal, que incluso la jurisprudencia ha admitido que unos mismos negocios jurídicos sean calificados alternativamente como simulados o en fraude a la ley cuando hay distintos impuestos involucrados. Vid. STS de 4 de abril de 2017 (Rec. N° 216/2016), ponente Sr. José Díaz Delgado, FD 3°, sobre recurso de unificación de jurisprudencia, en relación con la STS de 15 de junio de 2015.

¹⁸³ ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación..., cit., pp. 555; 559-562; 570.

¹⁸⁴ BÁEZ MORENO, Andrés. *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, p. 207.

¹⁸⁵ Para GARCÍA BERRO, la línea jurisprudencial que se sigue en la aplicación de la simulación, supone una derogación general encubierta del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. GARCÍA BERRO, Florián. *Sobre los métodos de enfrentar...*, cit., p. 80.

¹⁸⁶ PÉREZ ROYO, Fernando. *La doctrina de los Loes...*, cit., p. 32.

¹⁸⁷ A este respecto CHOCLÁN MONTALVO. Para el citado autor, lo realizado en este caso por las partes involucradas fue transmitir diversos inmuebles por una vía distinta a la normal —una compraventa—, para eludir el pago del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales. Para ello, hubo diversas operaciones: se amplió el capital, se suscribieron acciones y se ejerció el derecho de separación del socio amortizando el capital de las acciones mediante la entrega a sus titulares de los bienes inmuebles. A su juicio, no puede haber simulación, pues falta el elemento «ocultación» del hecho imponible que dificulte el ejercicio de las facultades de comprobación a la Administración fiscal. Lo que ocurre es que se utiliza una forma jurídica anómala con la intención de minorar la carga fiscal. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. *Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2002, Año XII, N° 551, pp. 2-4.

por el hecho de que los tribunales calificaron los hechos como «simulados» y no en fraude a la ley¹⁸⁸.

En este entendido, la diferenciación de las figuras debe efectuarse desde el plano conceptual para que se proyecte en la práctica¹⁸⁹. Como apunta PALAO TABOADA, la simulación es una cuestión de hecho¹⁹⁰ tal como parece entenderlo la jurisprudencia¹⁹¹; el fraude a la ley, en cambio, es un aspecto de derecho¹⁹².

Es lugar común encontrar en la doctrina criterios de distinción entre la simulación y el que llamaremos genéricamente fraude a la ley. Es relativamente claro que la simulación es un supuesto de evasión y que el fraude a la ley, de elusión¹⁹³; que la primera viola el ordenamiento jurídico y que la segunda supone un «rodeo», o «contorneo», a la norma que contiene el hecho imponible¹⁹⁴. Sin embargo, cuando es necesario examinar supuestos prácticos, los deslindes se desdibujan¹⁹⁵ y la distinción parece, cada vez más, una cuestión tormentosa¹⁹⁶.

Es más, la jurisprudencia admite que un mismo negocio pueda adolecer de más de una anomalía que, individualmente consideradas, configurarían algunos negocios simulados,

¹⁸⁸ Para un examen de este caso vid. Capítulo IX.1.

¹⁸⁹ Ambas, persiguen finalidades distintas, pues en el caso de la simulación busca evitar que la autonomía de la voluntad “*ampare su propia perversión, mediante manifestaciones ficticias, engañosas o falsas: no se trata de interpretar la norma sino el negocio*”. ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. Simulación y «levantamiento del velo»..., cit., p. 63.

¹⁹⁰ PALAO TABOADA, Carlos. Interpretación de las normas..., cit., pp. 54; 57. EL MISMO. El atolladero del fraude..., cit., p. 119. EL MISMO. Norma anti-elusión..., cit., p. 165. Para el autor, lo esencial en la simulación es que el contenido del negocio celebrado no sea verdaderamente querido por las partes.

¹⁹¹ De esta manera lo que ha entendido la STS de 18 de marzo de 2013 (RJ 2013/2775), ponente Sr. Joaquín Huelin Martínez de Velasco, FD 2º, que ha declarado que la “*simulación es un hecho cuya prueba corresponde a la parte que la afirma y en cuanto hecho pertenece al ámbito de la exclusiva potestad de los jueces de la instancia para decantar la realidad que se encuentra en la base del litigio*”.

¹⁹² Que el mismo PALAO TABOADA vincula con un tema de calificación y no prioritariamente de prueba, aunque de todos modos deben probarse las circunstancias que determinan la anomalía o artificiosidad de la forma utilizada. PALAO TABOADA, Carlos. Economía y Derecho..., cit., p. 40.

¹⁹³ Esta idea la recoge la STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012\10189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6º.

¹⁹⁴ STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez, FJ 4º. En este sentido también la STS de 16 de enero de 2014 (RJ 2014\608), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 2º, que indica “*la institución del fraude de ley sanciona la antijuridicidad de infracciones indirectas del ordenamiento jurídico. Tiene por ello como presupuesto la inexistencia de infracción directa de una norma jurídica para proscribir aquellos resultados que, al amparo de una norma (norma de cobertura), eluden de modo indirecto la aplicación de otra (norma defraudada)*”.

¹⁹⁵ Por todos, AMORÓS, Narciso. La elusión y la evasión tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1965, Vol. XV, N° 59, pp. 609-610.

¹⁹⁶ BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 206. Sin llegar a proponer la supresión de la figura de la simulación del ordenamiento tributario, EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 70, plantean que, de procederse de esta forma, se resolvería el problema de la diferenciación entre el conflicto y la simulación, superando los efectos patológicos que la falta de claridad de la delimitación de ambos ha producido para la seguridad jurídica y la equidad, y superaría la huida a la simulación para obviar el procedimiento especial exigido para declarar el conflicto.

indirectos, fiduciarios y en fraude a la ley¹⁹⁷, lo que dificulta mayormente la línea divisoria. Creemos que gran parte de las dificultades para distinguir el fraude a la ley de la simulación se encuentra en el hecho de que en ambas figuras la antijuridicidad se asocia, incluso por la jurisprudencia¹⁹⁸, a un problema de la causa del negocio jurídico, aspecto que, hemos planteado, no compartimos¹⁹⁹.

Ahora bien, nos parece que GARCÍA BERRO, en su crítica a las sentencias que se han pronunciado sobre la simulación, deja escapar un elemento que hasta ahora no ha sido analizado por la doctrina tributaria. Y es que considera un error argumentar la existencia de simulación vinculada a la racionalidad económica del negocio examinado y estima que el *“negocio ha de considerarse real siempre que las partes, además de cumplir con las formalidades legales establecidas para su celebración, efectúen las prestaciones que le son propias”*²⁰⁰. En el mismo sentido, encontramos lo manifestado por PÉREZ ROYO, quien estima que no pueden considerarse simulados negocios reales que incorporan todos los elementos que corresponden a su concepto y desarrollan igualmente los efectos que le son propios²⁰¹.

Sin caer en un supuesto de simulación absoluta, que entendemos no es la hipótesis regulada por la LGT, creemos que sería necesario complementar el examen de la ocultación, o precisarlo. ¿A qué se refiere esta ocultación? Podría pensarse que consiste en no declarar el acto o negocio ni informarlo a la Administración²⁰², sea porque no procede, sea porque deliberadamente ello es omitido y, sin embargo, de todos modos la planificación tributaria podría verificar los presupuestos aplicativos del fraude a la ley.

¹⁹⁷ STS de 18 de marzo de 2008 (RJ 2008\2707), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero, que en el FD 5º y 7º.

¹⁹⁸ Así lo manifiesta la STS de 18 de junio de 2015 (Rec. Nº 1517/2013), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 5º, cuando declara que la difícil delimitación entre ambas figuras *“surge especialmente en la simulación de la causa por su estrecha vinculación con la finalidad o propósito que las partes persiguen al celebrar un contrato. Así se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la ‘causa típica’ o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero, a la Administración tributaria y, luego, a los Tribunales”*.

¹⁹⁹ Vid. Capítulo I.4.2.2.

²⁰⁰ BERRO, Florián. Sobre los modos de enfrentar..., cit., p. 80.

²⁰¹ PÉREZ ROYO, Fernando. La doctrina de los Lores..., cit., p. 31.

²⁰² Debate que en España fue zanjado con la teoría de los actos concluyentes sentada por el Tribunal Supremo. PÉREZ ROYO, Fernando. El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España. (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC 10 de mayo de 2005). *Revista de Jurisprudencia española La Ley*. 2005, Nº 3, p. 1936.

En efecto, en Alemania se admite que pueda haber fraude a la ley —o abuso de las formas jurídicas— con ocultación a la Administración, y en dicho supuesto se abre la vía penal para castigar la conducta realizada por el contribuyente²⁰³.

Perfectamente puede ocurrir que se implemente un determinado entramado negocial cuyos efectos tributarios aún no se generen o que no deba ser informado a la Administración, por no estar comprendido dentro de las hipótesis en que ello debe efectuarse, o por vulnerar simplemente dicha normativa. De todos modos, la planificación tributaria realizada puede ser elusiva y caer dentro de las hipótesis normativas del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

¿Podríamos afirmar que estamos ante supuestos de simulación? A nuestro juicio no, porque no basta que la Administración esté impedida de conocer la actuación negocial llevada a cabo por el contribuyente para que se configure el presupuesto de hecho del artículo 25 de la LGT/1963 o 16 de la LGT/2003, ya que se requiere algo más. Es necesario que haya uno o varios negocios jurídicos aparentes que oculten el acto efectivamente llevado a cabo y que estos actos aparentes no desplieguen los efectos jurídicos propios, sino que sean una mera pantalla.

²⁰³ TIEDEMANN, Klaus. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Coordinador de la traducción Manuel A. Abanto Vázquez. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, p. 275. En España dan cuenta de esta situación PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea..., cit., p. 143, y GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., p. 22.

CAPÍTULO V. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

La experiencia previa del fraude a la ley y su evolución normativa nos permitió identificar las diversas causas de su inaplicabilidad y del fracaso de los primeros intentos por utilizarlo: una exigencia de prueba del elemento subjetivo de carácter reforzado en un primer momento; la necesidad de tramitar un procedimiento especial; la imposibilidad de aplicar sanciones, y el recurso a mecanismos más eficientes y eficaces a la hora de combatir la elusión, pero cuya utilización por parte de la Administración tributaria resulta forzada. Estos aspectos, en parte, son superados con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a cuyo examen dedicaremos el presente capítulo.

Con la revisión de la normativa, la opinión de la doctrina y los pronunciamientos jurisprudenciales emitidos respecto al conflicto en la aplicación de la norma tributaria nos proponemos delimitar conceptualmente esta norma general antielusión, determinar si presenta diferencias con el fraude a la ley, y ver cuáles son los efectos tributarios de su aplicación. Lo anterior, con miras a perfilar si resulta aplicable a la figura del artículo 15 de la LGT el criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo, y así sentar las bases del análisis que se efectuará en la tercera parte de este trabajo, cuando se examine la admisibilidad constitucional de la sanción a la elusión.

A pesar de las críticas surgidas desde sectores autorizados de la doctrina, y que se vieron reflejadas en el Informe de la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, resulta relevante la decisión política que toma la Ley 58/2003, de mantener la regulación positiva de una norma general antielusión a través de la inclusión de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria en su artículo 15¹.

La Exposición de Motivos de la Ley 58/2003, señala como uno de sus objetivos establecer mecanismos que refuercen la lucha contra el fraude, lo que redundará directamente en la aplicación de las cláusulas generales antielusión. Así, se revisa en profundidad la

¹ Ya que, frente a lo que pretendían fuertes corrientes doctrinales, el legislador opta por reconocer, dentro de ciertos límites, que en la aplicación de la norma tributaria ha de prevalecer la sustancia frente a la forma. PALAO TABOADA, Carlos. Los instrumentos normativos..., cit., p. 177. En el mismo sentido CARRASQUER CLARI, para quien la inaplicabilidad del fraude a la ley no fue obstáculo para que el legislador considerara la necesidad de mantener en el ordenamiento jurídico una cláusula general antielusiva. CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 109.

regulación del fraude a la ley, el que se sustituye por la nueva figura, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el «fraude sofisticado»², con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria³.

En un primer momento, esta figura se denominó «abuso en la aplicación de las normas tributarias». Para el profesor FERREIRO LAPATZA la normativa proyectada resultaba asimilable a la regulación del abuso del derecho contemplada en el artículo 7.2 del CC, en el sentido que es una reacción que busca reparar el daño causado al Erario Público⁴. Es más, la jurisprudencia también ha reconocido que el abuso del derecho es una cláusula general antielusión⁵.

A nuestro juicio esta equiparación no es correcta ya que en el abuso del derecho, el particular actúa en un ámbito jurídico en el cual es titular de un «derecho» y lo emplea en daño de un tercero, surgiendo para aquel la obligación de indemnizar los daños y perjuicios causados⁶. No es este el sentido del conflicto en la aplicación de la norma tributaria ni de las normas generales antielusión. No se indemniza un daño causado por el ejercicio abusivo de un derecho. Lo que pretende, es perseguir la correcta tributación

² Con la perfección de los recursos y técnicas de la Administración fiscal, PALAO TABOADA constata que el fraude tributario o evasión primitiva cedió terreno a otras formas más refinadas de evitar la aplicación de las normas tributarias y, por tanto, las herramientas legales para combatir la elusión fiscal debieron perfeccionarse. PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, cit., p. 43.

³ Tras la introducción de esta norma para DELGADO GONZÁLEZ resulta claro algo que nosotros hemos sostenido a lo largo de este trabajo: que el negocio jurídico realizado, aunque sea válido desde la perspectiva civil y no presente anomalías causales, será corregido en el ámbito tributario si la artificialidad de las formas se explica de manera exclusiva o principal en el ahorro tributario. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva Ley General Tributaria. Carta Tributaria*. 2004, N° 11, p. 8.

⁴ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El abuso en la aplicación...*, cit., p. 11. También SANZ GÓMEZ, Rafael. (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. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. 2014, N° 380, p. 127, para quien la norma del conflicto impone un requisito general, según el cual el ámbito “tributario condiciona la aplicación de las normas tributarias a la inexistencia de actos o negocios en abuso de derecho”.

⁵ La STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3°, declara que el “*abuso del derecho se considera un mecanismo adecuado para el control de la autonomía negocial de los particulares, reconduciendo al ámbito del hecho imponible los presupuestos concretos que resultarían indebidamente eludidos por el empleo, por parte de los contribuyentes, de formas jurídicas que no se corresponden con los objetivos económicos que les son propias, y con las que se pretende conseguir el mismo resultado económico que producen los negocios contemplados en la norma configuradora del hecho imponible*”.

⁶ MATEU DE ROS, Rafael. *Economía de opción...*, cit., p. 29. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 338. También PÉREZ ARRAIZ, Javier. *El fraude de ley...*, cit., pp. 38-39, quien constata que la noción de «abuso» ha generado cierta confusión con las de abuso del derecho y fraude a la ley, pero que ambas son diferenciables: la primera supone una extralimitación del poder que es el contenido de un derecho subjetivo; la segunda, produce un mal uso del derecho objetivo, utilizando para ello normas jurídicas de manera retorcida.

de planificaciones tributarias ilícitas. Incluso, FISCHER, manifiesta que debe desmarcarse dicha figura de la propia del abuso del Derecho privado. En el Derecho tributario se abusa de las posibles formas jurídicas adoptadas por el contribuyente para obtener una calificación fiscal que debe considerarse sin fundamento jurídico (*rictus*: mal intencionada o fraudulenta)⁷.

La denominación original de la figura «abuso» de las formas jurídicas fue celebrada por FALCÓN Y TELLA, pues vio en este cambio de nomenclatura el reconocimiento expreso de que el fraude a la ley tributaria no era una especie del fraude de ley civil⁸, y desechada por otros, porque suponía enturbiar la terminología de una cuestión ya de por sí enrevesada⁹.

De todos modos, el Gobierno español modificó la denominación de la figura a «conflicto», en la aplicación de la norma tributaria, poco antes de enviar el Proyecto de la nueva LGT a las Cortes, tras las críticas recibidas por el Consejo de Estado.

Este cambio fue entendido como una forma de desligar de esta figura las connotaciones asociadas a la ilicitud y sancionabilidad¹⁰. A nuestro juicio, y como hemos sostenido a lo largo de este trabajo, la ilicitud del conflicto y del fraude a la ley es innegable desde el momento en que el ordenamiento jurídico reacciona y priva de los efectos tributarios buscados a planificaciones fiscales que caen dentro del presupuesto de hecho de las cláusulas generales antielusivas; otra cosa es la sanción punitiva del mismo.

Por lo demás, el cambio de denominación de esta figura pudo estar justificado en ese momento porque, pese a que se planteó la imposición de una sanción administrativa en

⁷ FISCHER, Peter. L'esperienza tedesca..., cit., pp. 223; 229. Como apunta VILLAR EZCURRA, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se aprecia, más que en otros temas, cómo las categorías civiles se alejan de las tributarias, puesto que el sistema explicita la autonomía calificadora del legislador tributario respecto al Derecho privado. VILLAR EZCURRA, Marta. La analogía en la aplicación de las normas tributarias. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, p. 482.

⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley. *Quincena Fiscal*. 2003, N^{os} 6-7, p. 7. Para LINARES GIL, precisamente, la razón de la sustitución del fraude a la ley por el conflicto se encuentra en las dificultades suscitadas a propósito del fraude a la ley: interminables debates sobre su admisión en el Derecho tributario y sobre su autonomía con relación a la figura civil. LINARES GIL, Máximo I. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *InDret*. 2004, Working Paper N^o 225, p. 5.

⁹ ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam. ¿Simulación civil o recalificación tributaria?... cit., p. 2968, si bien reconocen que la doctrina comparada alemana, francesa y, hoy agregamos nosotros, italiana, aluden a abuso del derecho para referirse a conductas propias de elusión fiscal.

¹⁰ CARRASQUER CLARI, María Luisa. El «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»..., cit., p. 104. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 345.

los casos en que tuviese aplicación la norma general antielusión, el Proyecto de ley presentado al Congreso eliminó todo vestigio de la infracción¹¹. Sin embargo, y tras la modificación operada por la Ley 34/2015, se contempla expresamente la sancionabilidad del conflicto, por lo que hoy esta justificación pierde sentido.

Las críticas a la denominación de la figura del artículo 15 de la LGT no se hicieron esperar. Se la consideró “*inexpresiva y técnicamente inadecuada*”¹², alejándose de su significado en la teoría general del derecho, en la cual el «conflicto» se refiere más bien a diversas normas que son concurrentes a un caso particular, y el acto resulta inatacable por estar protegido por la ley¹³. Sin embargo, hubo valoraciones positivas de esta normativa¹⁴. Se dijo que esta denominación “*sintetiza con mayor precisión la realidad que se pretende ordenar [...], reservando la palabra «fraude» para designar lo que propiamente significa «evasión»*”¹⁵. Quizás, el legislador evita emplear la expresión «fraude de ley» para romper definitivamente con la regulación vigente y alejarse de todos los problemas que rodearon a dicha figura¹⁶.

La mayoría de la doctrina se mostró en su momento satisfecha con la nueva regulación de la cláusula general antielusión¹⁷. Así, se consideró que con ella se iniciaba una nueva

¹¹ Vid. Capítulo VII.1.1.1.

¹² PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 147. De hecho, el autor considera en un trabajo posterior que era más adecuada y técnicamente correcta la denominación anterior «abuso» en la aplicación de la norma tributaria. PALAO TABOADA, Carlos. The Spanish General Anti-Abuse Rule..., cit., p. 474. En el mismo sentido CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento Tributario. En CALVO ORTEGA, Rafael (Dir.). José; TEJERIZO LÓPEZ, Manuel (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson Civitas, 2004, p. 58. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...* cit., p. 329. PÉREZ DE AYALA y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 156. Para HERRERO DE EGAÑA, con esta denominación, ciertamente inadecuada, la Administración tributaria perdió la batalla del lenguaje en la regulación de la institución. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa..., cit., p. 3.

¹³ CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 104.

¹⁴ En efecto, se manifestó que era innegable que había una suavización del lenguaje en la denominación. Así lo ve GÓMEZ MOURELO, para quien las tres denominaciones de las cláusulas generales antielusión (fraude, abuso y conflicto), dan cuenta de una evolución que se explica en el afán de suavizarla. GÓMEZ MOURELO, Caridad. La aplicación de los tributos. En GÓMEZ MOURELO, Caridad (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria comentada*. Madrid: La Ley, 2004, p. 609. Específicamente respecto del abandono de la denominación «fraude», hay acuerdo en que la explicación se encuentra en las desarmonías que supuso la expresión, aunque fuese «fraude de ley». GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., p. 17.

¹⁵ ROZAS VALDES, José Andrés; ANDERSON, Miriam. ¿Simulación civil o recalificación tributaria?..., cit., p. 2966.

¹⁶ CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 104. GODOI consideraba que la intención era dejar más claro que en estas hipótesis el contribuyente no actúa con «dolo», por lo que no era posible sancionar ni administrativa, ni penalmente. GODOI, Marciano S. *El fraude a la ley...*, cit., p. 246. Si esa hubiese sido la intención, la verdad es que con la reforma de la Ley 34/2015, el legislador hizo tabla rasa de dicha concepción, y el citado autor omite, por lo demás, considerar que las infracciones administrativas, por regla general, han de cometerse con culpa.

¹⁷ Sentimiento que por cierto no fue unánime. ROSEMBUJ calificó la regulación como un «error de derecho» y un contrasentido. A su juicio, constituye un fraude de ley en los términos del Código Civil “*todo aquello*

dimensión en la lucha contra la elusión fiscal¹⁸ con la supresión del componente subjetivo del presupuesto de hecho¹⁹, a lo que debía sumarse que se desata “*el corsé dogmático que anuda el fraude de ley a una norma de cobertura que, dictada con distinta finalidad, ampara en su texto el comportamiento pretendidamente elusivo*, modificando un juicio de protección y de jerarquía normativa por un juicio que mira a los efectos concretos que generan los actos y negocios”²⁰.

Pese a todos los buenos augurios que existieron con el cambio en el enfoque de la cláusula general antielusión, lo cierto es que el conflicto padece del mismo vicio que su antecesora: su inaplicación²¹. En los primeros años de su vigencia, los motivos de su inaplicabilidad fueron de carácter normativo²², pero junto con ellos, en la actualidad, la razón de su falta de utilización deriva de la preferencia por parte de la Administración tributaria de otras figuras: la simulación y la calificación²³, al punto que se habla de un «solemne fracaso»²⁴

que no sea carente de intención ni suponga un ataque directo a la ley”. ROSEMBUIJ, Tulio. El fraude de ley vence después de muerto. *El Fisco*. 2005, N° 111, p. 5.

¹⁸ GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., pp. 13-14. Aunque contrario a la mantención de cláusulas generales antielusión en los ordenamientos tributarios, el profesor FERREIRO LAPATZA estima mejor la regulación del artículo 15 de la LGT de 2003, en relación con el artículo 24 anterior, toda vez que objetiva la aplicación analógica de la ley, resalta el carácter excepcional de la institución y atribuye la declaración de «conflicto» a un órgano diferente al que lleva las tareas de comprobación o inspección. FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 16.

¹⁹ No lo ve de la misma manera CALVO ORTEGA, quien considera que junto con un elemento objetivo, la figura tiene un componente subjetivo, constituido por la finalidad de reducir la carga tributaria que normalmente resultaría de haber empleado un negocio adecuado. CALVO ORTEGA, Rafael. *Ordenamiento Tributario...*, cit., p. 60. El Consejo de Estado, de otra parte, en el Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 42, relativiza este hecho. En efecto, pese a la supuesta diferencia entre el fraude a la ley, subjetivo, y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de carácter objetivo, la propia memoria de la Ley 34/2015 señala que lo que justifica la incorporación de una sanción en los supuestos de conflicto, es que los actos o negocios se pueden realizar con ánimo defraudatorio, tal y como ha admitido la jurisprudencia.

²⁰ LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., p. 45.

²¹ Fenómeno que, en todo caso, parece aquejar a este tipo de cláusulas en los ordenamientos jurídicos que las contemplan. BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 35, señala que lo mismo sucede en Alemania, y RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. *El fraude a la ley tributaria...*, cit., p. 28, dan noticia de que lo propio acontece en Australia y Canadá.

²² La pervivencia del fraude a la ley, según lo establecido en la disposición transitoria tercera.3 de la LGT y la falta de desarrollo reglamentario del procedimiento.

²³ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *Conflicto en la aplicación...*, cit., pp. 338; 359-360. También RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. *Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Carta Tributaria. Revista de Opinión*. 2015, N° 7, pp. 41-42, quien constata que la utilización del conflicto en la aplicación de la norma tributaria o la simulación relativa reside, en la práctica, en la voluntad del actuario, de si quiere o no aplicar la cláusula general antielusiva, porque si no lo desea, podrá hacer uso de la figura de la simulación relativa —recurriendo a la teoría de la causa de índole civil—, cuando concurre una anomalía en la causa que lleva a una menor tributación mediante cualquier negocio artificioso.

²⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT. Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. 2014, N° 380, p. 13. Y es que según los datos que maneja RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, durante los años 2012, 2013 y los dos primeros meses de 2014, ha sido aplicada 17 veces en España. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 41.

de esta norma. Quizás, la incorporación de la posibilidad de sancionar es un intento desesperado por superar una de las causas de su inaplicación²⁵, restando solo, para hacer más atractiva la figura, modificar el procedimiento que debe seguirse para su declaración. No obstante lo anterior, la nueva nomenclatura no ha calado hondo en la doctrina española y en cierta jurisprudencia que sigue haciendo referencia a la figura antielusiva regulada en la Ley 58/2003, indistintamente como fraude o conflicto. Volveremos sobre este punto.

1. Génesis del artículo 15 de la LGT de 2003: el cambio de paradigma

Pese a la opinión de la doctrina que consideraba necesario unificar las herramientas legales para luchar contra la elusión fiscal²⁶, la Ley 58/2003, regula de manera separada la calificación (artículo 13)²⁷, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15) y la simulación (artículo 16)²⁸.

Sin embargo, sí se hace cargo de las opiniones que consideraban la necesidad de objetivar la figura y elimina toda referencia a la prueba del propósito elusivo²⁹. Respecto a las dificultades que generaba la tramitación de un procedimiento especial, la LGT opta por establecer expresamente en qué consiste dicho procedimiento e incluye la intervención necesaria y vinculante de un Comité consultivo.

1.1. Bases para la modificación de la LGT

Mediante la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, se constituyó la Comisión para el Estudio y Propuestas de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria —en adelante Comisión 2001—, cuyo cometido era analizar la

²⁵ El tiempo le ha dado la razón a aquellos que señalaron que la Administración despreciaría la figura del conflicto en la aplicación de la ley tal como lo hicieran con el fraude a la ley. En palabras de ROZAS VALDÉS, si se dispone de una poderosa herramienta como la calificación con o sin simulación, ¿para qué complicarse la existencia? ROZAS VALDÉS, José Andrés. Conflicto y justicia en la aplicación del tributo..., cit., p. 15.

²⁶ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 262, cuestión que luego de la dictación de la LGT/2003, reitera, proponiendo crear un solo mecanismo antielusión que incluyese también a la simulación y la calificación. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 359.

²⁷ Nos remitimos al Capítulo IV.4.1.

²⁸ Nos remitimos al Capítulo IV.4.2.

²⁹ De ahí que GARCÍA NOVOA entienda que esta figura constituye una evolución notable con respecto a la regulación del fraude a la ley. En esta, lo que importa es que el acto o negocio sea inadecuado para alcanzar los resultados económicos pretendidos. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 350. A pesar de ello, PALAO TABOADA, Carlos. Normas anti-elusión en el Derecho interno..., cit., p. 260, considera que es difícil imaginar un fraude a la ley sin «ánimo defraudatorio». También RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dir.). *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial. Centro de Documentación, 2005, pp. 52-53, para quienes la intención de evitar el impuesto es de la esencia de la estructura de la operación que conduce o se pretende que en el futuro conduzca a la obtención de una ventaja tributaria.

LGT de 1963³⁰. Esta, a través de un Informe en el año 2001, formula una propuesta de bases para su reforma, sentando las líneas maestras y elaborando propuestas de cómo debe concretarse el texto en el futuro.

Lo que sí es cierto, es que, en el seno de la Comisión de 2001, se enfrentaron dos visiones en torno a la cláusula antielusión: los partidarios de su mantenimiento y quienes abogaron por su supresión³¹.

1.1.1. La posición mayoritaria: la mantención del fraude a la ley

La posición mayoritaria que consideró necesario mantener el fraude a la ley tributaria de forma tal que la LGT previera una cláusula de prohibición general del fraude de ley o de una cláusula general antielusiva, sigue básicamente la postura de FALCÓN Y TELLA³² en su concepción del fraude a la ley como gravamen a ciertas economías de opción³³. Con todo, hay que reconocer con GODOI, que la redacción final del artículo 15 de la LGT se aleja de estos postulados³⁴.

Pese a que estimó que el fraude a la ley tributaria era una figura distinta a su homónimo civil, concluyó que convenía mantener la terminología pues, de otro modo, se podría pensar que en un supuesto determinado ambas figuras resultaban concurrentes. Se dejó sentado que lo esencial era que en estos supuestos se elude el tributo, porque se evita la realización del hecho imponible a pesar de lo cual debe aplicarse el gravamen, “*pues existen supuestos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica que el*

³⁰ DELGADO PACHECO, es crítico respecto de la oportunidad en que se crea la Comisión, porque tiene lugar pocos años después de la reforma operada al fraude a la ley, en particular por la Ley 25/1995, sin que se hubiese dado el tiempo suficiente para analizar los resultados de su aplicación. DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 38.

³¹ De todos modos, ambas posturas partían de un punto en común: no identificar el fraude a la ley tributaria con el fraude de ley civil. GARCÍA NOVOA, César. El fraude de ley del art. 24 de la LGT..., cit., p. 2323.

³² FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley...(I)..., cit. EL MISMO. El fraude a la ley... (II)..., cit. La Comisión no hace un mayor análisis respecto de las causas de la inaplicación del fraude a la ley, a pesar de lo cual considera que tal situación no puede achacarse exclusivamente a la exigencia de tramitar un expediente especial. Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., p. 52. PALAO TABOADA critica que no se haga un mayor análisis de la inaplicación de este instituto. Para el autor, la causa se encuentra en la falta de voluntad de la Administración para utilizarla, básicamente porque exige un procedimiento especial y porque hay otros cauces a los que puede recurrir para llegar al mismo resultado práctico que generaría el fraude a la ley. PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión del proyecto..., cit., pp. 163-164.

³³ Ya tuvimos ocasión de manifestar nuestro desacuerdo con esta postura. Vid. Capítulo I apartados 3.2, 3.3 y 3.4.

³⁴ GODOI, Marciano S. *El fraude a la ley...*, cit., p. 240.

*legislador no ha podido prever, y que deben de gravarse aunque no estén tipificados por la Ley tributaria, si bien a través de un procedimiento especial y sin sanciones*³⁵.

De otra parte, esta postura identifica al fraude a la ley como una aplicación analógica de las normas tributarias —de donde derivaba la imposibilidad de sancionar—, pese a lo cual se estimó adecuada la regulación en preceptos separados de estas dos instituciones³⁶. Las propuestas concretas de la Comisión son³⁷:

- a) explicitar que el fraude a la ley se refiere exclusivamente a casos en que no se realiza el hecho imponible;
- b) eliminar la exigencia de una norma de cobertura, pues muchas veces el fraude a la ley se ampara en una laguna normativa —lo que sería concordante con la visión de que esta figura es una herramienta de integración analógica del ordenamiento jurídico—³⁸. Asimismo, indicar que lo que caracteriza al fraude a la ley es que se utiliza un negocio para una finalidad distinta de la típica, o propia del mismo, en el caso de los «negocios indirectos», o bien de la concatenación de los diversos negocios de una forma «inusual», sin que exista, para ello, un motivo económico válido distinto del mero ahorro fiscal. Y señalar que no cabría el expediente de fraude a la ley cuando la norma tributaria contemple expresamente la vía elegida;
- c) el fraude de ley no es la vía idónea para reaccionar frente a fenómenos masivos de economías de opción;
- d) el fraude a la ley tributaria tampoco debe ser utilizado para evitar la elusión de obligaciones a cuenta³⁹, ya que solo se justifica respecto de la obligación tributaria

³⁵ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., pp. 50-52.

³⁶ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., p. 50.

³⁷ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., pp. 51-53. Si se compara esta postura con la manifestada por FALCÓN Y TELLA en sus artículos “El fraude a la ley como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I y II)”, se puede ver que la Comisión de 2001 reproduce íntegramente sus postulados.

³⁸ Crítico a esta postura se muestra PALAO TABOADA, para quien es una exigencia lógica que la conducta del contribuyente busque amparo en el ordenamiento jurídico mediante una norma de cobertura que, generalmente, será de Derecho privado. PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., pp. 148-149.

³⁹ Aspecto criticado por GARCÍA NOVOA y PALAO TABOADA, para quienes no hay ningún argumento de peso para limitar el fraude a la ley a la elusión de la obligación principal. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 345. PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., p. 151.

principal al ser una excepción a la prohibición de analogía. De ahí la imposibilidad de sancionar la conducta cometida en fraude a la ley⁴⁰.

- e) eliminar toda referencia al ánimo de eludir el tributo para evitar que se exija con excesivo rigor la prueba, o bien, señalar que baste la mera existencia de un móvil fiscal;
- f) mantener la exigencia de un expediente especial justificado por la excepcionalidad de esta figura y por la necesidad de que intervengan órganos especializados;
- g) dejar en claro que lo que se elude no es una norma sino la realización del hecho imponible, y dar la posibilidad al contribuyente de deshacer los negocios que la Administración considere en fraude a la ley, con exención de impuestos;
- h) prever la posibilidad de deducir las cuotas pagadas como consecuencia de los negocios realizados.

Para nuestro análisis es relevante señalar que, dentro de las propuestas de la Comisión de 2001, no se contempló la inclusión de una figura infraccional asociada a la realización por parte del contribuyente de la hipótesis de fraude a la ley. Es más, se especificó que estas no eran procedentes. A pesar de ello, dentro de esta posición mayoritaria, que optó por mantener el fraude a la ley, hubo una posición que el Informe 2001 calificó de «extrema» considerando que era necesario suprimir la exclusión de sanciones en estos casos. Esta forma de proceder habría habilitado al menos a cuestionarse si respecto del fraude a la ley procedía la imposición de las sanciones generales establecidas en la legislación tributaria. Sin embargo, no fue la postura que imperó, pues se propuso que el *“tributo eludido no pudiera dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, no había por tanto obligación de declarar”*⁴¹.

Sin perjuicio de lo anterior, el Anteproyecto de la nueva LGT incluyó una sanción para los casos de elusión en que tuviera aplicación la figura del artículo 15 proyectado, cumpliéndose ciertos requisitos, aspecto eliminado en el Proyecto de ley presentado a las Cortes⁴².

⁴⁰ Lo anterior, sin embargo, no obstaba a la imposición de sanciones si los actos o negocios no se declaran adecuadamente, ni a la aplicación de estas por infracción simple, pues hay obligación de atender a los requerimientos que se hagan en el expediente especial.

⁴¹ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., pp. 53-54.

⁴² Vid. Capítulo VII.1.1.1.

1.1.2. La posición minoritaria: la supresión de la figura

A pesar de que la postura mayoritaria elaboró las conclusiones antes indicadas, hubo en el seno de la Comisión una postura minoritaria que instó a la supresión de esta institución⁴³.

En efecto, para esta, el fraude a la ley no resulta aplicable, en principio y de manera general, al Derecho tributario que se articula en mandatos positivos de pagar una cantidad de dinero a quien realice un determinado hecho, y no contiene un orden de prohibiciones, de forma tal que el ciudadano se mueve en un ámbito de libertad en el cual decide si realiza un concreto hecho imponible o realiza una actuación que puede estar recogida en un presupuesto de hecho normativo o no, sin que pueda hacérsele reproche alguno. Por ello prefiere el camino de la simulación para perseguir la tributación de actos o negocios que se han ocultado de forma tal que “*se evitaría todo tipo de sanción, incompatible tanto con el principio de acción libre en un mercado libre como con el derecho a una lícita ‘economía de opción’*”⁴⁴.

El profesor FERREIRO LAPATZA expresamente manifestó haber formado parte de esta última postura⁴⁵. Su visión se basa en dos líneas argumentales: la primera de corte jurídica y la segunda es una consideración a la eficacia de la norma. Así, señala de una parte que esta figura limita los principios de legalidad, tipicidad y seguridad jurídica⁴⁶, permitiendo a la Administración ir más allá de los hechos imponibles contenidos en la ley, gravando situaciones que la norma no contempla.

A continuación, añade que la experiencia práctica del fraude a la ley permite concluir que tal disposición no se aplicó prácticamente nunca sin que se lograra con ella más que amenazar a los contribuyentes y aumentar la inseguridad. Para el profesor FERREIRO LAPATZA, lo que se persigue es posibilitar que la Administración realice su trabajo sin demasiadas ataduras jurídicas, pues le permite “*gravar cualquier hecho lícito, real y*

⁴³ Particularmente crítico respecto a esta posición es ESCRIBANO, para quien estas opiniones caen en la reconducción de la figura del fraude a la ley a una excepción de la analogía, o pretenden negar que se haya realizado el hecho imponible mediante un infantil argumento de negar su existencia y proponer su eliminación por consideraciones al principio de tipicidad o prohibición de analogía. ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., p. 84.

⁴⁴ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., p. 49.

⁴⁵ Vid. también Capítulo III.2.

⁴⁶ Por ello estima que el interés general reclama la supresión de esta norma general antielusión pues, mantenerla, es renunciar a la sumisión del poder a la ley, función clave del derecho, y conduce “*al secuestro de la democracia por la burocracia*”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. El abuso en la aplicación..., cit., p. 11.

válido realizado válida y legalmente con el único, pero muy lícito fin de pagar menos impuestos diciendo simplemente, que el contribuyente debiera haber realizado otros hechos o negocios más usuales que condicen al mismo resultado".⁴⁷ A su juicio, los negocios o bien tienen causa, en cuyo caso se está en presencia de la economía de opción, o esta no existe, caso en el cual se está ante la simulación *tertium non datur*⁴⁸.

1.2. La revisión del borrador del Anteproyecto de la nueva LGT

Con posterioridad se constituyó la Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, a través de las resoluciones de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 y 8 de octubre de 2002, la que debió examinar jurídicamente un borrador de dicho Anteproyecto elaborado por la Dirección General de Tributos. El análisis, tomó como base la LGT de 1963, su desarrollo doctrinal y la jurisprudencia emanada, junto con el Informe 2001.

Dicha Comisión, no formula mayores reparos a la regulación propuesta en el Anteproyecto, y estima que se recogieron "*con ciertos matices, una de las propuestas contenidas en el Informe 2001, en concreto, la que propugna la necesidad de regular esta figura y de hacerlo a través de una cláusula antiabuso*"⁴⁹.

En efecto, se objetivó el presupuesto de hecho⁵⁰ y se incluyó, como uno de los presupuestos aplicativos del conflicto, la «no realización del hecho imponible», se consideró expresamente la tramitación de un expediente especial para declarar el abuso y

⁴⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Legalidad, anti elusión..., cit., pp. 355-357.

⁴⁸ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción..., cit., p. 18. Por ello, más adelante, cuando se encuentra vigente el artículo 15 de la LGT que contiene la nueva cláusula general antielusión, el citado autor manifestará que su eliminación "*viene exigida por la Constitución que reclama una Ley para el establecimiento del tributo. Fuera de los límites de la Ley que define el hecho imponible, el tributo, simplemente no existe*". FERREIRO LAPATZA, José Juan. Legalidad, anti elusión..., cit., p. 362.

⁴⁹ Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda. 2003, p. 15.

⁵⁰ Tras la entrega del Informe de 2003 a la Secretaría de Estado de Hacienda, SIMÓN ACOSTA hizo patente la diferencia fundamental que existía entre el fraude a la ley y esta nueva cláusula, pues la primera contenía elementos subjetivos que no se contemplan en la segunda. Para el autor, la intención de pagar menos impuestos —elemento esencial del fraude—, está siempre presente en la relación tributaria, por lo que no puede ser elevado a la categoría de piedra angular de una institución, como ocurre en el fraude a la ley, que deja al arbitrio del funcionario o juez exigir tributos que no están contemplados legalmente. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El abuso de la norma tributaria. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, Año XIII, N° 568, p. 3. Ahora bien, compartimos la crítica efectuada por PALAO TABOADA a este planteamiento, pues no es la intención de pagar menos impuestos el eje central de la figura del fraude a la ley. Esa intención o motivación fiscal es, en principio, lícita. Para este último autor, el artículo 24 de la LGT, al emplear la frase «eludir el pago del tributo», ha de vincularse en realidad con la expresión «amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad». Así, lo sancionado no es la intención de pagar menos impuestos, sino la vulneración indirecta del ordenamiento jurídico. PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 154.

se determinó que su aplicación daría lugar a intereses de demora, pero no a una sanción⁵¹. En esta etapa la figura antielusiva se denominó «abuso» en la aplicación de la norma tributaria.

1.3. El informe del Consejo de Estado

Llama la atención que, en un primer momento, la regulación del Anteproyecto de la LGT no consideró la posibilidad de sancionar estas conductas abusivas, sino que se incluyera con posterioridad antes de su presentación al Consejo de Ministros⁵².

Tanto la memoria como el Informe de la Dirección general de tributos resumen los puntos destacados de la regulación del abuso en la aplicación de la norma tributaria. Al respecto, consideran que⁵³:

- i) no se limita a los supuestos en los que se elude la realización del hecho imponible, sino que incluye otras hipótesis;
- ii) objetiva su apreciación, pues no tiene en cuenta la existencia de una intención fraudulenta;
- iii) dos son los requisitos que deben concurrir para su aplicación: deben ser actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido y, además, que de su empleo no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal;
- iv) se regula el procedimiento y se incluye la exigencia de un informe preceptivo y vinculante de una Comisión consultiva, y
- v) se tipifica una infracción para los supuestos más graves⁵⁴.

Con fecha 22 de mayo de 2003, el Consejo de Estado, por unanimidad, emitió un dictamen en el que se pronuncia respecto del Anteproyecto de Ley General Tributaria, el que, si bien manifiesta un juicio inicialmente favorable a la revisión de la nueva

⁵¹ Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. *Informe sobre el borrador...*, cit., p. 15.

⁵² A juicio del profesor FERREIRO LAPATZA, ello era sorprendente, contradictorio y desconcertante, sin duda auspiciado “por núcleos duros de funcionarios más atentos a aumentar su poder que a la defensa del interés general”, lo que implicaba, no solo dejar en manos de la Administración la aplicación analógica de las normas tributarias, sino también la aplicación analógica de las sanciones. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *El abuso en la aplicación...*, cit., pp. 11-12.

⁵³ Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, pp. 39-40.

⁵⁴ VILAR MAYER ve en la regulación claramente una inspiración en la experiencia francesa, lo que se demuestra desde la denominación «abuso», hasta la posibilidad de aplicar sanciones a las planificaciones fiscales abusivas. VILAR MAYER, Pollyana. *Planificación fiscal indebida...*, cit., p. 29.

regulación respecto a la figura del abuso en la aplicación de la norma tributaria, formula dos objeciones fundamentales⁵⁵.

- a) La delimitación de los supuestos en que cabe apreciar la existencia de abuso y el recurso a los conceptos jurídicos indeterminados⁵⁶

A juicio del Consejo de Estado, la redacción proyectada recurre de manera excesiva a conceptos jurídicos «indeterminados»⁵⁷ que dejan un margen demasiado amplio e impreciso de apreciación. Esto es, que no permitía establecer con una mínima precisión los supuestos de hecho que pueden ser comprendidos en el abuso en la aplicación de la norma jurídica, a todas luces contrario al principio de seguridad jurídica. Por otra parte, considera que la redacción de la norma no es ni feliz ni clara. La disposición alude a «actos impropios» para la consecución de un resultado en circunstancias que, si fuese impropio, lógicamente no podría dar lugar a dicho resultado. Por ello dicho órgano cree que más bien ha de tratarse de un acto o negocio indebido.

Por lo demás, estima que la redacción de la norma podría dar lugar a que cualquier economía de opción sea calificada como abusiva, lo que no resulta acorde al objetivo de la regulación proyectada que busca eliminar el «fraude sofisticado».

PALAO TABOADA⁵⁸ efectúa la crítica más contundente a esta parte del pronunciamiento del Consejo de Estado. No está de acuerdo con el balance global de falta de claridad de esta regulación y, en cuanto a la impropiedad del negocio, estima que en nada influye esta consideración tributaria en la dimensión civil de la figura e insiste en que no se debe confundir la elusión con la economía de opción. Para el autor, los reparos referidos al empleo de conceptos jurídicos indeterminados son injustos y en buena parte infundados, toda vez que su utilización es consustancial a este tipo de cláusulas, de forma tal que la alternativa sería prescindir de este tipo de normativa. Comparten esta visión FALCÓN Y

⁵⁵ Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., p. 20.

⁵⁶ Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., pp. 41-42.

⁵⁷ Si bien es cierto las normas generales antielusión suponen un uso indefectible de este tipo de conceptos, debe compartirse con LÓPEZ TELLO el hecho de que la redacción proyectada por el artículo 15 de la LGT merecía el crédito de superar algunos inconvenientes técnicos a que daba lugar la figura del fraude a la ley, aunque criticaba las palabras utilizadas en la redacción de la norma. LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., p. 49.

⁵⁸ PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., pp. 170-171.

TELLA⁵⁹, GARCÍA NOVOA⁶⁰ y MARÍN BENÍTEZ⁶¹. Pero esta solución a juicio de PALAO TABOADA también sería inútil, pues tendría aplicación el artículo 6.4 del CC al ordenamiento jurídico, en general, y al tributario en particular⁶².

Como señala HART, la teoría jurídica es propensa a ignorar o a exagerar el carácter indeterminado de las reglas jurídicas. Para sustraerse de la oscilación entre estas dos posturas, indica que es preciso recordar que el ser humano no puede predecir el futuro —que está a la base de esta indeterminación—, que varía en grados según el campo de conducta y que los sistemas jurídicos proveen a esta incapacidad mediante una correspondiente variedad de técnicas⁶³.

b) Inadmisibilidad de establecer una sanción en los supuestos de abuso⁶⁴

En definitiva, el Consejo de Estado concluye que es preferible mantener la figura del fraude a la ley⁶⁵, introduciendo a ella buena parte de las sugerencias realizadas en el Informe de 2001⁶⁶, pues una regulación como la proyectada constituiría un «salto al

⁵⁹ Quien no ve problemas en admitir una genérica tipificación para efectos puramente liquidatorios como cláusula del sistema de las normas generales antielusión, pues la exigencia de seguridad jurídica es menos intensa en materia tributaria que en el ámbito sancionador. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El anteproyecto de LGT..., cit., p. 8.

⁶⁰ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 348-349, para quien es inevitable el empleo de conceptos «indeterminados», y agrega que este solo hecho de por sí no puede ser considerado como incompatible con las exigencias de seguridad jurídica.

⁶¹ MARÍN BENÍTEZ estima que este tipo de normas que establecen umbrales para determinar si una planificación tributaria es lícita o no, tienden a ser cuestionadas desde el punto de vista de la seguridad jurídica, atendido el margen de apreciación que dejan al aplicador del derecho. Sin embargo, y por paradójico que parezca, estima que contribuyen de mejor manera a preservarla —en comparación con aquellas normas basadas en el fraude a la ley o abuso del derecho—, porque no tienen como base la intención subjetiva del contribuyente. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 286-288.

⁶² PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., p. 170.

⁶³ HART, L. A. H. *El concepto de derecho...*, cit., p. 163. Por lo demás, y siempre desde el punto de vista de la teoría general, la vaguedad actual o potencial no son necesariamente un defecto, toda vez que permite mantener la misma formulación normativa vigente por mucho tiempo. No se requiere derogar o modificar los enunciados para que estos se vayan adecuando, a través de sucesivas interpretaciones, a cambios sociales que modifican la denotación usual de ciertos términos. MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep Maria. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 156.

⁶⁴ Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., pp. 42-45. Para un análisis de este aspecto vid. Capítulo VII.1.1.1.1.

⁶⁵ De esta idea era MENÉNDEZ MORENO, quien estimó no acertada la decisión de modificar la figura, pues el fraude de ley es una institución de aplicación general y, por tanto, también ha de estar contemplado en la legislación tributaria. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. El proyecto de Ley General Tributaria: Algunas reflexiones. *Lex Nova*. 2003, N° 33, p. 24. También LÓPEZ TELLO se pregunta acerca de la conveniencia de sustituir la figura tradicional por esta nueva, toda vez que ambas tienen raíces similares y el mismo fundamento. Así, concluye que la explicación a ello se encuentra en la historia del fraude a la ley como un intento de superar su inaplicación. LÓPEZ TELLO, Jesús. *La «cláusula antiabuso»...*, cit., p. 47.

⁶⁶ De hecho, en la misma línea y con una visión crítica, CALVO VÉRGEZ estima que no parece lógico ni sencillo “improvisar un nuevo instituto jurídico frente a otro tradicionalmente reconocido como ha sido el fraude de ley”, como tampoco lo es recurrir a conceptos jurídicos imprecisos. CALVO VÉRGEZ, Juan. Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria? *Crónica Tributaria*. 2007, N° 123, pp. 23; 39. También MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. El Proyecto de Ley General Tributaria..., cit., p. 24.

vacío»⁶⁷ al pasar de una regulación de aplicación a supuestos acotados, a una que podría afectar a cualquier economía de opción. No obstante lo anterior, admite que se pueda querer insistir en la figura proyectada, pero en este caso es rotundo al afirmar que lo que no es admisible es “*tipificar como infracción tributaria la conducta calificada como abuso, por incumplirse de forma evidente las exigencias del principio de ‘lex certa’ consagrado en el artículo 25 de la Constitución*”⁶⁸.

2. Requisitos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria no solo innova en la regulación mantenida previamente por el fraude a la ley. El legislador modifica asimismo su ubicación dentro de la LGT.

Esta figura responde a un determinado tipo de construcción de cláusula general de lucha contra la elusión: aquella que utiliza parámetros o umbrales bajo los cuales se debe examinar la conducta del contribuyente⁶⁹ para los efectos de determinar si su conducta ha de ser corregida⁷⁰.

Tanto el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como el fraude a la ley, son normas generales antielusión que buscan corregir los efectos tributarios de planificaciones elusivas. Sin embargo, la forma como cada una se enfrenta a la elusión, es diversa.

2.1. El resultado de la planificación tributaria: «evitar» la realización del hecho imponible o «minorar» la base imponible o de la deuda tributaria

El artículo 15.1 de la LGT establece que:

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la

⁶⁷ Con todo, y pronunciándose sobre la modificación de que sería la Ley 34/2015, el Consejo morigera su percepción original y expresa que la regulación en definitiva se ha mantenido y no parece desacertado que se consolide como cláusula de cierre del sistema. Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 36. La idea de salto al vacío ya había sido objeto de crítica por PALAO TABOADA, para quien esta percepción era exagerada, teniendo presente las bases de Derecho comparado de sus preceptos, en donde tal regulación carecía del carácter de «revolucionaria». PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., pp. 170-171.

⁶⁸ Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., p. 45.

⁶⁹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 330.

⁷⁰ Para LÓPEZ TELLO, la norma «eludida» desaparece del análisis, porque lo que se examina es el orden jurídico propio de los actos o negocios a través de los cuales la transacción se ha llevado a cabo, pero su consideración se toma en cuenta para cerrar el estudio de la cuestión, esto es, para ser aplicada, si se concluye que existe abuso. LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., pp. 48-49.

base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias.

Pese a que la norma no lo señala expresamente, la doctrina está de acuerdo que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105.1 de la LGT, la prueba de cada uno de estos requisitos le corresponde a la Administración tributaria⁷¹.

Para RUIZ ALMENDRAL, esta primera parte de la norma incluye supuestos de indicio de fraude. Es un elemento de toda norma general antifraude hacer alusión a algún tipo de ventaja fiscal en sentido amplio: un resultado que implique no tributar, diferir la tributación, aplicar una norma tributaria más beneficiosa y todo efecto similar⁷².

El resultado de la planificación tributaria ha de ser que el hecho imponible se «evite», sea total o parcialmente⁷³, o que se «minore» la base imponible o la deuda tributaria. Como se ve, el primer resultado recoge íntegramente la postura del Informe 2001 —y por tanto de FALCÓN Y TELLA—, en el que la posición mayoritaria estimaba que en el fraude a la ley no se realiza el hecho imponible⁷⁴.

A pesar de lo anterior, ha de reconocerse que la norma va más allá, pues no solo contempla la hipótesis en que se «evite» el hecho imponible, sino que, a continuación, incluye un supuesto en que efectivamente el hecho imponible se ha verificado, pero los efectos de la planificación fiscal se proyectan en una minoración de la base imponible o de la deuda tributaria⁷⁵. Así, es perfectamente posible que la norma comprenda supuestos de elusión que inciden en la obligación principal, en las obligaciones de realizar pagos a cuenta y en las obligaciones accesorias, cuya finalidad es cautelar que se cumpla la obligación de enterar una suma de dinero en arcas fiscales⁷⁶.

⁷¹ Por todos, GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 392.

⁷² RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley...*, cit., p. 80.

⁷³ Ahora bien, es un error legislativo estimar que el hecho imponible se pueda realizar de forma «parcial». En este sentido, CALVO VÉRGEZ, Juan. *Cláusula antiabuso vs el fraude de ley...*, cit. p. 25. CALVO ORTEGA, Rafael. *Ordenamiento Tributario...*, cit., p. 59, con quien compartimos el hecho imponible es de carácter unitario y no se vislumbra cómo pudiera evitarse parcialmente. Lo que sí es posible reducir parcialmente es la base imponible, pero ello está contemplado en otro presupuesto del artículo 15.1 de la LGT. El legislador chileno cometerá este mismo error.

⁷⁴ RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 42

⁷⁵ Para ALONSO GONZÁLEZ esta nueva hipótesis aplicativa permite luchar también contra fórmulas que dentro del mismo impuesto persiguen la minoración (convertir un rendimiento de capital en ganancia patrimonial, evitar una retención) o un diferimiento de esta, o que solo buscan una minoración de la carga tributaria de quien la realiza, con independencia de que la ventaja fiscal se manifieste en la base o en la cuota del impuesto. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude de ley y delito fiscal...*, cit., pp. 86-87.

⁷⁶ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *Conflicto en la aplicación...*, cit., p. 348.

En la redacción del artículo 15.1 de la LGT, se «evita» la realización del hecho imponible, modificando así la anterior referencia a que este «elude». Para la doctrina, este cambio buscó impedir que se traspasasen al conflicto las confusiones que se generaron con el fraude a la ley por el intento de vincularlo a la defraudación fiscal regulada en el artículo 305 del CP⁷⁷. El debate fue zanjado por la STC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4º, que declaró que el fraude a la ley —tributario o de otro orden— era incompatible con una sanción penal por vulnerar el mandato constitucional de legalidad⁷⁸.

Asimismo, se afirmó que el cambio parece haber querido eliminar cualquier connotación de ilicitud. A nuestro juicio, la norma transcrita no hace ninguna ponderación *a priori* sobre la punibilidad de la conducta, aspecto que es distinto a su ilicitud. Desde el punto de vista de la correcta determinación de la obligación tributaria, las conductas en fraude a la ley no son aceptadas y el ordenamiento jurídico las corrige porque las considera ilícita⁷⁹. Otra cosa es la decisión política que se tome de imponer una sanción, pero en dicho caso será necesario establecer si ello es constitucionalmente admisible.

Es cierto que se puede evitar la realización del hecho imponible sin que exista un componente abusivo, por ejemplo, si el particular simplemente se abstiene de realizarlo por motivos fiscales⁸⁰; sin embargo, el artículo 15 de la LGT adicionalmente contempla dos test que permiten llegar a la conclusión de que una planificación tributaria que excede a la economía de opción y es elusiva.

⁷⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 13-14. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 de mayo de 2005, *Quincena Fiscal*. 2005, N^{os} 12-13, pp. 7-8. CALVO ORTEGA, Rafael. *Ordenamiento Tributario...*, cit., p. 58, para quien el cambio busca lograr una mayor separación con la intencionalidad de la actuación del contribuyente. Para PALAO TABOADA, pudo incidir en esta modificación la referencia a «eludir» que contiene el artículo 305 del CP, que en su definición contempla la elusión del pago de tributos, sumado al hecho de que se suprimió la sanción asociada a estas conductas propuesta en el Anteproyecto. PALAO TABOADA, CARLOS. *La norma anti-elusión...*, cit., pp. 167-168.

⁷⁸ De todos modos, desde la propia perspectiva penal CASTRO MORENO constata que la referencia a «eludir», del artículo 305 del CT, pudo ser una de las razones por las cuales la jurisprudencia en casos excepcionales, previo a la STC 120/2005, de 10 de mayo, condenó supuestos de fraude a la ley como comisivos de delito fiscal, al punto que desde el ámbito penal era considerado adecuado sustituir la expresión «eludir» por «omitir». CASTRO MORENO, Abraham. *Elusiones fiscales atípicas*. Barcelona: Atelier, 2008, pp. 97-100.

⁷⁹ Lo propio de las cláusulas generales antielusión es corregir este tipo de conductas. Por ello, LINARES GIL, se pregunta si el cambio permite afirmar que no existe ilicitud, ¿qué naturaleza jurídica habría que entender tiene el conflicto en la aplicación de la norma tributaria? LINARES GIL, Máximo I. *El conflicto en la aplicación...*, cit., p. 11.

⁸⁰ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 335; 343.

2.2. El doble test: de «propiedad» y el «*business purpose test*»

Para considerar ilícita la planificación tributaria, la operatoria desarrollada por el contribuyente ha de ser captada por los presupuestos aplicativos establecidos en el doble test contemplado en las siguientes letras del artículo 15.1 de la LGT, que lo que buscan es determinar si la conducta realizada es artificiosa o impropia y no produce efectos económicos o jurídicos relevantes diversos al ahorro fiscal⁸¹. Esta es la novedad del conflicto y aleja del presupuesto normativo del fraude a la ley⁸².

Como señala PALAO TABOADA, la estirpe doctrinal de este doble test al que debe someterse al contribuyente es claramente comparado. La exigencia de la letra a), deriva del artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana⁸³; la de la letra b), del *business purpose test* de la jurisprudencia de Estados Unidos⁸⁴.

⁸¹ La exigencia legal es clara: la conducta del contribuyente debe analizarse en base a ambos test. Por ello no puede compartirse la posición de CALATAYUD PRATS, según la cual solo ha de realizarse un «juicio de propiedad», entendido como juicio sobre la causa del negocio, que variará según sea este típico o atípico. Si el negocio es típico, bastará con determinar si existe una concordancia entre la figura negocial típica empleada y la causa de este, como finalidad económica genérica y típica que se persigue con dicho negocio. En estos negocios los efectos están preestablecidos por el ordenamiento jurídico, por lo que no se podrían derivar efectos jurídicos o económicos relevantes distintos a los contemplados en la configuración típica. En los negocios atípicos, en cambio, deberá analizarse el segundo de los requisitos establecidos por el artículo 15 de la LGT, esto es que la relevancia de los efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro tributario resultaría aplicable exclusivamente a los actos o negocios atípicos. CALATAYUD PRATS, Ignacio. Comentarios al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Hacienda Canaria*. 2004, N° 10, pp. 20-21.

⁸² Llama la atención que bajo la regulación de la Ley 230/1963, PÉREZ DE AYALA, José Luis. El fundamento «ex-lege» de las obligaciones tributarias en los comportamientos con fraude a la ley. (En torno al nuevo artículo 24 de la L.G.T.). *Revista Técnica Tributaria*. 1995, N° 31, p. 95, entendiera que para estar en presencia del fraude a la ley se requiriese básica, pero no exclusivamente, de la presencia de dos condiciones: a) el uso anómalo de las formas jurídicas y b) la ausencia de un motivo económico válido, porque eran requisitos no exigidos en la norma.

⁸³ El artículo 42.1 de la Ordenanza Tributaria alemana prescribe que “(1) *La norma tributaria non può essere elusa attraverso l'abuso di fattispecie e strutture giuridiche. Se la fattispecie di un negozio è prevista da una specifica norma tributaria, diretta a impedire l'elusione fiscale, i suoi effetti saranno quelli previsti da questa norma. Negli altri casi la pretesa deriva dalla sussistenza di un abuso, nel significato previsto dal secondo comma, nella stessa misura in cui sarebbe derivata se fosse stata utilizzata una forma adeguata alia pratica degli affari.* (2) *Sussiste abuso quando viene scelta una forma giuridica inadeguata che determini per il soggetto d'imposta o per il terzo un vantaggio fiscale non previsto, ove fosse stata utilizzata la forma giuridica adeguata. Ciò non si applica quando il soggetto d' imposta provi che esistono ragioni, diverse da quelle fiscali, di particolare rilevanza nel quadro complessivo del rapporto, che giustificano la scelta*”. Cita de MASTELLONE, Pietro. Fenomenologia dell'abuso del diritto..., cit., p. 323. Desde la perspectiva alemana, la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* entiende que hay abuso de las formas jurídicas cuando se utiliza una forma inadecuada para el fin económico perseguido, siendo la adecuada, la representación jurídica más idónea a ese fin, es decir, la vía inmediata y directa. Así, no lo es la vía indirecta o tortuosa, la astucia y las manipulaciones engañosas. Lo inadecuado, en cambio, no se vincula a lo excepcional. En este sentido, la innovación jurídica no puede ser considerada inadecuada si de por sí resulta artificiosa, pues el Derecho tributario contempla diversas figuras jurídicas artificiosas. FISCHER, Peter. L'esperienza tedesca..., cit., pp. 218-221.

⁸⁴ PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 168. EL MISMO. Los instrumentos normativos..., cit., p. 175.

La STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3º, precisa que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria “*exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de la normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal*”⁸⁵.

A continuación, analizaremos los dos test conforme a los cuales han de examinarse los actos o negocios realizados por el contribuyente. El artículo 15.1 parte final de la LGT prescribe que, no basta con el resultado tributario para considerar ilícita la planificación del contribuyente, sino que se requiere adicionalmente que en los actos o negocios concurren las circunstancias de las letras a) y b)⁸⁶.

2.2.1. La «artificialidad» o «impropiedad» para la consecución del resultado obtenido

a) *Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*⁸⁷.

⁸⁵ También la STS de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3594), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 6º, que declara que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria “*recoge la doctrina jurisprudencial anteriormente existente sobre la materia, centrada en el abuso de las formas jurídicas, así como la realidad social del momento, de interés a efectos de interpretación de la norma anterior (art. 3.1 CC)*”, y la SAN de 5 octubre de 2005 (JUR 2006\122727), ponente Sr. Ernesto Mangas González, FD 6º, indica como requisitos del fraude a la ley: “*1.- La doble presencia de una norma de cobertura, pero no de forma suficiente como hemos indicado, y otra eludida de carácter esencialmente tributaria. 2.- El empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario, lo que le diferencia de la economía de opción. 3.- La finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados de modo que la causa de los mismos responde a la realidad de evitar la tributación o que ésta se realice en cuantía inferior a la ordinariamente exigida, pero como tales, dichos negocios jurídicos son verdaderamente queridos. 4.- La consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar, pero el ordenamiento la impone*” (el destacado es propio).

⁸⁶ Consideramos que la LGT exige dos factores para que procedan las consecuencias jurídicas del conflicto en la aplicación de la norma tributaria: el abuso de la forma jurídica, por la impropiedad o artificialidad de los negocios o actos jurídicos, y la ausencia de un *business purpose*, aspectos que CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit. 229, y PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto...*, cit., p. 134, estiman eran de la esencia de la cláusula general antielusión alemana. LOZANO MARTÍNEZ, sin embargo, cree que a pesar de que pudiera pensarse que ambos requisitos se encuentran en un pie de igualdad en cuanto al nivel de exigencia, indica que hay un cierto desplazamiento hacia el sustancialismo económico, porque se exige que haya un motivo económico válido distinto del ahorro fiscal. MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel. *El conflicto en la aplicación de la norma*. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario* Jaime García Añoveros. *Interpretación del derecho financiero y tributario. La asignatura de derecho financiero y tributario en los nuevos planes de estudio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Doc. N°12/2011, p. 418.

⁸⁷ Cabe hacer presente que la enmienda N° 21 del Grupo Mixto del Senado pretendía incorporar, además, «indebido» como adjetivo calificativo de los actos o negocios. GARCÍA NOVOA, César. *El conflicto en la aplicación...*, cit., p. 209. EL MISMO. *La cláusula...*, cit., 350. De todos modos, la inclusión de este elemento

La disposición no busca frenar la creatividad de los particulares. Por ello se explica el cambio que sufrió la redacción de actos «inusuales», en el que el acento estaba en la frecuencia de los actos o negocios⁸⁸, a «artificiosos», como elementos que permiten calificar que la planificación fiscal del contribuyente excede la legítima economía de opción⁸⁹.

Ahora bien, este cambio no se efectuó en la letra b), que contiene el *business purpose test*, por lo que PALAO TABOADA teme que la falta de corrección de dicha frase ocasione una interpretación demasiado textual, que ponga en relación los conceptos y entienda que en la letra a) deba interpretarse artificioso como inusual⁹⁰.

Los actos o negocios comprendidos en la planificación tributaria del contribuyente deben ser «artificiosos» o «impropios» para la consecución del resultado obtenido⁹¹. Cualquiera de las dos calificaciones que tengan los actos, o negocios utilizados, es suficiente para que dé positivo el test de artificialidad o propiedad.

Respecto a lo «propio» e «impropio», LÓPEZ TELLO⁹² considera que hay tres formas de entenderlo: i) lo característico o peculiar de un negocio, acepción que encajaría con la teoría de la causa y, considera, se solaparía con la figura de la calificación tributaria; ii) como inadecuados, acepción en la que enlazaría directamente con el abuso de las posibilidades de configuración jurídica del derecho alemán, y iii) como artificioso que, de por sí, no tiene nada de inadecuado, considerando que el Derecho tributario contempla

fue criticada por RUIZ TOLEDANO, para quien las nociones de «abuso de formas jurídicas» o «posibilidades de configuración jurídica del negocio» que proceden del Derecho alemán, puede tener ciertos riesgos en tanto parecen obedecer a concepciones más formalistas y a un significado objetivo del abuso de derecho que no se correspondería estrictamente con el existente en Derecho español. Por ello, quizás hubiera sido más conveniente poner el acento en el abuso de la norma y no en lo inusual del instrumento jurídico utilizado. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 201. Aún antes de que se dictara la Ley 58/2003, el profesor FERREIRO LAPATZA advirtió que incluir en el ordenamiento jurídico la idea de «abuso de las formas jurídicas» suponía traer al sistema un concepto paralelo al de falta de causa desde un sistema anticausalista como el alemán. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Economía de opción...*, cit., p. 19.

⁸⁸ LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., pp. 49-50, lo que permitía la aplicación de la norma sobre la base de lo meramente inusual, cuya calificación se encontraría en la experiencia personal de un observador pasivo del tráfico y, adicionalmente, se consideraba negativo el hecho de que iba en contra de la visión actual del mundo en el que la innovación es la constante. Por lo demás, ello hubiese implicado tomar como referencia los actos típicos, rechazando los atípicos. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 351.

⁸⁹ Por ello no compartimos a los autores que vinculan la «impropiedad» y la «artificialidad» con economías de opción. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. *El conflicto en la aplicación...*, cit., p. 9. PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. *El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria...*, cit., p. 157, para quien corresponderían a «economías de opción indeseadas».

⁹⁰ PALAO TABOADA, Carlos. *La norma anti-elusión...*, cit., pp. 168-169.

⁹¹ De hecho, la Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 6, parte de la base de que en la elusión lo que existe es una artificialidad de la forma empleada.

⁹² LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit. p. 49-51.

muchas figuras artificiosas, por lo que se cuestiona el mantenimiento de esta exigencia tal y como está.

Para el profesor FERREIRO LAPATZA, impropio alude a inadecuado o menos adecuado que otros actos o negocios que se utilizan para alcanzar el resultado previsto⁹³.

Por su parte, GARCÍA NOVOA entiende que esta referencia apunta a los contratos nominados, en los que es posible hablar de causa típica o específica, pues la LGT parte de la base de que los actos o negocios tienen unas finalidades determinadas. Si bien este examen nos haría caer de lleno en la causa de los actos y negocios, el autor entiende que este no puede circunscribirse a un análisis de la causa del negocio que en el ámbito civil determinaría la nulidad del negocio. Por ello plantea que esta exigencia debe desligarse de la «simulación», que tiene una regulación propia en el artículo 16 de la LGT y que presupone ocultación y una contradicción en la voluntad interna de las partes, y del «negocio indirecto», ya que si bien puede corresponder a un negocio «impropio» para que dé lugar a la aplicación de la reacción correctora del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se requiere, además, que no supere el test de la letra b) del artículo 15.1 de la LGT⁹⁴.

Luego, respecto de los contratos atípicos, esa exigencia supone analizar si la innovación que conllevan se encuentra justificada, esto es, que hay rasgos diferenciadores que justifiquen su adopción y que tengan una relevancia al margen de los propios negocios típicos y del propio ahorro fiscal. Si ello es así, la conducta del contribuyente no cae dentro de la hipótesis normativa del artículo 15 de la LGT⁹⁵.

En cuanto a la artificialidad, lo «artificial» para CALVO ORTEGA, supone algo fingido, o hecho con doblez⁹⁶, en que la forma adquiere una importancia absolutamente preponderante sobre el contenido sin llegar a ocultarlo, pues entonces estaríamos en el campo de la simulación⁹⁷. Alude CAZORLA PRIETO, a que tales actos o negocios padezcan de un exceso de forma, esto es, que su configuración esté formal e innecesariamente

⁹³ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., p. 46.

⁹⁴ En el ordenamiento alemán, anticausalista, esta referencia se entendería como «inadecuado», cuya forma es impropia para el fin económico que se pretende alcanzar, por lo que la Administración podría recalificar; en el sistema español, causalista, esta exigencia no puede suponer reconocer a la forma una función que no tiene en este Derecho, en cambio sí se puede afirmar que los actos tienen una forma típica que se asocia a un fin económico y que la propiedad o impropiedad dependerá de la correspondencia objetiva entre la forma jurídica elegida y el fin perseguido. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 356-361.

⁹⁵ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 376-377.

⁹⁶ CALVO ORTEGA, Rafael. *Ordenamiento Tributario...*, cit., p. 59.

⁹⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., p. 46.

recargada o acentuada, en especial, a la luz del contenido sustancial albergado en dicha forma⁹⁸.

En los contratos típicos, GARCÍA NOVOA estima que implica que se persigue un fin que se aleja de la causa típica del contrato. Así, el juicio de impropiedad y el de determinación de artificialidad son dos operaciones diferentes, pero en la práctica son el anverso y reverso de una misma moneda: “*la percepción de que un negocio es artificioso dependerá de que el mismo no responda a su fin práctico y ello será determinante de su condición de ‘impropio’*”. Por ello, bastaría con realizar el juicio de propiedad, porque el de artificialidad lleva a cuestionarse, necesariamente, la propiedad o no del negocio o acto realizado. En cuanto a los negocios atípicos, el test que es de trascendencia es el de la letra b)⁹⁹.

Un carácter más autónomo le da MARÍN BENÍTEZ a la artificialidad —si bien siguiendo la línea sentada por GARCÍA NOVOA—, porque manifiesta que, en los casos de análisis de actos o negocios individualmente considerados, la artificialidad se relaciona con problemas de anomalía causal: utilizar el negocio prescindiendo del fin o propósito práctico para el cual el legislador los regula o protege, mediante su empleo de una forma jurídica inadecuada o forzosa, impropia para la obtención del resultado conseguido o con una finalidad atípica. De otra parte, en las operaciones complejas¹⁰⁰, esta exigencia se vincula con la doctrina de los *steps transactions*, de origen en la jurisprudencia estadounidense¹⁰¹, según la cual una serie de negocios o actos son tratados como uno solo cuando integran una secuencia encaminada a conseguir un resultado concreto que solo se

⁹⁸ CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 16ª edición. Cizur Menor: Aranzadi, 2016, p. 178.

⁹⁹ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 370-371.

¹⁰⁰ Aunque la Ley 230/1963, no hacía alusión expresa a la posibilidad de considerar diversos negocios jurídicos de modo unitario, la jurisprudencia lo avalaba. Así, por ejemplo, la SAN de 1 de junio de 2006 (JT 2006\1083), ponente Sr. Tomás García Gonzalo, FJ 7º.

¹⁰¹ Esta doctrina deriva del principio sentado en el caso *Ramsay* conocido por la *House of Lords*. Lo que aconteció fue que se discutió el tratamiento fiscal que debía darse a una serie de transacciones desarrolladas para llevar a cabo un plan preconcebido: producir de forma simultánea una ganancia y una pérdida, ambas patrimoniales. El resultado financiero era neutro, no así el fiscal, ya que la ganancia no se encontraba sujeta al Impuesto sobre Ganancias de Capital, mientras que la pérdida era deducible de las ganancias patrimoniales. La trama buscó crear una pérdida para eludir la ganancia que el contribuyente había obtenido en una operación inmobiliaria. El tribunal manifestó que era necesario determinar si la conducta desplegada estaba pensada como parte de una serie de transacciones o como un ingrediente de una de mayor amplitud. Ello debía ser analizado para determinar las consecuencias fiscales aplicables y si esta era parte de una serie o combinación de transacciones diseñadas para operar como tal, era necesario tomar en consideración dicho conjunto. PÉREZ ROYO, Fernando. *La doctrina de los Lores...*, cit., pp. 12; 14.

explica por motivos fiscales¹⁰² y, consecuentemente, el efecto fiscal puede determinarse como si se tratase de una operación única¹⁰³.

En definitiva, se entiende que lo que debe hacerse es una comparación entre el negocio lógico y habitual, y otro que resulta ser artificioso e impropio¹⁰⁴.

La doctrina se pregunta acerca de cuáles son los criterios que deberán seguirse para considerar que los actos o negocios son notoriamente artificiosos o impropios. Esto es, si por el solo hecho de estar ante un contrato atípico se le dará a un acto esta calidad, o si bastará con que un determinado aspecto de un negocio haya sido regulado por una norma para que deje de ser catalogado como artificioso¹⁰⁵.

En ambos casos, tanto si se está ante negocios impropios o artificiosos, esta característica deberá ser calificada como notoria, esto es, que debe reservarse para los casos más graves y obliga a efectuar un análisis de proporcionalidad¹⁰⁶. Ella puede ser apreciada

¹⁰² De esta forma, tres son los métodos utilizados: i) *end result test*, que examina si es plausible que cada paso realizado se haya llevado a cabo con el propósito de conseguir un resultado final pretendido; ii) *interdependence test*, que busca determinar que todos los pasos están unidos y que su realización solo tiene sentido cuando se ejecutan todos los demás, y iii) *binding commitment test*, que determina que al ejecutarse el primero de los pasos existía un acuerdo legalmente vinculante para la ejecución de todos los demás. La variante del Reino Unido es las *composite transactions*: si dentro de una serie preordenada de transacciones se insertan pasos o transacciones que carecen de propósito empresarial, estos pasos pueden ser ignorados para efectos tributarios y la norma fiscal relevante puede ser aplicada al resultado final. Alemania también ha aplicado este criterio de dotar de unidad de calificación a una serie de operaciones que cobran sentido a la luz de la ventaja fiscal pretendida. Se exige que haya una vinculación i) material: que adoptados unos se prevea la realización de otros; ii) temporal: que se realicen en un corto tiempo, y iii) jurídica: que todos sean controlados por el obligado tributario. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 293; 295-297. Desde la perspectiva alemana se emplea el concepto de «operaciones complejas» para dotar de unidad a pasos intermedios que cobran sentido única o principalmente con relación a la ventaja tributaria que se encuentran vinculados temporal y jurídicamente. Entre otros motivos, la vinculación termina cuando cada uno de los actos tenga sentido económico por sí mismo. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación..., cit., pp. 46-47.

¹⁰³ CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 106.

¹⁰⁴ CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento Tributario..., cit., p. 60.

¹⁰⁵ MEDINA CEPERO, Juan Ramón. Líneas maestras de la nueva Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2004, N^{os} 13-14, p. 48.

¹⁰⁶ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 372-373. A este respecto, podemos traer a colación lo manifestado por el Informe Aaronson, el que parte de la base que el ahorro fiscal no puede ser el elemento determinante para analizar una planificación tributaria bajo el prisma de una norma general antiabuso. Dicho reporte considera que el punto de partida del análisis ha de ser si el acuerdo adoptado es anormal en el sentido de que tenga características específicas anormales, diseñadas para obtener una ventaja fiscal, dejando a resguardo de la aplicación de esta herramienta los actos o negocios realizados para obtener beneficios fiscales que pueden considerarse como una respuesta razonable a las opciones otorgadas por la legislación. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., pp. 31-33. Las *guidance* emitidas por la Administración tributaria inglesa dejan sentado que hay diversas alternativas en la legislación fiscal entre las que los contribuyentes pueden escoger sin que tal opción esté comprendida dentro del ámbito de aplicación de la GAAR. Estas solo serán aplicables a los *tax arrangements* que sean abusivos. HMRC. *General Anti...Parts A...*, cit., pp. 6; 8. Por su parte, la jurisprudencia alemana utiliza el criterio del «tercero racional» para entender que una forma jurídica empleada es inadecuada, impropia y, en definitiva, sospechosa o indiciaria de fraude cuando se estima que un tercero razonable no la habría utilizado para la consecución del resultado obtenido. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación..., cit., p. 44.

aisladamente o en función de los negocios que la rodean, pues lo que se busca es evitar que la operatoria comercial despegada por el contribuyente, mediante el ensamblaje de varias piezas, consiga el efecto que hubiera alcanzado con uno solo¹⁰⁷.

2.2.2. La ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes. El *business purpose test* español

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*¹⁰⁸.

Concluido que la actuación del contribuyente es artificiosa o impropia, es necesario verificar si concurren o no efectos jurídicos o económicos que resulten relevantes¹⁰⁹, es decir, habrá conflicto si el, o los actos, o negocios realizados carecen de una justificación racional distinta de la obtención de una ventaja fiscal¹¹⁰. Esta exigencia deriva de la construcción jurisprudencial estadounidense y está en línea con la norma antielusión que la OCDE recomienda incluir en los tratados de doble imposición como parte de la Acción 6 de las BEPS¹¹¹.

Ahora bien, debe aclararse que este test del artículo 15.1.b) de la LGT debe ser diferenciado de los «motivos económicos válidos» que corresponden a una norma específica establecida en el actual artículo 89.2 de la LIS¹¹², toda vez que constituyen

¹⁰⁷ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., pp. 275-276.

¹⁰⁸ Diversas enmiendas se presentaron durante la tramitación de la Ley 58/2003. La N° 269, del Grupo Parlamentario CiU, quiso sustituir «relevante» por «válido». En la motivación de la enmienda se expresaba que si una operación era válida no debía declararse como incorrecta a efectos fiscales, ya que una norma como la propuesta instauraría en España la interpretación económica, lo que generaría inseguridad jurídica y una elevada conflictividad. Como apunta DELGADO GONZÁLEZ, se buscaba predicar que la validez civil influía en el orden tributario aunque se hubiese realizado la operación con el solo móvil tributario. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. *El conflicto en la aplicación...*, cit., p. 4.

¹⁰⁹ Para MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 571-573, el problema de la llamada doctrina de la «sustancia económica» es que no posee un único sentido, sino que en su interior se ubican distintas construcciones jurídicas sin contornos claros y no completamente distinguibles unas de otras. Por lo demás, se funda en la consideración jurídica de la motivación del sujeto, lo que conlleva problemas probatorios que significan demostrar un ánimo, la consideración de legitimidad del motivo ahorro fiscal, y la irrelevancia para el derecho de las motivaciones. Tan patente son las dificultades que esta teoría presenta, que la doctrina que lo sostiene intenta objetivar la doctrina del *business purpose* apuntando, ya no a la intención, sino a la justificación del negocio, poniendo el énfasis en la idea del «propósito comercial».

¹¹⁰ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 276.

¹¹¹ PALAO TABOADA, Carlos. *The Spanish General Anti-Abuse Rule...*, cit., p. 474.

¹¹² La disposición prescribe: “2. *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*”. No es más que la inclusión en el ordenamiento tributario español de la cláusula antiabuso establecida en el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio, según la cual los Estados podían negarse a aplicar el régimen de reestructuración empresarial

normas antielusión diversas, lo que cobra relevancia hoy: que la normativa tributaria expresamente sanciona el conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹¹³.

Se ha dicho que esta exigencia era innecesaria¹¹⁴, sin embargo, pensamos que este segundo test es del todo relevante porque no será suficiente que el negocio o acto empleado por el contribuyente sea impropio o artificial. Su utilización, adicionalmente, debe estar marcada por la búsqueda prioritaria y casi exclusiva de la finalidad fiscal, esto es, que si se generan efectos económicos o jurídicos que sean de tan escasa relevancia que hagan evidente que el objetivo buscado fue exclusivamente tributario. Lo que ha de preguntarse la Administración, no es si las consideraciones tributarias fueron tomadas en cuenta por el contribuyente a la hora de establecer la configuración jurídica de la operación analizada, sino, si su actuación cobra auténtico sentido, principalmente por razones tributarias, por lo que, carecería de razonabilidad de no ser por la ventaja tributaria obtenida¹¹⁵.

Luego, respecto del juicio de comparación contemplado en la letra b), LÓPEZ TELLO¹¹⁶ expresa que lo buscado son efectos jurídicos o económicos diferenciadores que permitan afirmar que los actos o negocios realizados tienen una “*sustantividad propia que excluya su carácter abusivo*”¹¹⁷. Pero para el autor, los juicios de la letra a) y b) son una misma cosa, toda vez que se comprende la letra b) dentro del juicio de adecuación de la letra a).

cuando “*tenga como principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal*”. De esta manera, la expresión «motivos económicos válidos», es un concepto incorporado en el Derecho español, pero que forma parte del acervo comunitario. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 377-378. Sobre el particular vid. DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Cizur Menor: Aranzadi, 2007, pp. 117-168.

¹¹³ El efecto indirecto que ha generado la inclusión de la sanción del artículo 206 bis de la LGT es que ha abierto la discusión sobre la sanción en los supuestos del artículo 89.2 de la LIS, debido a su proximidad con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que la jurisprudencia que rechazaba esta posibilidad, se basaba en la atipicidad de las conductas del artículo 15 de la LGT. NAVARRO EGEA, Mercedes. *Motivos económicos válidos. Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. 2016, BIB 2016/80255, p. 9. La citada autora se pronuncia en un sentido negativo debido a la independencia de la cláusula antiabuso del artículo 89 de la LIS.

¹¹⁴ Ello, toda vez que si hubiera efectos relevantes distintos de los tributarios, se trataría de un negocio jurídico adecuado y, por tanto, protegido por el Derecho. CALVO ORTEGA, Rafael. *Ordenamiento Tributario...*, cit., p. 60. De todos modos, se debe tener presente que las dos últimas Directivas Europeas que contienen cláusulas generales antielusión, no contemplan el test de impropiedad. Vid. Capítulo III.3.

¹¹⁵ RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. *Interpretación, calificación...*, cit., pp. 49-50, y, además, estiman que el *business purpose test* no es más que una variante de la interpretación teleológica de las normas.

¹¹⁶ LÓPEZ TELLO, Jesús. *La «cláusula antiabuso»...*, cit., p. 51.

¹¹⁷ LÓPEZ TELLO, Jesús. *La «cláusula antiabuso»...*, cit., p. 51.

Para LÓPEZ TELLO¹¹⁸, el juicio de la letra b) tiene un fondo similar con el *business purpose test*, pero sus perfiles son distintos y más precisos, porque miran a los efectos conseguidos —y no a las finalidades—, y especifica que no basta con que exista una finalidad diversa a la fiscal en tanto que aquella pueda conseguirse con una forma jurídica alternativa que se reputa más adecuada. Lo buscado son efectos jurídicos o económicos diferenciadores que permitan predicar la sustantividad de los actos o negocios realizados. Y no es diferenciador a estos efectos el ahorro fiscal obtenido, de ahí la impropiedad de los actos o negocios¹¹⁹.

En el fondo, como apunta GARCÍA BERRO, cada ordenamiento jurídico adapta con matices el *business purpose test* y, a su juicio, es una “*fórmula de interpretación válida y apta para enfrentarse a la elusión del tributo sin renunciar en lo más mínimo al respeto de los valores constitucionales específicos que puedan verse implantados en el caso español*”¹²⁰.

Como afirma FALCÓN Y TELLA, la inexistencia de los motivos es simplemente un requisito para la aplicación de las normas del artículo 15.3 de la LGT, pero no el único, pues es necesario que los actos negocios sean artificiosos o impropios de manera notoria, y que el resultado sea contrario al espíritu y finalidad de la concreta norma fiscal de que se trate, que si bien no se desprende del texto del artículo 15 de la LGT, fluye del artículo 6.4 del CC, de la STC 120/2005 y la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012, sobre planificación fiscal agresiva¹²¹.

El legislador introduce aquí un concepto jurídico indeterminado: no exige la ausencia de efectos jurídicos o económicos; por el contrario, estos pueden generarse pero no han de

¹¹⁸ LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., pp. 51-52.

¹¹⁹ Ahora bien, estima que esta exigencia tiene un fondo similar al *business purpose test*, pero presenta perfiles distintos y quizás más precisos, pues mira a los efectos conseguidos y no a la finalidad, y porque especifica que no es suficiente que exista una finalidad distinta de la fiscal en tanto que dicha finalidad pueda conseguirse con una forma jurídica alternativa que se reputa más adecuada. LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., pp. 51-52.

¹²⁰ GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los modos de enfrentar..., cit., p. 67.

¹²¹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario*..., cit., p. 193. A nuestro juicio, desde el momento en que la normativa tributaria contempla una cláusula general antielusión, no resultan aplicables directamente las disposiciones del CC, toda vez que no hay un vacío legal que permita la remisión supletoria establecida en el artículo 7.2 de la LGT. De todos modos, esta postura de FALCÓN Y TELLA, de alguna forma, constituye una morigeración de su tesis, en la que sostiene que el fraude de ley civil es totalmente distinto al fraude a la ley tributaria, pues, si acepta la identidad entre fraude y conflicto, debiera aplicar a este último todas sus consideraciones esbozadas en sus trabajos “El fraude a la ley como mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I y II), analizada en el Capítulo I.3.2., y no fundar una argumentación en orden a la necesidad de vulneración del espíritu de la norma fiscal en el artículo 6.4 del CC.

ser relevantes¹²². Esta relevancia supone una comparación o relación con algo, pues es un rasgo con valor diferencial ya que se exige una cierta entidad de los efectos jurídicos o económicos, o, dicho de otra manera, la norma del conflicto resulta aplicable si, dándose los restantes requisitos, no concurren motivos económicos o jurídicos o, bien, estos son irrelevantes¹²³.

El límite entre la economía de opción y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria está dado por “*la existencia de efectos jurídicos relevantes que justifiquen la utilización del negocio jurídico empleado*”¹²⁴. Entonces, la norma señala que la operatoria artificial o impropia no se justifica desde un punto de vista económico o jurídico, porque, o el único efecto perseguido es un ahorro fiscal, o la entidad de aquellos no se corresponde con la ventaja fiscal obtenida. Este ahorro fiscal implica reducir o disminuir el importe a pagar por concepto de tributos en comparación con el régimen más gravoso aplicable al negocio usual o propio¹²⁵.

Si bien este test regula criterios ya manejados por la doctrina española¹²⁶, creemos que ello responde al hecho de que PALAO TABOADA analizó la figura del fraude a la ley desde el enfoque de la doctrina alemana a la norma que sirve de inspiración para el artículo 15 de la LGT. Por tanto, el examen efectuado respecto del fraude a la ley excedía la regulación del ex artículo 24 de la LGT¹²⁷, en la línea jurisprudencial que sigue el Tribunal Supremo a partir de la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838).

¹²² CARRASQUER CLARI considera que el empleo de esta expresión es muy poco conveniente en una norma de estas características, pues introduce un grado de discrecionalidad comprometiendo la seguridad jurídica. Por lo demás, considera exagerado que se exija esta «relevancia» para acreditar el buen propósito de la forma empleada y destruir “*la presunción de fraude ligada a la utilización de formas o negocios inusuales*”. CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 105.

¹²³ Cfr. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 376.

¹²⁴ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. *La conformación artificiosa...*, cit., p. 3.

¹²⁵ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 389.

¹²⁶ GODOI, Marciano S. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 253; 255.

¹²⁷ Así, por ejemplo, la STS de 12 febrero de 2015 (RJ 2015\912), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6º, que entiende que hay fraude a la ley en la deducción como gastos financieros derivados del pago de intereses por créditos contratados al interior de un grupo empresarial —de una empresa creada dos meses antes—, porque “*dichas operaciones no tienen ningún sentido económico o empresarial para el Grupo, fuera de las ventajas fiscales que se analizan, siendo así (sic) que se trata de ‘un simple intercambio de participaciones dentro del Grupo, que sólo significa un cambio en la titularidad formal de las mismas, sin modificación en la situación de dominio’, por lo que ‘demuestran que no existe una motivación económica (sic) distinta de la fiscal’*. No se cuestionan las razones en que pueda basarse el grupo multinacional MANN HUMMEL para organizarse de la forma que estime más conveniente, sino las operaciones de endeudamiento intragrupo realizadas amparándose en operaciones de reorganización empresarial, pero que carecen de fundamento económico o empresarial y cuya motivación no es otra que la meramente fiscal”, y que le generan a la entidad española un importante pasivo a largo plazo que conlleva el pago de intereses financieros que minoran sus beneficios anuales sin que haya existido un incremento de endeudamiento global del Grupo, sino flujos intragrupo en los que lo que es deuda para una entidad es

A modo de conclusión, el Tribunal Supremo ha entendido que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se caracteriza, siguiendo a la doctrina más autorizada, “*porque a través de una conducta artificiosa pero con apariencia de legalidad se ‘elude’ la realización del hecho imponible; la esencia de la elusión fiscal es que no se produce vulneración directa de norma alguna y tiene sus límites con la planificación fiscal lícita*”¹²⁸, y estima que los dos requisitos exigidos por el artículo 15.1, esto es, “*la artificiosidad y el de la ausencia de motivo económico válido, así como el de la obtención de una ventaja fiscal que no se hubiese logrado con el negocio usual, los cumplen tanto el negocio en fraude de ley como el negocio indirecto*”¹²⁹.

3. La corrección por parte del ordenamiento jurídico

Determinado que los actos o negocios realizados por el contribuyente caen dentro de la hipótesis normativa del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la planificación tributaria es ilícita y, consecuentemente, el ordenamiento jurídico procede a la corrección de sus efectos jurídicos. Es así como el artículo 15.3 de la LGT prescribe:

*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*¹³⁰.

La Ley 34/2015, modificó parcialmente la LGT e introdujo un cambio importante en el artículo 15.3 de la LGT. Esta disposición previamente establecía —junto con indicar que se liquidarían los intereses de demora—, una exclusión expresa sobre la posibilidad de imponer sanciones al prescribir “*sin que proceda la imposición de sanciones*”. Esta situación motivó comentarios que hacían referencia a que, desde el punto de vista de las

crédito para la otra, generándose con el préstamo gastos financieros en España. Si bien estima, es lícito acceder a financiación a través de una empresa vinculada y de la forma que estime conveniente, en este caso la adquisición de dos sociedades latinoamericanas no produce ningún efecto en la «caja» del grupo, debido a que pasan a depender de una sociedad del grupo a otra, y la compra también se financia desde dentro de este. Como se ve, el razonamiento jurídico no hay propiamente un análisis de la relación entre la «norma de cobertura» y la «norma defraudada».

¹²⁸ STS de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012\10189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6°.

¹²⁹ STS de 14 de febrero de 2013 (RJ 2013\2097), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 3°. Por su parte la STS de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011/4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 3°, entiende que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria comprende a los negocios indirectos.

¹³⁰ Vinculándolo evidentemente con el fraude de ley civil, la SAN de 11 de noviembre de 2004 (JUR 2004\312725), ponente Sr. Jesús Nicolás García Paredes, FD 5°, manifiesta que la “*declaración de la existencia del conflicto tiene como efecto el señalado en el art. 6.4, del Código Civil, que lo expresa el citado art. 15.3, de la Ley General Tributaria, que es la exigencia del tributo «aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas»*”.

consecuencias jurídicas asociadas a la declaración del conflicto, estas no variarían mayormente de las que contemplaba el fraude a la ley¹³¹.

Lo que las cláusulas generales antielusión pretenden, es negar los beneficios fiscales derivados de la actuación abusiva¹³². De esta forma, si se evitó la verificación del hecho imponible, la Administración puede prescindir del régimen jurídico que le hubiera correspondido a los actos o negocios realizados —artificiosos o impropios—, para aplicar el tratamiento tributario de los usuales o propios¹³³; si lo que hizo el contribuyente fue captar el presupuesto de hecho de una norma que le confiere un beneficio fiscal, la cláusula general antielusión, lo priva de este¹³⁴.

El panorama cambia radicalmente con la modificación antes indicada, pues junto con la eliminación expresa de la imposibilidad de sancionar estos supuestos, se incorporó un ilícito administrativo en el artículo 206 bis de la LGT¹³⁵.

4. El procedimiento: la necesaria intervención de la Comisión consultiva y su relevancia tras la Ley 34/2015

El artículo 15.2 de la LGT prescribe que:

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

Una de las causas de inaplicación del fraude a la ley fue la ausencia de regulación del expediente especial. Para evitar que el conflicto siguiese la misma suerte, la LGT impone la necesidad de contar con un informe previo favorable y vinculante de la Comisión consultiva para aplicar la figura del conflicto. El procedimiento también se regula legalmente, aunque es complementado por el artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en el artículo 159 de la LGT.

¹³¹ RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 358. Al respecto, vid. Capítulo IV.3.

¹³² HMRC. *General Anti...Parts A...*, cit., p. 28.

¹³³ RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación..., cit., pp. 53-54, quienes constatan, a continuación, que la jurisprudencia alemana ha entendido que deberá exigirse el tributo de la manera que resulte menos onerosa para el contribuyente, la que suponga una menor carga tributaria, y no ven motivos para proceder de forma diversa en España.

¹³⁴ BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía..., cit., pp. 470-471, quien más bien alude a la restricción teleológica de la norma reguladora del beneficio.

¹³⁵ Para un análisis del ilícito del artículo 206 bis de la LGT, vid. Capítulo VII.1.

La inclusión de este órgano y la regulación del procedimiento es visto como una garantía para el contribuyente¹³⁶ y para la Administración por la mayor capacidad de juicio que supone la pluralidad de integrantes de la Comisión¹³⁷. Pero, nuevamente, se presenta como incentivo perverso para la Administración para obviar la aplicación de esta figura y preferir la simulación¹³⁸.

No todos se encuentran a favor de mantener un procedimiento especial¹³⁹. Se ha criticado porque la idea de exigirlo se basa en el argumento de que la administración «actúa de la forma que más le conviene», y no propiciando el interés general¹⁴⁰; que prácticamente la totalidad de la actividad —probatoria y de otro tipo— no tiene lugar ante la Comisión, sino que esta solo valora la documentación del expediente en base al cual emite el informe¹⁴¹, y la incongruencia que supone que no se contemple una vía similar respecto de la norma especial antielusión del artículo 89.2 de la LIS, que también se refiere a los

¹³⁶ Legalmente, se concede al contribuyente la posibilidad de aportar antecedentes y el procedimiento se rodea de las cautelas adecuadas para evitar posibles abusos. CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 109. De todos modos, debe señalarse que no existe un plazo límite en el que la Administración deba emitir el informe.

¹³⁷ CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento Tributario..., cit., p. 63. También LINARES GIL, Máximo I. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 14-15, quien ve en la Comisión consultiva para la represión de abusos de derecho de Francia el antecedente de esta regulación. En contra de la inclusión de esta Comisión, HERRERO DE EGAÑA, quien estima que estos órganos colegiados suelen ser poco operativos y normalmente tratan de evitarse. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa..., cit., p. 4.

¹³⁸ Es más, las consecuencias de la simulación son más graves y no están sujetas a un procedimiento especial. Ello fue especialmente destacado por la “*Enmienda núm. 248 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado, para la cual «la necesidad de que para apreciar el conflicto de la norma tributaria (art. 15) se requiera un informe de una Comisión consultiva, y que para aplicar la simulación (art. 16) baste con la actuación de las Dependencias de Inspección de la Agencia Tributaria constituyendo una auténtica incoherencia»*”. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 405.

En el caso inglés, la composición del *Advisory Panel* es fundamental. El Informe Aaronson señaló la necesidad de establecer un organismo que actuara en la etapa administrativa en el que la mayoría de sus miembros no pertenecieran a la Administración tributaria, cuestión que en definitiva fue implementada. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., p. 8. Este órgano en la etapa administrativa previa emite un informe no vinculante, el que adquiere importancia en la etapa judicial, porque la justicia ha de tomar en cuenta la opinión emitida por este para resolver el litigio. HMRC. *General Anti...Parts A...*, cit., p. 32.

¹³⁹ HERRERO DE EGAÑA critica que el conflicto no pueda ser apreciado por el inspector tributario, sino por una Comisión, toda vez que este puede realizar tareas más complejas, como lo es apreciar la simulación. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa..., cit., p. 3. También TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Medidas contra el fraude fiscal..., cit., pp. 125-126, para quien este procedimiento especial dificulta y alarga innecesariamente los procesos y la especialidad debiera venir, más bien, por la necesidad de fundamentación del fraude a la ley.

¹⁴⁰ MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel. El conflicto en la aplicación de la norma..., cit., pp. 419-420, para quien ello no es correcto, pues la Administración actúa protegiendo los intereses generales, que, en sede fiscal, no es otra cosa que todos contribuyan correctamente al sostenimiento de los gastos públicos según el artículo 31 de la CE.

¹⁴¹ MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel. El conflicto en la aplicación de la norma..., cit., p. 420. En efecto, las pruebas son aportadas por el contribuyente no ante la Comisión consultiva que decidirá la existencia del conflicto, sino ante el órgano actuante que recopilará la información y que, posteriormente, remitirá el expediente a dicho órgano colegiado, lo que no es garantista.

motivos económicos válidos en el régimen especial de fusiones, escisiones y operaciones de activos y canje de valores¹⁴².

La Comisión interviene en el proceso que tiene por objeto declarar el conflicto, emitiendo un informe que es vinculante¹⁴³. El procedimiento especial tiene la ventaja de establecer criterios uniformes para apreciar el conflicto. Sin embargo, este órgano colegiado no posibilita tal circunstancia, toda vez que su composición es dispar, ya que dependerá de la Administración actuante¹⁴⁴. Este último punto es crítico si se tiene presente que los criterios de la Comisión no son recurribles y constituyen un elemento que, en definitiva, determinará la verificación de una infracción tributaria del artículo 206 bis de la LGT, y, como veremos, forman parte del núcleo esencial de la conducta ilícita¹⁴⁵.

Si se aprecia que en el caso concreto se dan los presupuestos de hecho del conflicto, la Administración tributaria aplicará la norma que se pretendió eludir; en caso contrario, las actuaciones proseguirán de acuerdo con la calificación inicial, aplicando la norma correspondiente a dicha calificación¹⁴⁶.

¹⁴² RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 347.

¹⁴³ De esta manera, no es el órgano actuante el que determina autónomamente la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues al estimar que concurre dicha figura, debe comunicárselo al interesado —momento desde el cual se suspende el cómputo del plazo del procedimiento inspector según dispone el artículo 150.3 d) de la LGT— y se le concede un lapso de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes, tras lo cual dicho órgano ha de remitir el expediente completo a la Comisión consultiva. Se establece un término máximo para la emisión del informe de tres meses contados desde la remisión del expediente a la Comisión, el que podrá ser ampliado de manera motivada hasta por un mes. De todos modos, fuera de ese plazo, se reanuda el cómputo del lapso de duración de las actuaciones de inspección, pero persiste la obligación de emitir el informe. Se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva. La enmienda N° 195, presentada por el PSOE en el Congreso de Diputados y reiterada en el Senado con los N°s 165 y 166, buscaba reducir a un mes el plazo para la emisión del informe y establecer la caducidad del expediente en caso de la no emisión del mismo en el término establecido, sin posibilidad de reiniciarlo. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 12.

¹⁴⁴ PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 171. La Comisión está conformada por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. El artículo 194.4 del Real Decreto 1065/2007, ha determinado quiénes serán los representantes de la Administración tributaria actuante, y distingue según si esta es la Agencia Estatal de Administración Tributaria, una Comunidad Autónoma o una entidad local. A este respecto, el Consejo de Estado manifestó que la composición de los miembros de esta Comisión no podía dejarse reservada para ser precisada por la vía reglamentaria y manifestó que, si se quería dotar de objetividad y estabilidad a la aplicación de la norma del artículo 15 de la LGT, en la integración de dicho órgano colegiado, debía incluirse un perfil alto de competencia y *auctoritas* de sus miembros junto con la inamovilidad por un período. Por el contrario, si solo se pretendía un asesoramiento técnico, el carácter de vinculante de su decisión sobraba. Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., pp. 76-77.

¹⁴⁵ Vid. Capítulo VII.1.2.1.

¹⁴⁶ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 355.

5. ¿Es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria una nueva formulación de la figura del fraude a la ley?

Para nuestra investigación reviste especial importancia tomar posición y señalar si el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el fraude a la ley son figuras asimilables, en el sentido de que, entre ambas, no habría más que un cambio de nombre:

- i) La sanción penal del fraude a la ley no es admitida por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ya que entiende ello supondría una vulneración del principio de legalidad, al encajar una conducta que no es típica en el ilícito del artículo 305 del CP¹⁴⁷, impedimento que se traspasaría al conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁴⁸.
- ii) Derivado de la consideración anterior, habría que establecer si el conflicto es susceptible de sanción administrativa, ya que sería necesario determinar cómo se aplica el principio de tipicidad¹⁴⁹ y si hay algún elemento que justifique su atenuación¹⁵⁰.

De todos modos, si se concluye que ambas son instituciones distintas, no por ello se puede admitir la posibilidad de sancionar en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues habrá que determinar a qué título reacciona el ordenamiento jurídico y si ello es compatible con las exigencias constitucionales aplicables al Derecho

¹⁴⁷ Esta consecuencia del criterio sustentado por la STC en comento ha hecho que PALAO TABOADA entienda que quienes realicen conductas como fraude a la ley tienen una suerte de seguro, toda vez que por osadas que sean las obras de ingeniería fiscal, estas no serán punibles. PALAO TABOADA, Carlos. Los instrumentos..., cit., p. 196. Sólo podemos seguir parcialmente al autor en este punto, ya que si la Administración tributaria califica un supuesto de fraude a la ley como simulación, podrá incluso perseguir la responsabilidad penal, como aconteció respecto de los hechos conocidos por la STC 129/2008, de 27 de octubre. Al respecto, vid. Capítulo IX.1.

¹⁴⁸ La única referencia al conflicto en la aplicación de la norma tributaria que es posible encontrar en los argumentos de la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez, FJ 3º, lo es en refuerzo de la atipicidad administrativa del fraude a la ley, toda vez que el artículo 15.3 de la LGT en esa época también excluía expresamente la sanción.

¹⁴⁹ FALCÓN Y TELLA ha manifestado en reiteradas ocasiones que las exigencias de *lex certa* impiden que estas conductas sean sancionadas no solo desde la perspectiva penal, sino también en sede de Derecho administrativo sancionador. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma»..., cit., p. 5. Previamente en EL MISMO. El anteproyecto de LGT..., cit., pp. 7-8.

¹⁵⁰ GARCÍA NOVOA plantea que la STC 120/2005, solo declara que el fraude a la ley del artículo 24 de la LGT supone un ejemplo de analogía prohibida por las exigencias de tipicidad. A su juicio, el órgano jurisdiccional debió confrontar el fenómeno de la elusión con los principios de legalidad y tipicidad penales, pues, de otro modo, la objeción de inconstitucionalidad de la sanción al fraude a la ley se podría superar con una adecuada tipicidad. GARCÍA NOVOA, César. GARCÍA NOVOA, César. La imposibilidad de sancionar penalmente conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo). *Revista Técnica Tributaria*. 2005, N° 70, p. 150.

administrativo sancionador¹⁵¹, que en la doctrina del Tribunal Constitucional, corresponde a los principios penales aplicados de manera atenuada¹⁵².

Los autores que han tratado esta materia han tomado partido por alguna de las dos posiciones doctrinales existentes.

Un grupo considera que la regulación del artículo 15 de la LGT representa solo un cambio de denominación¹⁵³, postura que es avalada por una línea jurisprudencial que equipara ambas figuras al declarar que “*los supuestos de fraude de Ley —hoy denominado conflicto en la aplicación de la norma tributaria— [...]*”¹⁵⁴.

Otra corriente doctrinal afirma que el fraude a la ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, si bien corresponden a normas generales antielusión, difieren en la respuesta normativa a la elusión¹⁵⁵, la que también ha encontrado asidero en la

¹⁵¹ Por ejemplo, para BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 193, las cláusulas generales antielusión siempre implican el desarrollo de una actividad de integración. Luego, estima que el principio de legalidad penal prohíbe cualquier forma de integración, no solo la analógica. A nuestro juicio, más que una exigencia derivada del principio de legalidad, ello es consecuencia de la vigencia del principio de tipicidad y, concretamente, del principio de *lex stricta*.

¹⁵² Vid. Capítulo IX.3.

¹⁵³ PALAO TABOADA, Carlos. Normas anti-elusión en el Derecho interno..., cit., p. 259. PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., pp. 273-274. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 189; MARTÍN QUERALT, Juan *et al.* *Curso de Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 180. ZORNOZA PÉREZ, Juan. La simulación ..., cit., p. 559. CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento Tributario..., cit. p. 58. ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., p. 78. CALVO VÉRGEZ, Juan. Cláusula antiabuso versus fraude de ley..., cit., p. 24, aunque estima que no hay una identidad absoluta, debido a la objetivación del presupuesto de hecho. LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso»..., cit., p. 47. VILAR MAYER, Pollyana. Planificación fiscal indebida..., cit., p. 32.

¹⁵⁴ STS de 16 de enero de 2014 (RJ 2014\608), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 2º. En similares términos la STS de 6 de mayo de 2010 (RJ 2010\3594), del mismo ponente, FD 5º. La Audiencia Nacional declaró que este “*aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana, art. 10º*”. SSAN de 7 de noviembre de 2013 (JT 2014\131), ponente Sr. José Guerrero Zaplana, FD 5º; de 1 de junio de 2006 (JT 2006\1083), ponente Sr. Tomás García Gonzalo, FD 6º, y de 5 de octubre de 2005 (JUR 2006\122727), ponente Sr. Ernesto Mangas González, FD 6º.

¹⁵⁵ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 289; 394. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 274-275; 284-285. SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 110. CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., pp. 99; 103. LA MISMA. Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fiscal». *Carta Tributaria. Revista de opinión*. 2016, N° 13, p. 40. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. Infracciones tributarias..., cit., p. 4. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 349. PÉREZ ARRAIZ, Javier. El art. 15 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 518. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 8. PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 164, nota 15. VILLAR EZCURRA, Marta. La analogía en la aplicación..., cit., p. 483.

jurisprudencia¹⁵⁶, en el preámbulo de la Ley 34/2015¹⁵⁷, y en la opinión del Consejo de Estado sobre la modificación parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015, que diferencia ambas figuras y expresa que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es una superación del fraude a la ley¹⁵⁸.

A este respecto, se ha criticado la postura que considera que se trata de dos figuras distintas, si se estima que el criterio de distinción es el paso de una concepción subjetiva a una objetiva, por tres razones: la primera, porque DE CASTRO en su clásica formulación nunca se hizo hincapié en el elemento subjetivo no estaba a la base de la figura del fraude a la ley; en segundo lugar, porque su inclusión en el fraude a la ley tributaria fue duramente criticado por autores como PALAO TABOADA y, finalmente, porque esta objetivación no va en la línea de la posibilidad de sancionar estas conductas, como ocurre con el nuevo artículo 206 bis de la LGT¹⁵⁹.

El conflicto, al igual que el fraude a la ley, es una cláusula general antielusión y, por tanto, una norma de cierre de sistema que incide en la fase de aplicativa del tributo. Ahora bien, creemos que el cambio de la dimensión subjetiva a una consideración objetiva de esta conducta es relevante, pero a nuestro juicio no es este el elemento que nos permite diferenciar ambas cláusulas generales antielusión¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Así, las SSTs de 9 de noviembre 2015 (RJ\2015\5609), FD 4º; de 10 de marzo de 2014 (RJ 2014\1897), FD 3º; de 24 de febrero de 2014 (RJ 2014\1662), FD 3º, y de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), FD 3º, todas del ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, que hacen suyas las palabras de la exposición de motivos de la LGT/2003, y declaran que “no puede extrañar que la figura del fraude de ley fuera objeto de intensos debates en la elaboración de la LGT/2003. Y que, en la redacción final, el artículo 15 sustituyera la figura del fraude de ley por una cláusula general antielusión denominada ‘conflicto en la aplicación de la norma tributaria’, explicada por la Exposición de Motivos de la Ley en los siguientes términos: ‘se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionalmente problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”.

¹⁵⁷ Al manifestar que el “conflicto en la aplicación de la norma se configuró en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, como una evolución del anterior fraude de ley y con una configuración distinta de éste último, constituyéndose como un instrumento para la lucha contra los mecanismos más sofisticados de fraude fiscal”.

¹⁵⁸ Adicionalmente, señala que el cambio del enfoque subjetivo al objetivo constituye un importante giro de la LGT/2003 en esta materia y diferencia derechamente el conflicto de la economía de opción. Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., pp. 34-35.

¹⁵⁹ MARTÍN QUERALT, Juan *et al.* *Curso de Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 184. La misma crítica encontramos en TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Una valoración de la reforma de la LGT. *Presupuestos y Gasto Público*. 2015, Vol. 80, N° 3, pp. 154-156, quien además agrega que los que consideran que ambas normas generales antielusión son distintas, no han explicado las relaciones entre ambas: si el conflicto excede o no al fraude a la ley.

¹⁶⁰ Y es que el propio PALAO TABOADA, partidario de la objetivación del fraude a la ley, reconoce que es difícil imaginar esta figura sin ánimo defraudatorio. PALAO TABOADA, Carlos. Normas anti-elusión en el Derecho interno..., cit., p. 260.

Tampoco nos parece que la concepción objetiva de esta figura impida su sanción, porque el Derecho administrativo sancionador tiene sus propias exigencias que deben ser respetadas para que una infracción —en este caso tributaria— supere el test de constitucionalidad de la norma, dentro de los cuales se encuentra cumplir con el principio de culpabilidad¹⁶¹.

A nuestro modo de ver, lo determinante para afirmar que son dos instituciones distintas está dado por el hecho de que la construcción del fraude a la ley tributaria se basa en la estructura del fraude de ley civil, exigiendo el juego de la doble ley. En el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en cambio, la propia ley establece el umbral respecto del cual se deberá evaluar la conducta desplegada por el contribuyente para determinar si se está ante una planificación tributaria lícita¹⁶². Hay ciertamente una consideración a la norma defraudada e incluso a la de cobertura —cuando el contribuyente se aprovecha de una franquicia tributaria, en sentido amplio, y minorra la base imponible o la obligación tributaria—, pero el análisis de la primera tiene lugar no como presupuesto normativo del artículo 15 de la LGT, sino para determinar las consecuencias tributarias una vez que se ha determinado que este es aplicable.

Refuerza nuestra postura lo prescrito en la disposición transitoria tercera.3 de la Ley 58/2003¹⁶³, de la cual se desprende que el fraude a la ley mantuvo su vigencia respecto de los actos realizados con anterioridad a la entrada en vigencia de la LGT/2003, que tuvo lugar el 1° de julio de 2004, y durante el plazo de prescripción de dichas operaciones coexistió con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Si ambas figuras son idénticas, no se explica por qué es necesario establecer una norma de vigencia del conflicto.

En base a esta norma, la Administración tributaria entendió que debía aplicar la cláusula general antielusión vigente al momento en que se ejecutó el primero de los actos de la planificación elusiva con independencia de que los restantes hubieran sido implementados con posterioridad al 1° de julio de 2004. El caso fue resuelto por la SAN

¹⁶¹ Volveremos sobre este punto en los Capítulos VII apartados 1.3 y 2.5, al tratar el principio de culpabilidad en las infracciones del artículo 206 bis de la LGT en España, y del artículo 100 bis del CT en Chile.

¹⁶² MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 274-275; 284-286.

¹⁶³ Su texto dispone que “[l]os artículos 15 y 159 de esta ley, relativos a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se aplicará cuando los actos o negocios objeto del informe se hayan realizado a partir de la entrada en vigor de esta ley. A los actos o negocios anteriores les será de aplicación, en su caso, lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria”.

de 24 julio de 2014 (JT 2016\348), ponente Sr. Francisco José Navarro Sanchís, FD 11º, que no avaló esta práctica y declaró que “*en un conjunto o complejo negocial que conoce de diversos actos o hitos, cada uno de ellos deberá regirse por la ley prevista para el día de su concertación, sin que la idea de complejo o conjunto, válida para orientar la declaración de fraude, sea jurídicamente relevante para quebrantar o desobedecer las prescripciones legales*”.

La idea que se encuentra implícita en esta sentencia es que fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la norma tributaria son dos normas generales antielusión diversas y, por ello, ha de respetarse el ámbito de aplicación temporal de cada una. Con ello, pierde fuerza el argumento de quienes ven en esta disposición transitoria citada un reconocimiento de que el conflicto es heredero de la anterior norma general antielusión¹⁶⁴.

De esta forma, consideramos que no resulta aplicable de forma automática el criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo, y será necesario realizar un nuevo análisis respecto de la naturaleza jurídica de esta institución a fin de concluir si es admisible el recurso al Derecho administrativo sancionador, cuando previamente se privó de efectos a la planificación tributaria del contribuyente conforme con las reglas del artículo 15 de la LGT.

¹⁶⁴ DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 46. Sin perjuicio de ello, creemos que fue acertada la lectura de la situación realizada por VILAR MAYER, quien previó que sería difícil apartar la figura del fraude a la ley de la mente de la doctrina, pues la denominación estaba sumamente arraigada en España, sedimentada en los libros y artículos publicados en esta materia. VILAR MAYER, Pollyana. *Planificación fiscal indebida...*, p. 22.

CAPÍTULO VI. EL ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS Y LA SIMULACIÓN: LAS NORMAS GENERALES ANTIELUSIÓN CHILENAS¹

La regulación chilena del abuso de las formas jurídicas y la simulación tiene como referente jurídico la LGT española. De ahí que lo que nos interesará en este acápite será ver las particularidades de la normativa chilena que representen una variación del modelo español², las que surgieron durante la tramitación parlamentaria de la Ley N° 20.780, y que derivaron en la suscripción de un Protocolo de Acuerdo que permitió la aprobación de la mayor reforma tributaria que ha habido en Chile desde la vuelta a la democracia³.

Asimismo, examinaremos las innumerables críticas que ha recibido esta reforma por parte de la incipiente doctrina tributaria, con miras a determinar si dogmáticamente tienen sustento o son, más bien, el intento desesperado por intentar mantener un sistema en el que se enaltece hasta el extremo la autonomía de la voluntad privada y la interpretación literal de la normativa tributaria.

Ahora bien, consideramos imprescindible, antes de realizar el examen positivo de las normas generales, hacer mención de la evolución de la jurisprudencia en su conceptualización de la elusión fiscal.

Tuvimos ocasión de ver que, previo a la inclusión de las cláusulas generales antielusión, durante años imperó en Chile la doctrina sentada por la SCS Rol N° 4.038-2001, de 28 de enero de 2003, C. 18°, que sostuvo que el SII “*confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ?ilícito— (sic), con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida*”⁴. Es más, el fallo de reemplazo

¹ El presente capítulo constituye un análisis más profundo de temas que fueron tratados en NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. *Análisis crítico de la norma general antielusión chilena*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 19/2016, pp. 6-36.

² Hay rasgos particulares de la normativa chilena: se reconoce la buena fe en la actuación del contribuyente, se precisa que no hay buena fe en los casos de abuso de las formas jurídicas y simulación; de otra parte, positivamente se reconoce la legitimidad de la «razonable» economía de opción.

³ Cada vez que nos refiramos al «Gobierno», lo haremos referido al de la Presidenta Michelle Bachelet; por «coalición de Gobierno», a la Nueva Mayoría, y por «oposición» básicamente a los partidos UDI y RN. Realizamos esta aclaración porque a partir del 11 de marzo de 2018 en Chile cambió en el conglomerado gobernante.

⁴ Vid. Capítulo I.4.1. MARTÍNEZ COHEN considera que la sentencia es contradictoria, toda vez que en principio acepta como elusivo y legítimo el actuar del contribuyente y, a continuación, señala que la elusión

es enfático en señalar que en tanto no existiese una disposición expresa que clarificara la cuestión discutida —esto es, una norma general antielusión—, este tipo de liquidaciones no debían emitirse, pues la legislación no obligaba a tributar con IVA por el arriendo de inmuebles, “*menos presuponiendo intenciones reñidas, por lo menos, con la ética*” (C. 3° del fallo de reemplazo)⁵.

En efecto, tal situación, sumada a la ausencia de regulación del fraude de ley en sede civil, derivaron en que históricamente, en Chile, la lucha en contra de la elusión se realizara dotando de mayores atribuciones y medios al SII y dictando leyes que cubriesen las brechas abiertas por el ordenamiento jurídico⁶, lo que acarreó la profusión de normas tributarias e instrucciones administrativas, todo lo cual aumentó la ininteligibilidad del sistema tributario, y, como el ingenio es superior a la mejor de las leyes, se hizo necesario seguir dictando normas⁷. El SII se vio impedido de luchar en contra de este comportamiento tributario cuando no existía una norma particular antielusiva y debió optar por cuestionar el cumplimiento de los requisitos para acceder a un determinado régimen tributario, franquicia, exención o para rebajar un determinado gasto⁸.

La superación de este criterio tuvo lugar en el año 2013, de la mano de la jurisprudencia sentada por el fallo recaído en la emblemática causa Coca Cola Embonor con SII⁹, tramitada bajo las normas de la nueva justicia tributaria¹⁰. La resolución representa un

es antijurídica. Luego, se pregunta cómo podría darse ello si el contribuyente actúa dentro de la ley. MARTÍNEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación..., cit., p. 368.

⁵ Para AVILÉS HERNÁNDEZ, sin una norma antielusiva que lo habilite, no era posible que el SII prescindiese de actos jurídicos celebrados sin que previamente en la vía ordinaria se haya declarado la simulación de los mismos. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 216. Los tribunales siguieron este criterio de la Corte Suprema. Es así como las SSTTA de la Región de Bío-Bío RIT GR-10-00026-2012, de 20 de noviembre de 2012, C. 23° y GR-10-000100-2012, de fecha 15 de julio de 2013, C. 28°, manifestaron que para que el SII se pudiera desentender de las declaraciones contenidas en un acto o contrato requería de una norma expresa que lo habilitara, de forma tal que, en ausencia de esta, “*debe recurrir a las causales de impugnación que el legislador haya previsto, acreditando la concurrencia de los supuestos de hecho que las hacen procedentes*”.

⁶ Para BRZOVIC, no era procedente tratar la elusión como conducta reprochable, pues ello no tenía fundamento alguno, tomando como base el reconocimiento constitucional del principio de legalidad. De esta manera, la forma en que la Administración tributaria lucha contra la elusión era, precisamente, impulsando modificaciones legales. BRZOVIC GONZÁLEZ, Franco. *Evasión y Elusión Tributaria...*, cit., p. 362.

⁷ SILVA PIZARRO, Mario. *Evasión, elusión e interpretación...*, cit., p. 6.

⁸ En el análisis efectuado por el contribuyente a la hora de evaluar los costos-beneficios de intentar un ahorro tributario, uno de los elementos a considerar era la ausencia de una norma general antielusión. En Chile, el cuestionamiento solo podría venir por incumplimiento de los requisitos legales, o bien, en los casos más flagrantes, por la vía penal, que tuvo dudosos resultados prácticos.

⁹ La SCS Rol N° 5.118-2012, de 23 de julio de 2013.

¹⁰ El caso se inicia cuando Coca Cola Embonor S.A., en su declaración de impuesto anual a la renta del año tributario 2010, consigna una pérdida afecta al régimen general del impuesto de primera categoría de la LIR, solicitando una devolución de impuestos resultante de la diferencia entre el pago provisional por utilidades absorbidas y los créditos por gastos en capacitación, menos el monto relativo al impuesto único

cambio sustancial en el acercamiento judicial a la elusión¹¹, pero no hay un pronunciamiento claro del máximo tribunal en orden a que elusión es contraria a derecho¹².

La condena a la elusión la haría la Corte Suprema con posterioridad, en el año 2015 —publicada la Ley N° 20.780, pero meses antes de la entrada en vigor de las normas generales antielusión—, en la SCS Rol N° 25.915-2014, de 27 de julio de 2015, que en los Cs. 10° y 11° reconociendo que, si bien es cierto, la elusión tributaria “*no consiste en la elección lícita dentro de determinadas opciones que el propio legislador tributario entrega, sino que en el comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria, o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo, infringiendo de manera indirecta las disposiciones legales aplicables, bajo una apariencia de juridicidad. En este estado de cosas, resulta que la elusión tributaria, sin consistir necesariamente en un ilícito, evita el impuesto que, por la vía usual del desarrollo de la actividad, le habría correspondido, objetivo para el que utiliza formas jurídicas inusuales o anómalas*”. A continuación, agrega que la planificación tributaria del contribuyente era cuestionable, pues daba cuenta

del inciso 3° artículo 21 de la LIR. El SII objeta el resultado tributario de la agencia en Islas Caimán de Coca Cola Embonor S.A. y la pérdida de arrastre utilizada como gasto por el contribuyente, en la parte correspondiente a pérdidas generadas por la agencia en Islas Caimán, pues dichos gastos no se acreditaron en la fase administrativa, por lo que mediante una resolución, el ente fiscalizador rechazó parte de la devolución de impuestos solicitada y rebajó la pérdida de arrastre.

La figura utilizada por el contribuyente consta de los siguientes pasos: i) con fecha 25 de marzo de 1999, constituye una agencia en Islas Caimán y con esa misma data la Agencia emite bonos con vencimiento en 7 años; ii) luego Coca Cola Embonor S.A. constituye una filial en las Islas Caimán; iii) la filial en Islas Caimán adquiere la totalidad de las operaciones de una embotelladora —representada en Chile por la Sociedad X—, operación que se concretó mediante la compra por parte de la filial de la totalidad de las acciones de la Sociedad X, que a su vez controla la Embotelladora Y en Chile; iv) una sociedad filial en Chile de Coca Cola Embonor S.A., celebra un contrato de compraventa de las 4.338.766 acciones que la sociedad filial de Coca Cola en Islas Caimán mantenía en la Sociedad X, el monto de la transacción se efectúa a valor Libro; v) en el año 2002, la agencia en Islas Caimán habría contratado Crédito Sindicado externo, cuyo objeto fue pagar, pre pagar, y/o refinanciar pasivos tales como los bonos emitidos en 1999; lo mismo volvió a realizar en el año 2004; vi) en el 2004, Embonor S.A., filial en Chile, dueña de Embotelladora Y, se dividió en dos sociedades, Embonor S.A. como continuadora legal, radicándose en ella las actividades de transporte, y Nueva Embonor S.A. como sociedad que nace con los activos correspondientes al área de producción, embotellado y comercialización de las plantas de Embotelladora Y; vii) a continuación de la división, la matriz Coca Cola Embonor S.A. procede a absorber a Nueva Embonor S.A., disolviéndose esta última como consecuencia de la compra del 100% de sus acciones. Dada la fusión, se habría producido una cuenta por cobrar entre Coca Cola Embonor S.A. y su relacionada Embotelladora Arica Overseas, mediante la cual la primera le adeudaría los valores de las transacciones de compraventa a dicha empresa situada en Islas Caimán, en razón de esto, a través de la Agencia, Coca Cola Embonor S.A. sería deudora y a su vez propietaria de Embotelladora Arica Overseas S.A., y viii) en el año comercial 2007, la Agencia en Islas Caimán suscribe contratos de créditos bilaterales con bancos y realiza prepagos parciales al crédito sindicado con el financiamiento obtenido por dichos créditos y dinero obtenido por la colocación de la Serie A de bonos emitidos por Coca Cola Embonor S.A.

¹¹ OSORIO MORALES, Hugo; VIDAL CHAVARRÍA, Vanesa. De la Elusión. Reacción Nacional..., cit., p. 129.

¹² Vid. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile...?, cit., pp. 225-226.

de que “*actividades, en principio lícitas, tuvieron un fin ilícito, cual es el dotar a la operación de venta de acciones de un contexto que impidiese su normal tributación, generando una merma en las arcas fiscales que, en este caso, dadas las apariencias que se usaron para encubrir la actividad, no resulta admisible*”¹³.

De este criterio conviene destacar que el máximo tribunal chileno acepta que en la elusión hay artificialidad en las formas de los actos jurídicos utilizados por el contribuyente y que ello es admisible —aunque no lo dice directamente se puede intuir— desde la perspectiva del Derecho privado, pero que tributariamente el fin perseguido es ilícito, de lo que deriva su necesaria corrección¹⁴.

Consideramos oportuno hacer notar, antes de entrar al examen particular de esta regulación, que la simulación y el abuso de las formas jurídicas están sujetas a un estatuto similar:

- i) ambas son consideradas por el legislador como casos de elusión;
- ii) ambas se sujetan a un mismo procedimiento, y la declaración la efectúa un juez,
y
- iii) respecto de ambas se contempla un ilícito administrativo que sanciona al asesor fiscal¹⁵.

1. La inclusión en el ordenamiento jurídico del «abuso de las formas jurídicas» y la «simulación»: la necesidad de aumentar la recaudación y las BEPS

La inclusión de las normas generales antielusión en Chile, a través de la Ley N° 20.780, de 2014¹⁶, se explica por la necesidad del Estado chileno de allegar mayores recursos para financiar la reforma educacional¹⁷. Para lo anterior, era necesario recaudar US \$8.200

¹³ A partir de este pronunciamiento, es posible constatar que la Corte Suprema sigue una línea clara, reiterada que se ha reflejado en diversos pronunciamientos dictados hasta la fecha. Así, y por ejemplo, las SSCS dictadas en las causas Roles N°s 17.586-2014 y 29.358-2014, ambas de 27 de julio de 2015, Cs. 10° y 11°; 22.382-2014, de la misma fecha que las anteriores, CS. 8° y 9°; 31.983-2014 y 32.114-2014, ambas de fecha 14 de septiembre de 2015, Cs. 2° y 3°.

¹⁴ La referencia a que la elusión en «principio es lícita», puede entenderse si se parte de la base que cuando fueron dictadas las sentencias en comentario no se encontraban vigentes las cláusulas generales antielusión y, de haberlo estado, no resultaban aplicables a los casos discutidos, pues fueron resueltos considerando que no se cumplían los requisitos para que el contribuyente pudiese optar al régimen tributario especial.

¹⁵ Para un análisis de este ilícito, vid. Capítulo VII.2.

¹⁶ El proyecto de ley, Boletín 9.290-05, ingresó al Congreso Nacional el 2 de abril de 2014 y se denominó “*Reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario*”.

¹⁷ Llama la atención que haya sido posible la inclusión de esta norma en una cultura tributarista como la chilena. La explicación solo se encuentra en la necesidad de allegar mayores recursos al Estado para financiar la reforma educacional, tal como en el caso de Estados Unidos —que ciertamente contaba con un desarrollo jurisprudencial del que Chile carecía— hizo lo propio para financiar la reforma sanitaria, cuyo coste se ha estimado en trillones de dólares, a lo que había que sumar el contexto de crisis financiera.

millones de dólares¹⁸, de los cuales US \$1.400 millones de dólares debían provenir de la disminución de la evasión y la elusión¹⁹. Tales recursos se obtendrían, principalmente, por la inclusión en el CT de una cláusula general antielusión. Con ello, Chile se adaptaría a los estándares de lucha contra la evasión y elusión del proyecto BEPS²⁰, al rechazar las ventajas fiscales obtenidas a través de “*planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño*”²¹.

Existe consenso en que las modificaciones operadas a la legislación tributaria chilena por medio de la Ley N° 20.780, corresponden a las de mayor envergadura desde la vuelta a la democracia²², pero sus normas fueron ampliamente resistidas, incluso por parlamentarios de gobierno, por lo que se hizo necesario suscribir un acuerdo para destrabar su tramitación mediante el «Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más Inclusivo», firmado el 8 de julio de 2014, por el Gobierno, representado por el Ministro de Hacienda y los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado²³, a través del cual se comprometieron a realizar once precisiones al proyecto de ley, incorporando gran parte de las inquietudes que las mayores auditoras del país —PwC,

CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. La codificación de la “doctrina de la sustancia económica”..., cit., p. 46.

¹⁸ Para enfrentar una tarea de esta envergadura, se hizo necesario reformar el sistema tributario, a fin de contar con recursos permanentes que, a la larga, permitieran posteriormente construir una sociedad más equitativa. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 4-7.

¹⁹ Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 228. El texto del mensaje reconoce que la recaudación tributaria se ve fuertemente afectada por la evasión y elusión, aumentando la primera de ellas más de un 26% en el IVA, producto del estancamiento del SII en su proceso modernizador e, incluso, de un retroceso en áreas claves. Agrega que existe un creciente consenso en torno a que el sistema tributario chileno y sus normas de fiscalización permiten obtener ventajas mediante planificaciones tributarias elusivas debido a las dificultades para «sancionarlas» cuando tienen el único propósito de obtener ventajas tributarias. Ello da cuenta de un ordenamiento tributario inequitativo y que quienes cuentan con los recursos para obtener la adecuada asesoría, terminen pagando menos impuestos de los que correspondían. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 6.

²⁰ PATÓN GARCÍA, Gemma. Claves de fiscalidad internacional en América Latina: entre las recetas BEPS y el pragmatismo en la lucha contra la evasión fiscal. *Revista de la Facultad de Derecho de México*. 2017, Tomo LXVII, N° 269, p. 95. La autora considera que existe gran reticencia en la implementación de las BEPS en los países en desarrollo —entre los cuales se encuentra Chile— y, concretamente, en lo que se refiere a la inclusión de las normas generales antielusión, a pesar de que se trata de un instrumento «*last resort*».

²¹ Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 11; 18; 1163. En este sentido también la intervención del Ministro de Hacienda que efectúa una referencia expresa a las BEPS, al G8, a la Recomendación de la Comisión Europea a sus países miembros, a la legislación comparada. Concretamente a que este tipo de disposiciones se encontrarían en la normativa de Alemania, Australia, Brasil, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Francia, Holanda y Reino Unido. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 1390-1391.

²² Se trata de una reforma de gran envergadura, como apunta SAFFIE, no solo debido a su trasfondo marcadamente económico, ya que a través de ella se buscó aumentar la recaudación en tres puntos porcentuales del PIB, sino también por las nuevas formas jurídicas que incorporó en el ordenamiento tributario. SAFFIE GATICA, Francisco Javier. La constitucionalidad..., cit., p. 141.

²³ Por su presidente, el Senador Sr. Ricardo Lagos Weber, y los restantes miembros, senadores Sres. Juan Antonio Coloma Correa, José García Ruminot, Carlos Montes Cisternas y don Andrés Zaldívar Larraín.

EY, KPMG y Deloitte— presentaron durante la discusión legislativa²⁴, y que derivó en la fijación del texto definitivo que finalmente fue aprobado por el Congreso Nacional²⁵.

En lo tocante a las medidas contra la elusión, el punto 6 del Protocolo²⁶ se refiere a la Institucionalidad y atribuciones del SII²⁷. El gobierno se compromete a:

- i) precisar la norma general anti-elusión/anti-simulación (primacía de la sustancia sobre la forma);
- ii) reconocer el principio de buena fe y la autonomía y libertad contractual del contribuyente, dejando a salvo la posibilidad de ejercer la economía de opción;
- iii) ajustar la nomenclatura a la terminología al ordenamiento jurídico chileno;
- iv) precisar que la carga de la prueba recae en el SII;
- v) establecer que sea un TTA el que determine la aplicación de la norma general anti-elusión/anti-simulación, el que conjuntamente conocerá de la aplicación de las sanciones correspondientes y emitirá las órdenes respectivas a la administración tributaria;
- vi) determinar que la norma general anti-elusión/anti-simulación sólo aplicará para actos, contratos o transacciones futuras, esto es, ocurridos a partir de la entrada en vigencia de la norma, y

²⁴ Economía y Negocios online. Auditoras apoyan nuevas facultades para el SII y piden recursos para tribunales tributario”, publicación del 14 de julio de 2014. Disponible en: <http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=121412>.

²⁵ Este Protocolo de Acuerdo es fundamental, pues permitió la aprobación de la Ley N° 20.780. Ahora bien, fue una negociación llevada a cabo a puertas cerradas. Por ello, la historia de esta ley no permite resolver dudas interpretativas que han ido surgiendo a propósito de la interpretación de las normas cuya redacción definitiva quedó acordada por esta vía. De hecho, en la discusión en Sala en el Senado, el Senador Sr. Guillier de la coalición de Gobierno, pese a reconocer la importancia del mencionado documento para destrabar la tramitación de la ley, critica el que se “forjó fuera del Congreso y con la intervención de actores a quienes, en una democracia, no les corresponde regular las reformas tributarias y el manejo de una economía”. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 3241.

²⁶ MASSONE PARODI considera que el resultado alcanzado con la suscripción del Protocolo de Acuerdo da cuenta de visiones opuestas. Ello dará lugar a decisiones judiciales contradictorias, pues todas las posiciones pueden encontrar sustento en el texto legal, lo que abre la puerta a la inseguridad jurídica. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 619. Respetando la autoridad de quien efectúa la crítica, disintimos de su parecer, pues las normas incorporadas, si bien son aún perfectibles, siguen un hilo conductor lógico.

²⁷ Protocolo de Acuerdo por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo, de fecha 8 de julio de 2014, [en línea. Consulta: 29 de diciembre de 2016]. Disponible en http://www.senado.cl/prontus_senado/site/artic/20140708/asocfile/20140708113305/protocolo_de_acuerdo___por_una_reforma_tributaria_par_a_un_chile_m_s_inclusivo.pdf, pp. 6-7; 10. El texto del Protocolo también se encuentra recogido en Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 1697-1708.

- vii) regular una instancia consultiva previa, con el fin de obtener pronunciamientos previos y oportunos sobre los efectos tributarios de sus posibles transacciones²⁸.

Ahora bien, después de la suscripción de este documento —y conjuntamente con la indicación presentada para dar cumplimiento a los acuerdos alcanzados a través del Protocolo de Acuerdo—, se incluyeron tres modificaciones que no tienen su origen o explicación en el texto del protocolo²⁹: i) se trata a la simulación como un supuesto de elusión, equiparándola al abuso, instituciones que en protocolo aparecían claramente diferenciadas; ii) se elimina el test de impropiedad en el abuso de las formas jurídicas, y iii) se introduce una consideración relativa a la naturaleza económica de los hechos imposables en el artículo 160 bis del CT, como criterio a ser ponderado por el juez al decidir el litigio.

En definitiva, la Ley N° 20.780, fue promulgada por la Presidenta de la República con fecha 26 de septiembre de 2014, y publicada en el Diario Oficial el 29 de septiembre del mismo año³⁰.

A pocos meses de entrar en vigencia la parte de la reforma relativa a las normas generales antielusión, el Poder Ejecutivo envió al Congreso un proyecto de ley para precisar los cambios introducidos por la Ley N° 20.780. Ello derivó en la dictación de la Ley N° 20.899³¹, siendo uno de sus objetivos perfeccionar algunas disposiciones del CT, entre las cuales menciona expresamente que se busca precisar adecuadamente la vigencia y ámbito de aplicación de la norma general antielusión³². A pesar de que sus disposiciones no afectaron la regulación sustantiva de las normas³³, fue una instancia en la cual el Gobierno defendió acérrimamente la importancia de la norma general antielusión, al

²⁸ Adicionalmente, en el punto 15, referido a temas misceláneos, establece que se precisará la facultad del SII para impugnar los acuerdos de distribución de utilidades, pasando a ser una norma de control bajo la normativa general antisimulación y antielusión.

²⁹ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., pp. 148-149.

³⁰ SAFFIE considera que lo que varió con la reforma tributaria fue “*la comprensión política en la que descansa la visión económica que se tiene de los impuestos: de verlos como un robo a entenderlos como deberes de los ciudadanos*” y, en definitiva, hacer efectivo el principio según el cual los ciudadanos deben contribuir según su capacidad contributiva. SAFFIE GATICA, Francisco Javier. La constitucionalidad..., cit., pp. 142-143.

³¹ El proyecto de ley ingresó al Congreso el 15 de diciembre de 2015, la ley fue promulgada el 1° de febrero de 2016, y publicada en el Diario Oficial el 8 de febrero del mismo año.

³² Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 4.

³³ A pesar de lo cual, en la discusión en Sala, en el Tercer Trámite Constitucional ante la Cámara de Diputados, el parlamentario de la oposición —actual coalición de Gobierno— Sr. Silva manifestó que esperaba introducir las modificaciones necesarias en el futuro, toda vez que su contenido aún tenía problemas. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 627.

punto que el Subsecretario de Hacienda llegó a afirmar que esta «forma parte de la esencia de la reforma tributaria»³⁴.

La normativa incorporada al Código Tributario regula: el «abuso de las formas jurídicas» y la «economía de opción» (artículos 4° ter); la «simulación» (artículo 4° quáter); una infracción administrativa que sanciona a quien diseñe o planifique actos, contratos o negocios que sean declarados abusivos o simulados (artículo 100 bis); la «calificación», la carga de la prueba en esta materia y la buena fe del contribuyente (artículo 4° bis); la «consulta pública» (artículo 26 bis), y la vía procedimental administrativa y judicial para la declaración de que determinados actos jurídicos son abusivos o simulados (artículos 4° quinquies y 160 bis).

Estas disposiciones han sido interpretadas de manera general por el SII, a través de las Circulares N°s 55, de 2014; 55 y 65, ambas de 2015, y 41 y 42, ambas de 2016, a las que debe sumarse la Resolución N° 68, de 2016, que crea el Comité Anti Elusión.

Adicionalmente, dicha institución emitió un catálogo de esquemas tributarios, el que contiene un listado de situaciones que, en el marco de las BEPS, podrían ser analizadas y estudiadas al objeto de precisar si constituyen planificaciones tributarias agresivas o elusión³⁵.

En los siguientes apartados analizaremos las particularidades con que se consagran las cláusulas generales antielusión en Chile.

2. Excurso: la consulta pública como mecanismos que buscan dar seguridad jurídica al contribuyente

Una de las innovaciones respecto a la realidad española —y que contribuye a dotar de seguridad jurídica la utilización de las cláusulas generales antielusión—, es que se establece expresamente la posibilidad de que los contribuyentes consulten al SII si una

³⁴ Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 559 y, como manifestó el SII, con la incorporación de las normas generales antielusión “*quedó sin sustento positivo alguno la doctrina [de la Corte Suprema] en virtud de la cual la astucia en el uso de las formas jurídicas podía justificar una vulneración de las normas legales*”. Circular N° 65, de 2015, p. 12.

³⁵ Conceptos que el ente fiscal hace sinónimos. SII. Catálogo de esquemas tributarios [en línea. Consulta: 10 de enero de 2017]. Disponible en http://www.sii.cl/destacados/reforma_tributaria/catalogo_esquemas_tributarios.pdf. El 23 de noviembre de 2017 el SII ha actualizado el catálogo de esquemas tributarios: SII. Esquema de catálogos tributarios. 2017 [en línea. Consulta: 28 de noviembre de 2017]. Disponible en http://www.sii.cl/destacados/catalogo_esquemas/catalogo_esquemas_2017.pdf. De hecho, el Senador Sr. Zaldívar, de la coalición de gobierno, consultó durante la tramitación en el Senado de la Ley N° 20.899, la factibilidad de establecer un registro de contratos que se utilice para la aplicación de la norma general antielusión, tema que el Subsecretario de Hacienda se comprometió a estudiar. De esta propuesta no quedó ninguna constancia en la ley citada, pero derivó en este documento emitido por el SII. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., pp. 440-441.

planificación tributaria sería considerada abusiva o simulada. En dicho ordenamiento jurídico, de *lege ferenda*, la doctrina ha señalado la importancia de incluir esta consulta con carácter vinculante³⁶.

En Chile, esta facultad se encuentra regulada en el artículo 26 bis del CT, con la particularidad de que la respuesta es vinculante con carácter relativo: solo para un caso específico y solo respecto del consultante que sea contribuyente u obligado tributario.

2.1. La interpretación administrativa general del Director del SII y la protección jurídica al contribuyente que de buena fe se ampara en esta

Es práctica común en el sistema impositivo chileno que los asesores fiscales, personas comunes y corrientes, e incluso niños, o quienes se hacen pasar por ellos, formulen consultas al Director del SII para que este aclare el sentido y alcance de una disposición tributaria porque legalmente tiene la facultad de interpretarlas³⁷. Corresponde a una atribución exclusiva del SII³⁸, y cuyos pronunciamientos pueden ser consultados desde cualquier ordenador, pues se encuentran disponibles en el sitio web del SII³⁹.

La facultad interpretativa del Director del SII no es exótica, pues en el ordenamiento jurídico chileno existen diversas autoridades administrativas, facultadas para interpretar la ley⁴⁰, que tienen en común el hecho de ser entes fiscalizadores de la actividad económica específica, y en su ejercicio deben estar encaminados precisamente a ese fin, ya que han de buscar velar por el adecuado comportamiento de los agentes económicos en el mercado. Su previsión se vincula a sectores de alta complejidad técnica⁴¹.

³⁶ En este sentido, CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 368-369. PÉREZ ROYO, Fernando. *L'esperienza spagnola...*, cit., p. 200. PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea..., cit., p. 140. La doctrina española toma como ejemplo, en Europa, el sistema que existe en Francia, en el que el artículo 64 B del Livre des procédures fiscales prescribe que “[l]a procédure définitive à l'article L. 64 n'est pas applicable lorsqu'un contribuable, préalablement à la conclusion d'un ou plusieurs actes, a consulté par écrit l'administration centrale en lui fournissant tous éléments utiles pour apprécier la portée véritable de cette opération et que l'administration n'a pas répondu dans un délai de six mois à compter de la demande”. Por tanto, en el procedimiento de abuso del derecho regulado en el artículo 64 de la misma ley, no tiene aplicación cuando previamente el contribuyente haya consultado por escrito a la administración central facilitando todos los elementos útiles para apreciar la verdadera magnitud de la operación y que esta no haya dado respuesta después de seis meses contados desde la petición.

³⁷ Facultad reconocida expresamente por la CGR, vid. Dictamen N° 90.503, de 13 de noviembre de 2015.

³⁸ STREETER, Jorge. *La interpretación de la ley...*, cit., p. 62.

³⁹ Mediante la Ley N° 20.420, de 19 de febrero de 2010, que “Modifica el Código Tributario para explicitar derechos de los contribuyentes”, se incorporó un nuevo inciso 2° del artículo 26 del CT, que establece que el SII deberá mantener a disposición de los interesados, en su sitio de Internet, las circulares, resoluciones u oficios, comprendiendo al menos los emitidos en los últimos tres años.

⁴⁰ DUCCI CLARO, Carlos. *Interpretación Jurídica*. 3ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 42; 182-184.

⁴¹ FLORES RIVAS, Juan Carlos. Límites Constitucionales de las Facultades Interpretativas de los Organismos de la Administración. *Revista de Derecho Público, XXXVI Jornadas chilenas de Derecho Público*, 30 de

La facultad del Director del SII se desprende del CT⁴² y la LO del SII⁴³, a los que debe sumarse el derecho de petición de todas las personas, consagrado en el artículo 19 N° 14 de la CPR.

Los Directores Regionales son competentes para absolver estas consultas⁴⁴ pero no interpretan la ley tributaria, con la salvedad de que, hasta la entrada en vigencia de la Ley N° 20.322, en su calidad de jueces de primera instancia —cuestión duramente criticada por la doctrina⁴⁵—, fueron competentes para interpretarla al conocer de estos litigios⁴⁶.

Estas interpretaciones solo son obligatorias para los funcionarios. No obligan a los contribuyentes, quienes siempre pueden actuar en contra de estas, aunque de contradecir la interpretación del SII, la contingencia tributaria está prácticamente asegurada⁴⁷. Tampoco obligan a los tribunales, que son autónomos a la hora de interpretar la ley⁴⁸,

noviembre y 1 de diciembre, Reformas Constitucionales 2005. Un año después. 2007, Tomo II. Vol. 69, p. 84.

⁴² El artículo 6°, letra A, N° 1 del CT prescribe:

“Artículo 6°.- Corresponde al Servicio de Impuestos Internos el ejercicio de las atribuciones que le confiere su Estatuto Orgánico, el presente Código y las leyes y, en especial, la aplicación y fiscalización administrativa de las disposiciones tributarias.

Dentro de las facultades que las leyes confieren al Servicio, corresponde:

A. Al Director de Impuestos Internos:

1°. Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos [...].”

⁴³ La letra b) del artículo 7° del D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, prescribe que el Director tiene atribución para: *“b) Interpretar administrativamente las disposiciones tributarias, fijar normas, impartir instrucciones y dictar órdenes para la aplicación y fiscalización de los impuestos;”* disposición que debe ser complementada con la letra b bis) del citado artículo 7°, y con los artículos 43 y 45 de este mismo cuerpo legal.

⁴⁴ Los Directores Regionales, por su parte, tienen competencia según el artículo 6°, letra B, N°1 del CT para *“1°. Absolver las consultas sobre la aplicación e interpretación de las normas tributarias”*, facultad que por lo demás también tiene el Director. De esta confrontación se constata que la facultad de los Directores Regionales es diversa. Pueden dar respuesta a dichas consultas, pero no interpretan las disposiciones tributarias. Tampoco la LO del SII, D.F.L. N° 7, del Ministerio de Hacienda, de 1980, les otorga la facultad de interpretación. Por lo demás, esta es la interpretación dada por el SII, que ha regulado la forma de dar respuesta a las consultas relativas a la interpretación de estas normas mediante la Circular N° 71, de 2001, complementada por la Circular N° 62, de 2015, en lo referente a la consulta pública.

⁴⁵ Los Directores Regionales eran juez y parte. Dentro de sus funciones administrativas, les correspondía representar al SII en las causas tributarias —en su mayoría criminales, pero no por ello quedan excluidas las cuestiones civiles que conocían los tribunales ordinarios—, y por otra, una ficción legal les atribuía el carácter de órganos jurisdiccionales, con absoluta independencia de la primera. EVANS DE LA CUADRA, Enrique; EVANS ESPÍNEIRA, Eugenio. *Los tributos ante la Constitución*. 1ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, p. 42.

⁴⁶ Mantuvieron la competencia para resolver las causas tributarias que ya se encontraban radicadas ante ellos según lo dispuesto en el artículo 2° transitorio de la Ley N° 20.322. Sin perjuicio de lo anterior, la Ley N° 20.752, modificó la disposición transitoria en comento y permitió que los contribuyentes hiciesen uso de un derecho de opción durante cuatro meses, contados desde la fecha de publicación de dicha ley, que les permitió que dichas causas fuesen conocidas por un Tribunal Tributario y Aduanero competente según las reglas generales, iniciando de cero la tramitación de las mismas.

⁴⁷ De ahí que se hable de las «circulares con fuerza de ley». MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 537.

⁴⁸ La SCS Rol 13.426, C. 13°, declara que *“la interpretación administrativa efectuada por el Servicio de Impuestos Internos, en nada compromete la facultad soberana que tienen los Tribunales de Justicia para*

pero la tendrán en cuenta para determinar la legalidad de la actuación de la Administración tributaria.

La importancia de la interpretación de la normativa tributaria efectuada por el Director radica en que su criterio puede ser invocado por cualquier contribuyente —no necesariamente el consultante⁴⁹— en futuras fiscalizaciones y resulta obligatorio para los funcionarios, de forma tal que no procederá el cobro de impuestos con efecto retroactivo si se ajustó de buena fe a una interpretación dada por el SII, de conformidad con el artículo 26 inciso 1° del CT⁵⁰, siempre que el criterio no se haya modificado y el contribuyente conozca esta situación⁵¹.

Esta interpretación no es reclamable de manera directa, de conformidad con lo prescrito por el artículo 126 de CT, pero sí lo será cuando sea el fundamento de una liquidación o resolución, o de un cobro a través de un giro.

La facultad no está exenta de críticas doctrinales en cuanto a su existencia misma⁵² y respecto a la forma en que se ejerce⁵³, y a pesar de haber sido interpretada de manera

juzgar los casos sometidos a su conocimiento, pues corresponde a estos efectuar la interpretación legal que estime más adecuadamente según sus criterios y las normas de hermenéutica establecidas en el Código Civil". Revista Fallos del Mes. Enero 1979, Año XX, N° 242, p. 418.

⁴⁹ CUEVAS OZIMICA, Alberto. Interpretación administrativa de las disposiciones tributarias. En VVAA. *La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio*. Santiago: Instituto Chileno de Derecho Tributario, 2013, p. 117.

⁵⁰ "Artículo 26. No procederá el cobro con efecto retroactivo cuando el contribuyente se haya ajustado de buena fe a una determinada interpretación de las leyes tributarias sustentada por la Dirección o por las Direcciones Regionales en circulares, dictámenes, informes u otros documentos oficiales destinados a impartir instrucciones a los funcionarios del Servicio o a ser conocidos de los contribuyentes en general o de uno o más de éstos en particular".

⁵¹ A su turno el inciso 3° del artículo 26 del CT establece que "[e]n caso que las circulares, dictámenes y demás documentos mencionados en el inciso 1° sean modificados, se presume de derecho que el contribuyente ha conocido tales modificaciones desde que hayan sido publicadas de acuerdo con el artículo 15".

⁵² Crítica esta facultad EVANS ESPÍÑEIRA, pues considera que da lugar a una normativa paralela surgida de la apreciación discrecional de una autoridad que da lugar a un "frondoso bosque de preceptos obligatorios para los agentes económicos y contribuyentes", que deben someterse a las normas legales que las regulen y a las emanadas de la facultad de interpretación del Director del SII en el ejercicio de su actividad. Ahora bien, entiende que esta atribución es «lamentablemente indispensables», debido a las deficiencias que suelen tener las normas tributarias, que constituyen una apreciación discrecional del jefe superior del SII, no sujeto a control y que gozan de idéntica imperatividad que la ley material que ejecutan. A pesar de ello, estima que se presentan como amenazantes de los derechos de los contribuyentes. Así, afirma que el Director del SII se encontraría en una situación de «privilegio» en relación con las autoridades electas y políticamente responsables, no obstante lo cual el legislador «deliberadamente» autoriza la existencia de una normativa paralela surgida de la apreciación discrecional del titular de la función administrativo-fiscalizadora. EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los Tributos en la Constitución...*, cit., pp. 38-43; 82. Pero esta última crítica es traspasable a todas aquellas autoridades administrativas que legalmente tienen facultades de interpretación administrativa de su normativa sectorial.

⁵³ GÁRATE, Cristián. La legítima razón. *Cuadernos de Extensión Jurídica*. 2015, N° 26, p. 216. Es más, el autor critica que aún se emitan oficios secretos o reservados, lo que es totalmente contrario a los principios constitucionales y legales de igualdad, no discriminación, transparencia y probidad de la administración pública, entre otros.

excesivamente literal por la Corte Suprema⁵⁴, es innegable que es un elemento que dota de certeza jurídica al contribuyente, pues el máximo tribunal chileno ha reconocido expresamente que este puede hacer uso de los pronunciamientos emitidos por el SII para planificar su tributación⁵⁵.

2.2. El derecho del contribuyente u obligado tributario a consultar al SII si una planificación tributaria puede ser considerada «abusiva» o «simulada»

Pese a que la legislación contempla un mecanismo a través del cual el Director absuelve consultas e interpreta las disposiciones tributarias, se incluyó una consulta pública en el artículo 26 bis del CT⁵⁶ para determinar el criterio del SII frente a una planificación tributaria específica⁵⁷. Esto es si, en el caso concreto, haría o no uso de las cláusulas generales antielusión. Esta disposición no es más que una manifestación de la forma como

⁵⁴ SCS Rol N° 9.017-2009, de 16 de abril de 2012, C. 11°, declara que no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 26 del CT si el SII no ha efectuado un cobro de impuestos con efecto retroactivo al contribuyente, sino que le deniega el derecho a una devolución de impuestos por estimarla improcedente.

⁵⁵ Entre otras, la SCS Rol N° 25.915-2014, de 27 de julio de 2015, C. 4°, y la S1°TTA de la Región Metropolitana de Santiago RIT GR-15-0019-2015, de 18 de marzo de 2016, C. 42°, apuntan a que la “proscripción del cobro retroactivo de impuesto beneficia al contribuyente que, en el ejercicio de su actividad y en la planificación de su comportamiento tributario, se ajusta de buena fe a los lineamientos que dan la Dirección Nacional o Direcciones Regionales del Servicio”.

⁵⁶ El artículo 26 bis del CT actualmente vigente prescribe lo siguiente:

“Artículo 26 bis.- Los contribuyentes u obligados al pago de impuestos, que tuvieren interés personal y directo, podrán formular consultas sobre la aplicación de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter a los actos, contratos, negocios o actividades económicas que, para tales fines, pongan en conocimiento del Servicio. Asimismo, toda persona podrá formular consultas con el objeto de obtener respuestas de carácter general, no vinculantes, en relación con el caso planteado, las cuales no quedarán sujetas a las disposiciones del presente artículo. El Servicio publicará en su sitio de internet las respuestas respectivas.

El Servicio regulará mediante resolución la forma en que se deberá presentar la consulta a que se refiere este artículo, así como los requisitos que ésta deberá cumplir. El plazo para contestar la consulta será de noventa días, contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución. El Servicio podrá requerir informes o dictámenes de otros organismos, o solicitar del contribuyente el aporte de nuevos antecedentes para la resolución de la consulta.

El Servicio, mediante resolución fundada, podrá ampliar el plazo de respuesta hasta por treinta días.

Expirado el plazo para contestar sin que el Servicio haya emitido respuesta, la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales.

La respuesta tendrá efecto vinculante para el Servicio únicamente con relación al consultante y el caso planteado, y deberá señalar expresamente si los actos, contratos, negocios o actividades económicas sobre las que se formuló la consulta, son o no susceptibles de ser calificadas como abuso o simulación conforme a los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter. La respuesta no obligará al Servicio cuando varíen los antecedentes de hecho o de derecho en que se fundó”.

⁵⁷ En el caso inglés, por ejemplo, el HRMC emitió unas *Guidance*, que se actualizarán periódicamente, y son una ayuda a la hora de interpretar la *General Anti Abuse Rule* (GAAR). En ellas se encuentran ejemplos —no exhaustivos ni exclusivos— de operaciones que pueden o no considerarse abusivas en el contexto de las GAAR, dejando claro, sin embargo, que las transacciones efectuadas por motivos fiscales no necesariamente serán consideradas como parte de una operación abusiva y que en cada caso dependerá de los hechos que rodeen el contexto de la estructura comercial utilizada por el contribuyente. Es más, el propio documento constata que mecanismos que en principio pudieran no considerarse abusivos, se transforman en tales si son llevados demasiado lejos o se utilizan en contextos inapropiados.

han de concebirse las relaciones entre la Administración tributaria y el contribuyente, basada en la confianza recíproca y cooperativa⁵⁸.

A nuestro juicio, la inclusión de la consulta pública —cuyo antecedente algunos ven en el artículo 88 de la LGT⁵⁹— es adecuada: en primer lugar, teniendo presente la interpretación restrictiva de la Corte Suprema, que entiende que el artículo 26 del CT solo ampara al contribuyente si el SII determina el cobro de una diferencia de impuesto; en segundo lugar, porque en los supuestos de abuso y simulación, el contribuyente se encuentra de mala fe de conformidad a lo dispuesto en el inciso 3° del artículo 4 bis del CT⁶⁰.

Tras la modificación operada por la Ley N° 20.899, cualquier persona está habilitada para consultar⁶¹, pese a lo cual los efectos vinculantes para la Administración tributaria solo se refieren al consultante que sea «obligado tributario»⁶², o «contribuyente»⁶³, y que tenga un interés personal y directo⁶⁴, en tanto no varíen las circunstancias de hecho o de derecho⁶⁵. Bajo la sola vigencia de la Ley N° 20.780, estos eran los únicos legitimados para consultar.

La limitación de los efectos vinculantes en atención a la persona del consultante excluye a la Administración tributaria y al asesor fiscal. Obviamente, este último podrá formular la consulta en representación de su cliente, o efectuar una de carácter no vinculante, pero a todas luces es criticable que no se contemple la posibilidad de que directamente realice

⁵⁸ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 76. En los casos en que la comunicación del esquema elusivo es obligatoria, esta idea es patente; en los que es voluntaria, de todos modos se encuentra presente porque posibilita que la Administración tributaria conozca las operaciones potencialmente constitutivas de elusión con anterioridad a una fiscalización.

⁵⁹ ANGUITA OYARZÚN, Christian. La cláusula general antielusión chilena y su inspiración en la legislación española: una visión comparada. *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*. 2017, N° 1, p. 10.

⁶⁰ Vid. apartado 5.1. de este capítulo.

⁶¹ El mensaje Presidencial de la Ley N° 20.899, expresamente señaló que uno de los objetivos buscados era ampliar los sujetos que podrían efectuar la consulta sin exigir un interés comprometido. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 12. No hubo muchos detractores a esta iniciativa. Quizás el único fue SAFFIE, para quien la nueva regulación generaba “*un problema de eficiencia en términos administrativos y no se cumple el objetivo de responder en forma vinculante a los contribuyentes que tiene interés (sic) por visar una operación como no elusiva*”. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 434.

⁶² En el Código Tributario no encontramos una definición sobre qué debe entenderse por obligado al pago. Por ello, el concepto es aclarado por el SII en la Circular N° 65, de 2015, p. 9, donde señala que “*corresponde a aquellos sujetos que tienen la obligación de enterar los tributos en arcas fiscales, actuando incluso como retenedores*”.

⁶³ El artículo 8, N° 5, del Código Tributario, define contribuyente como “*las personas naturales y jurídicas o los administradores y tenedores de bienes ajenos afectados por impuestos*”. En Chile, la expresión «persona natural» es el término que designa a la «persona física».

⁶⁴ El SII ha entendido que se trata de un interés económico, en el sentido que pueda afectar el patrimonio del consultante. Circular N° 65, de 2010, p. 9.

⁶⁵ La forma en que deberá presentarse la consulta vinculante ha sido instruida mediante la Resolución Ex. SII N° 69, de 11 de julio de 2016.

la consulta si se tiene presente que es el sujeto activo que contempla la infracción tributaria del artículo 100 bis del CT⁶⁶.

Consideramos que los términos en los que quedó redactada la consulta no vinculante la transforman en inútil⁶⁷. En la práctica, quienes no sean obligados tributarios, ni contribuyentes respecto de una planificación tributaria concreta, buscarán consultar y obtener una respuesta favorable para luego asilarse en la garantía del artículo 26 del CT, argumentando que de buena fe se acogieron a un pronunciamiento del Director. Estimamos, sin embargo, que no procede aplicar dicho artículo, toda vez que la respuesta no tiene fuerza obligatoria y, por otra parte, el contribuyente cuya planificación tributaria es elusiva —abusiva o simulada— por expresa disposición legal, está de mala fe, por lo que mal podría acogerse al beneficio del artículo 26 del CT que requiere de la buena fe del contribuyente⁶⁸.

La respuesta en tales casos solo servirá para las instancias de fiscalización, a la hora de evaluar si un determinado contribuyente ha ejecutado actos o celebrado contratos, o negocios, que tengan visos de ser constitutivos de abuso de las formas jurídicas o de simulación, y podrá ser tomado en cuenta por la jurisprudencia como un criterio más a la hora de decidir un caso concreto⁶⁹, pero no será admisible que el contribuyente se ampare en ellos.

El SII tiene un plazo máximo para contestar de noventa días contados desde la recepción de todos los antecedentes necesarios para su adecuada resolución⁷⁰, ampliables mediante

⁶⁶ Vid. Capítulo VII.2.3.

⁶⁷ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago: Editorial Libromar, 2016, pp. 376-377, considera que no es más que la reiteración del derecho constitucional de petición.

⁶⁸ Vid. Capítulo VII.2.6. Para el SII, en cambio, la razón por la que esta respuesta no puede ser opuesta en futuras fiscalizaciones está dada por: a) en la ausencia de interés comprometido por parte del consultante, y b) en el carácter general de la consulta, en cuanto no se trata de un caso real y concreto, de forma tal que se da un pronunciamiento general sobre la interpretación de las normas jurídicas y los eventuales efectos elusivos, o no, de los actos, contratos, o serie, o conjunto de ellos. El ente fiscalizador considera que “[e]l conocimiento por parte del consultante e incluso de los funcionarios del Servicio de tales criterios, tenderá a favorecer la certeza jurídica de los contribuyentes y la administración, en cuanto a los fundamentos generales de hecho y de derecho que este Servicio seguirá en el ejercicio de sus facultades”. Circular N° 41, de 2016, p. 3.

⁶⁹ Como manifiesta GÁRATE, “la práctica de solicitar un criterio preventivo ex ante el SII permite también coadyuvar a la aplicación de la sana crítica en sede judicial, tomando en cuenta que esta última comprende las reglas lógicas, científicas, técnicas o de experiencia a ser aplicadas por nuestros nuevos tribunales tributarios y aduaneros”. GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., p. 217.

⁷⁰ Para el SII son antecedentes necesarios “aquellos documentos útiles e indispensables para dar una adecuada respuesta a la consulta, debiendo el contribuyente procurar acompañar estos en su presentación”. Sin que la disposición lo exija, el ente fiscalizador ha instruido que se deberá emitir una «certificación de conformidad» inmediatamente después de recibidos todos los antecedentes indicados por el contribuyente en su presentación. Circular N° 65, de 2015, p. 9.

resolución fundada por hasta por treinta días más. Si el SII no contesta en ese plazo, tras la modificación introducida por la Ley N° 20.899⁷¹, “*la consulta se tendrá por no presentada para todos los efectos legales*”⁷².

Si el SII da respuesta a la consulta de un contribuyente, o de un obligado tributario, que tenga interés personal y directo en el asunto, el ente fiscalizador se verá vinculado por su respuesta, pero solo respecto del consultante y respecto del caso consultado⁷³, en tanto no varíen las circunstancias de hecho⁷⁴ o de derecho⁷⁵ en que el ente fiscalizador se fundó.

En el ámbito chileno, antes incluso de que se emitiera el primer pronunciamiento del SII en respuesta a una consulta vinculante, MASSONE PARODI consideraba que seguramente el ente fiscalizador no daría respuestas ventajosas, y si las daba, tampoco serían relevantes por el efecto relativo que la ley establece, que rompe el principio de igualdad y convierte la respuesta en un privilegio manifiestamente arbitrario⁷⁶.

A la fecha, el SII ha calificado planificaciones tributarias concretas respecto de tres consultas que se han efectuado y que están publicadas en el sitio web de la institución⁷⁷. Nos parece interesante la primera. El análisis de la planificación la haremos más adelante⁷⁸; por ahora nos limitaremos a examinar si las respuestas dan la certeza buscada.

⁷¹ Originariamente, la regulación dada al artículo 26 bis del CT por la Ley N° 20.780, establecía como efecto de la expiración del plazo sin respuesta, que “*se entenderá rechazada la consulta*”. Ello daba a entender que el ejercicio de la facultad de interpretación del Director era un acto administrativo, y por tanto, regido por la Ley N° 19.880, pues el efecto que fluía era la aplicación del silencio administrativo negativa. El SII en la Circular N° 65, de 2015, p. 10, se apresuró a indicar que, a pesar de los términos de la ley, la norma aludía a un «rechazo ficto», lo que quería significar que la consulta misma había sido rechazada sin emitirse pronunciamiento sobre el fondo del asunto.

⁷² La regulación se incluyó durante la tramitación parlamentaria de la Ley N° 20.899. En la discusión en la Comisión de Hacienda del Senado, el Senador Sr. Zaldívar, de la coalición de gobierno, indicó que era mejor una redacción que tuviese por «no interpuesta» la consulta. El Gobierno aseguró que la no repuesta a la consulta en caso alguno podía implicar rechazo acerca del fondo, a pesar de lo cual el efecto fue precisado mediante una indicación presidencial aprobada por la unanimidad de los integrantes de la Comisión de Hacienda del Senado. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., pp. 272; 432; 440; 476. Con esta precisión, creemos que hoy no es sostenible que la ausencia de respuesta genere como consecuencia la aplicación del silencio administrativo negativo, como afirma BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 243-244.

⁷³ Lo que conlleva un «germen de tratamiento diferenciado». VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 12, p. 169.

⁷⁴ La Circular N° 65, de 2015, p. 10, entiende que estas han variado cuando “*existan antecedentes nuevos que den cuenta de actos, contratos, negocios o actividades económicas distintos de aquellos que el Servicio tuvo en consideración al momento de emitir su respuesta*”.

⁷⁵ La Circular N° 65, de 2015, p. 10, considera que ello tiene lugar cuando “*las normas citadas en la respuesta otorgada por el Servicio han sufrido alguna modificación legal o, en defecto, se ha publicado un nuevo precepto legal que afecte los actos, contratos, negocios o actividades económicas consultadas*”.

⁷⁶ MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 635.

⁷⁷ Vid. <http://www3.sii.cl/normaInternet/#ListadoArticulo1432>. Oficios N°s 2109, de 22 de septiembre de 2017; 1332, de 19 de junio, y 261, de 3 de febrero, todos de 2017.

⁷⁸ Vid. Capítulo VI.5.2.6.

En el caso de la primera consulta, creemos que la respuesta no es concluyente y pudiera desincentivar cualquier futura consulta, ya que expresa *“en principio, podrían ampararse en una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria, conclusión que podría variar dependiendo de las circunstancias concretas del caso, como aquellas que han sido descritas precedentemente a modo ejemplar”*⁷⁹. Estimamos que no había necesidad de relativizar la respuesta, toda vez que legalmente el criterio es vinculante en tanto no varíen las circunstancias.

El SII, sin embargo, parece haber enmendado el camino en la respuesta a la segunda consulta publicada porque, señala que teniendo presente las disposiciones legales aplicables y las razones financieras que fueron expuestas *“se concluye que la utilización de un FIP [fondo de inversión privado] como vehículo de inversión no constituiría en principio abuso o simulación conforme a los artículos 4 ter y 4 quáter del Código Tributario”*⁸⁰.

3. Ámbito de aplicación de las normas generales antielusión y sus disposiciones complementarias

Podemos distinguir un ámbito de aplicación temporal y un ámbito de aplicación material respecto de las normas generales antielusión.

3.1. Ámbito de aplicación temporal

Es necesario determinar a partir de qué momento las normas generales antielusión se encuentran vigentes y, por tanto, a qué hechos, actos o negocios se aplican⁸¹.

Pese a que el artículo 3° del CT establece el momento en que entran en vigor los cambios a la legislación tributaria, la Ley N° 20.780, en su artículo decimoquinto transitorio, específicamente determinó este aspecto:

⁷⁹ Oficio N° 261, de 3 de febrero de 2017.

⁸⁰ Oficio N° 1332, de 19 de junio de 2017.

⁸¹ Como ha manifestado GARCÍA NOVOA, la entrada en vigencia de este tipo de normas suscita el debate acerca de si las mismas se consideran normas sustantivas o procedimentales, pues en el primer caso debiera limitarse su efecto retroactivo, mientras que en el segundo caso serían aplicables desde que se encuentran en vigor a los actos o negocios que la Administración fiscaliza, independientemente de la fecha en la que estos hayan tenido lugar. GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 240. A su turno, el Informe Aaronson, expresó que era necesario diseñar una GAAR aplicable a los esquemas fiscalmente inapropiados y abusivos y estimó que no resultaba justo ni apropiado emplearla respecto de acuerdos que no estuvieran totalmente finalizados o concluidos (*completed*) antes de la fecha en la que la ley entrase en vigor. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., p. 38.

Las modificaciones al Código Tributario regirán transcurrido un año desde la publicación de la ley, con excepción de lo dispuesto en el número 25, letra b. del artículo 10°, que regirá a partir del 1 de enero de 2015.

*No obstante lo dispuesto en el inciso precedente, lo establecido en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis del Código Tributario sólo será aplicable respecto de los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren dichas disposiciones, realizados o concluidos a partir de la entrada en vigencia de las mismas*⁸².

La publicación de la Ley N° 20.780, tuvo lugar el 29 de septiembre de 2014, razón por la cual las modificaciones al CT, salvo lo relativo al artículo 10 N° 25 letra b), comenzaron a regir el 30 de septiembre de 2015.

Tras una primera interpretación inocua del SII en el año 2014⁸³, en el año 2015, el ente fiscalizador consideró necesario «complementar» lo ya manifestado⁸⁴, distinguiendo dos ámbitos de vigencia temporal: el primero, de carácter general, establecido en el inciso 1° del artículo decimoquinto transitorio, respecto del cual regía íntegramente lo instruido en la primitiva instrucción de 2014; el segundo, referido a las normas generales antielusión y a los procedimientos de aplicación de las mismas contemplados en los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119 y 160 bis, todos del CT, respecto de los cuales era necesario “*definir temporalmente el universo de hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos a que se puede aplicar la nueva normativa anti elusión*”⁸⁵.

Así, la Circular N° 55, de 2015, estableció que era necesario realizar una interpretación sistemática de los términos «realizados» o «concluidos», porque la intención del legislador no había sido emplearlos como sinónimos⁸⁶.

⁸² El proyecto original no contemplaba este inciso 2°, sino que fue incorporado mediante la indicación presidencial N° 367-362, de 9 de agosto de 2014, en cumplimiento de lo acordado en el Protocolo de Acuerdo. Durante el debate en la Sala de la Cámara de Diputados, en el primer trámite constitucional, el Diputado Sr. Sabag, de la coalición de gobierno, solicitó que para ser respetuosos del principio de seguridad jurídica, se estableciera la irretroactividad de estas normas antielusivas. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 1161; 2236.

⁸³ Contenida en la Circular N° 55, de 16 de octubre de 2014, instrucción en la que reprodujo la norma en comento e indicó que estas disposiciones entraban en vigor a partir del 30 de septiembre de 2015.

⁸⁴ A través de la Circular N° 55, esta vez del 24 de junio de 2015.

⁸⁵ Circular N° 55, de 2015, p. 2.

⁸⁶ La ambigüedad de esta dicotomía entre hechos «realizados» y «concluidos», la hizo notar BLANCHE REYES, pero antes de realizar esta una posible interpretación, consideró que era necesario esperar a la que efectuara la Administración tributaria para conocer la que sería la práctica del SII. BLANCHE REYES, Christian. La reforma tributaria 2014. Las nuevas medidas de control y el debido proceso. *Revista del Abogado. Colegio de Abogados de Chile*. 2014, N° 61, p. 11.

La instrucción entendió que lo buscado por el inciso 2° de la disposición transitoria era que fuese aplicada a los hechos, actos, negocios o conjunto o serie de ellos que se hayan ejecutado, celebrado o perfeccionado íntegramente en un tiempo pasado, siendo dicho tiempo pasado una fecha anterior al 30 de septiembre de 2015. La interpretación causó tanto ruido⁸⁷, que fue necesaria una precisión por parte de la Ley N° 20.899⁸⁸. Se puede estar de acuerdo o no con la justicia de la interpretación efectuada por el SII, pero una correcta ponderación jurídica no permite llegar a las conclusiones que el SII arribó⁸⁹.

Uno de los objetivos de la Ley N° 20.899, fue precisar el ámbito de vigencia de las normas generales antielusión. Por tanto, la disposición que comentamos, corresponde a una interpretación legal o auténtica de la norma de vigencia contenida en la Ley N° 20.780⁹⁰.

Con el texto definitivo de la disposición octava transitoria de la Ley N° 20.899⁹¹, que interpreta la décimo quinta transitoria de la Ley N° 20.780, se hace evidente la intención

⁸⁷ De hecho, ASTE MEJÍAS criticó duramente el que un órgano administrativo se auto atribuya competencia para revisar y objetar actos jurídicos perfeccionados antes de la entrada en vigor de la normativa específica. A su juicio, la conclusión de un contrato, término utilizado por la ley, ocurre cuando se perfecciona. Por lo demás, una interpretación del SII no puede desconocer el derecho que tiene el particular respecto de los efectos de actos jurídicos celebrados en un contexto normativo determinado y radicalmente distinto al establecido por la norma general antielusión. ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...*, cit., pp. 426-427.

⁸⁸ La controvertida interpretación señalaba que, aun hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, iniciados antes del 30 de septiembre de 2015, podían verse alcanzados por las medidas antielusivas cuando, existiendo abuso o simulación, “*se encuentre pendiente el cumplimiento de sus efectos jurídicos tributarios a la fecha de entrar en vigencia las referidas normas*”, lo que acontecería, por ejemplo, en el caso de actos o contratos: i) sujetos a plazo o condición respecto del perfeccionamiento del acto, el nacimiento de los derechos u obligaciones o su exigibilidad, pues habrían efectos jurídicos pendientes; ii) de tracto sucesivo, o iii) en general, aquellos cuyos efectos tributarios no se hayan consumado o materializado íntegramente antes del 30 de septiembre de 2015. Respecto de este último supuesto —de dudosa base legal—, el SII especificó cuándo los efectos tributarios no se encontrarían íntegramente consumados o materializados a la fecha de la entrada en vigencia de estas normas. Así, “[s]e entenderá que un acto o hecho realizado o concluido genera efectos tributarios cuando la ley le atribuye a esos actos o hechos una determinada consecuencia para efectos de la aplicación de tributos”. Entiende, en definitiva, que el acto jurídico se encuentra concluido cuando se ha “*ejecutado, celebrado perfeccionado íntegramente el último hecho, acto, negocio, de una serie de ellos que, en su conjunto, obedecen a una sola transacción u operación que produzca una consecuencia tributaria susceptible de ser considerada como elusiva*”. Circular N° 55, de 2015, pp. 2-3.

⁸⁹ De hecho, durante la discusión en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, la abogada Carolina Fuensalida criticó la interpretación efectuada en este punto por el SII mediante las circulares en comento, que no se ajustaba ni al texto ni al espíritu de las normas generales antielusión. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 101.

⁹⁰ El texto definitivo fue fijado mediante una indicación presidencial presentada el 6 de enero de 2016, y aprobada por unanimidad en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados. Durante la discusión en la Sala del Senado, se manifestó que la disposición daba certeza jurídica respecto de la aplicación de la norma general antielusión, y que reforzaba la idea de que no podía emplearse respecto de hechos, actos, contratos más allá de septiembre de 2015, lo que contrarrestaba con el efecto retroactivo que el SII pretendió darles a estas disposiciones a través de la interpretación contenida en una Circular. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., pp. 617-619.

⁹¹ El artículo octavo transitorio prescribe: “*Artículo octavo.- Para los efectos de lo dispuesto en el inciso 2° del artículo decimoquinto transitorio de la ley 20.780, se entenderá que los hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, a que se refieren los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies, 100 bis, 119*

del Gobierno de que la norma general antielusión no se aplique a operaciones que tengan efectos antes del 30 de septiembre de 2015. A partir de ahí, la norma hace una distinción:

- i) Casos en los que el SII no podrá aplicar tales disposiciones⁹² respecto de actos jurídicos fueron realizados y concluidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015:
 - a) cuando sus efectos se produjeron también con anterioridad a dicha fecha, y
 - b) cuando los efectos que se continúen produciendo a contar de esta última fecha, siempre que no se hayan modificado sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria.
- ii) Casos en los que el SII podrá aplicar tales disposiciones:
 - a) actos jurídicos realizados o concluidos a partir del 30 de septiembre de 2015;
 - b) actos jurídicos realizados o concluidos antes de dicha fecha, cuando con posterioridad a la misma se hayan modificado sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria. En este último caso, la aplicación de estas normas tendrá lugar solo respecto a los efectos posteriores que surjan a consecuencia de la modificación.

La interpretación del SII, dada a esta nueva norma transitoria, se encuentra más ceñida a la letra de la disposición transitoria en comento y no da un alcance retroactivo a las normas generales antielusión⁹³.

y 160 bis del Código Tributario, se han realizado o concluido con anterioridad al 30 de septiembre de 2015, cuando sus características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria, hayan sido estipulados con anterioridad a esa fecha, aun cuando sigan produciendo efectos a partir del 30 de septiembre de 2015. De acuerdo a lo anterior, el Servicio de Impuestos Internos no podrá aplicar tales disposiciones respecto de los efectos producidos con anterioridad al 30 de septiembre de 2015. Respecto de los efectos que se produzcan a contar de esta última fecha, provenientes de hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos realizados o concluidos con anterioridad a ella, tampoco se aplicarán tales disposiciones, salvo cuando a partir de la citada fecha se hayan modificado las características o elementos que determinan sus consecuencias jurídicas para la legislación tributaria de los referidos hechos, actos o negocios, o conjunto o serie de ellos, en cuyo caso se aplicarán sólo respecto de los efectos posteriores que surjan a consecuencia de tal modificación, en cuanto esta última y sus referidos efectos, conforme a las disposiciones legales citadas, sean considerados como constitutivos de abuso o simulación”.

⁹² Lo que no obsta que, como apunta MASSONE PARODI, tales hechos, actos o negocios pueden ser objetados o desconocidos para fines tributarios, en virtud de las disposiciones vigentes en esa fecha o de principios generales. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 614.

⁹³ El SII interpretó esta norma mediante la Circular N° 42, de 2016, que derogó la interpretación hecha a través de la Circular N° 55, de 2015, y volvió a «complementar» a la Circular N° 55, de 2014, precisando cuándo debía entenderse que existía una modificación de las características o elementos que determinan las consecuencias jurídicas para la legislación tributaria. Para la instrucción, ello tiene lugar “cuando se altera, muta o transforma, de cualquier manera uno o más de los elementos de los actos o negocios, o características de los hechos, o conjunto o serie de ellos, que los conforman”, incluyendo, dentro del concepto de elementos, aquellos esenciales, los de la naturaleza y los accidentales del acto jurídico, contenidos en el artículo 1444 del CC. Tal modificación debía producir efectos tributarios, esto es, “que

3.2. Ámbito de aplicación material

Las normas generales antielusión, contenidas en el CT, reconocen ciertas limitaciones específicas para su aplicación que van más allá del criterio temporal previamente examinado. El SII podrá hacer uso de esta herramienta siempre que haya:

- a) Ausencia de pronunciamiento en el marco del artículo 26 bis del CT⁹⁴
- b) Ausencia de una norma especial antielusión

Expresamente, el inciso 4° del artículo 4° bis del CT, prescribe que “[e]n los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4° ter y 4° quáter”⁹⁵⁻⁹⁶. La elusión no se reduce a los supuestos de abuso y simulación, sino que es más amplia, y puede estar captada por otras normas especiales o específicas antielusión⁹⁷.

Si se tiene presente que solo en el año 2014 se incorporó una norma general antielusión en el ordenamiento jurídico chileno, es fácil imaginar que existe una gran cantidad de normas especiales que luchan contra la elusión⁹⁸, lo que puede llevar a que, en la práctica,

altere, mute o transforme los elementos de la obligación impositiva, como son los sujetos, el hecho gravado, la tasa, la base imponible o el régimen de exenciones aplicables; su nacimiento o exigibilidad”, y que por sí misma o por los efectos que genera en la negociación modificada, “pueda ser considerada eventualmente como constitutiva de un abuso o simulación por aplicación de los artículos 4° ter o 4° quáter del Código Tributario”. De forma, si el acto jurídico primitivo podía ser considerado elusivo pero la modificación no, ni tampoco puede ser atacado de elusivo el acto modificado, el SII no puede aplicar estas cláusulas. Circular N° 42, de 2016, p. 3.

⁹⁴ Nos remitimos al análisis efectuado en el apartado 2.2. de este capítulo.

⁹⁵ El texto de esta norma se introdujo por la indicación del Vicepresidente de la República, mediante la indicación de 9 de agosto de 2014, posteriormente presentada al Congreso, N° 367-362, tras la firma del Protocolo de Acuerdo. Para analizar la incidencia que tiene esta norma en materia penal, vid. MATUS ACUÑA, Jean Pierre. Aspectos penales de la reforma tributaria..., cit., *passim*.

⁹⁶ Criterio que también sigue Alemania, de forma tal que, si una operación o transacción concreta es regulada en una cláusula especial antielusión, no resulta procedente aplicar la de carácter general. EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 19.

⁹⁷ De esta forma, no se comparte la apreciación de WALKER M., Ricardo. Hacia una interpretación jurídica..., cit., pp. 144-145. A su juicio, fuera de las hipótesis ilícitas de abuso o simulación, no hay elusión. La misma idea parece tener VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile...?, cit., pp. 211 y ss. A nuestro juicio, los autores omiten ponderar ciertas normas especiales antielusión, o si se quiere de control, buscan precisamente hacer tributar al contribuyente por operaciones elusivas expresamente previstas por el legislador.

⁹⁸ El SII en la Circular N° 65, de 2015, establece ejemplos en los cuales se está ante normas especiales antielusión, que harían improcedente la aplicación de las medidas generales contempladas en el CT: las disposiciones sobre tasación —cuando el precio o valor asignado al objeto de la enajenación de una especie mueble, o al servicio prestado, que sirva de base o sea uno de los elementos para determinar un impuesto, sea notoriamente inferior a los corrientes en plaza o de los que normalmente se cobren en convenciones de similar naturaleza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación— del artículo 64 del Código Tributario; las normas sobre gastos rechazados del artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta; las disposiciones sobre justificación de inversiones de los artículos 70 y 71 de la LIR; el artículo 63 de la ley 16.271, sobre Impuesto a las Herencias y Donaciones; el N° 8 del artículo 17 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regula la facultad del SII de tasar cuando el valor de las enajenaciones de un bien raíz o de otros bienes, o valores, sea notoriamente superior al valor comercial de los inmuebles de características y

el ente fiscalizador evite aplicar las disposiciones generales porque, en estos casos, como prescribe el artículo 4 bis del CT, “*las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición*”, esto es, la especial⁹⁹.

En efecto, el artículo 31 de la LIR establece los requisitos que ha de reunir un gasto para que sea considerado como necesario y su rebaja sea aceptada¹⁰⁰; si no reúne estas condiciones, será un gasto no necesario para producir la renta. Si se rechaza un gasto proveniente de una operatoria elusiva, porque no se cumplen los requisitos legales, no se habrá aplicado ningún tipo de norma general antielusiva. El ente fiscalizador solo habrá interpretado una norma tributaria. Por ello consideramos que las SSCS Rol N^{os} 25.915-2014, 17.586-2014, 22.382-2014, 29.358-2014, todas de 27 de julio de 2015, dictadas previo a la entrada en vigencia de las normas generales antielusión —si bien es cierto se pronuncian sobre la elusión y teorizan sobre ella—, rechazan el recurso de casación, no porque se esté ante un supuesto de abuso de las formas jurídicas, sino debido a que no se cumplen los requisitos legales para acceder a un régimen de tributación preferente¹⁰¹.

ubicación similares en la localidad respectiva, o de los corrientes en plaza, considerando las circunstancias en que se realiza la operación; las normas sobre precio de transferencia contenidas en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta, y las normas del artículo 41 F de la Ley sobre Impuesto a la Renta, que regula el exceso de endeudamiento para los efectos del impuesto adicional (IRNR).

⁹⁹ FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Problemas de aplicación de las normas antielusión. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2016, N^o 15, pp. 113-114, considera que la regla en comentario admite dos interpretaciones: i) o bien se excluye toda aplicación de las reglas de las normas generales antielusión, o ii) se excluyen solo los «efectos» en la tributación y las «sanciones» asociadas al abuso y la simulación, pero de todos modos el SII podría solicitar al TTA que se declarase el abuso o simulación, caso en el cual, a su juicio, las consecuencias jurídicas se regirán por el impuesto sanción del artículo 21 de la LIR, o el artículo 63 de la Ley sobre Impuestos a las Herencias y Donaciones, según corresponda. No creemos que esta segunda opción sea la correcta —tampoco lo considera el autor—, porque lo que busca la norma en estos casos es excluir del todo las normas generales antielusión y que las consecuencias jurídicas se rijan por las reglas especiales. De otro modo, habría señalado expresamente las normas que rigen las consecuencias jurídicas de la elusión, como lo hizo a propósito en un caso de elusión especialmente regulado en el artículo 14 letra E N^o 1, letra b) de la LIR.

¹⁰⁰ Al respecto, la SCS Rol N^o 23.492, de 14 de septiembre de 2015, C. 6^o, declara que no es suficiente desde el punto de vista tributario que el gasto sea obligatorio desde el punto de vista contractual para que se considere «necesario» para producir la renta.

¹⁰¹ En efecto, el C. 8^o del primero de los fallos citados, y presente en las restantes resoluciones, expresa que “*conforme con lo que se ha ido señalando, el reclamante no cumplía, al momento de ingresar al régimen, con el requisito de estar obligado a llevar contabilidad completa. En esas circunstancias, queda claro que por dicho motivo no debía beneficiarse del sistema simplificado de tributación del artículo 14 bis de la Ley de Impuesto a la Renta, fundamento al que consistentemente aluden tanto la liquidación como la sentencia recurrida*”. Consideramos que esta es la forma correcta de entender la relación entre las normas generales y especiales antielusión y los requisitos del gasto en la generalidad de los casos. FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Problemas de aplicación de las normas antielusión..., cit., pp. 112-113, tiene una postura distinta, pues a su juicio, la regla de especialidad del artículo 4^o bis del CT produce el efecto de que, aunque concurrieran los presupuestos aplicativos del abuso y la simulación, procedería aplicar el impuesto sanción del artículo 21 de la LIR, por entender que se está en presencia de un gasto rechazado. A nuestro entender, ello solo acontecerá si el gasto está pagado y concurren los requisitos de los gastos rechazados, en concreto, los del N^o 1 del artículo 33 de la LIR, y siempre que el desembolso no sea imputable a un contribuyente de impuesto global complementario o adicional en su calidad de socio, accionista, comunero o propietario.

c) Que la diferencia de impuesto determinable supere una cuantía mínima

El inciso 2º del artículo 4º quinquies del CT, dispone que “[e]sta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento”, exigencia que es aplicable tanto al abuso como a la simulación¹⁰². Existe, por tanto, una cuantía mínima bajo la cual no tienen aplicación las normas generales antielusión, cuya explicación se encuentra en la excepcionalidad de la aplicación de la norma¹⁰³. Para realizar el cálculo de este monto, se ha de tomar en cuenta la diferencia de impuestos probable, debidamente reajustada¹⁰⁴.

La normativa solo alude a la diferencia de impuesto, nada indica respecto de las rebajas de pérdidas de arrastre en renta o la disminución del crédito fiscal en el IVA, o cuando se deniega una devolución de impuestos, o la concede en un monto inferior al solicitado por el contribuyente. En tales casos, puede haber solo una corrección del monto declarado, pero no una diferencia impositiva. Es criterio del SII que estas actuaciones de fiscalización se llevan a cabo mediante resolución. Por ello, la Administración tributaria se apresuró en señalar que el límite de las 250 UTM “también se aplicará tratándose de las diferencias de devolución de impuestos existente entre lo que haya determinado el contribuyente y el Servicio”¹⁰⁵.

Si bien la doctrina se pregunta si las planificaciones tributarias elusivas —simuladas y abusivas— serían perseguibles por la vía del ilícito penal del artículo 97 N° 4 del CT,

¹⁰² Este límite no estaba contemplado en el proyecto de ley original. En un primer momento, una indicación presidencial lo incorporó solo para el abuso pero, finalmente, una segunda indicación lo extendió también a la simulación. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 170- 2130. De haberse mantenido la diferenciación se podría haber generado, tal como en España, una «huida» de la figura del abuso hacia la simulación, peligro adelantado por GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., N° 30, p. 98.

¹⁰³ Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 458.

¹⁰⁴ Tempranamente, y de manera acertada, ASTE MEJÍAS señaló que la referencia debía considerar solo la diferencia de impuestos reajustada, sin incluir los recargos legales. ASTE MEJÍAS, Christian. *Reforma tributaria. Comentada y explicada*. Santiago: Legal Publishing, 2015, p. 18, criterio que luego fue adoptado por el SII, en la Circular N° 65, de 2015, p. 21.

¹⁰⁵ Circular N° 65, de 2015, p. 21. Para ello se funda en que el artículo 4º quinquies del CT prescribe que determinado el abuso o simulación por parte del tribunal, ordenará al SII “emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda”. Ahora bien, llama la atención que el SII en la Circular N° 42, de 2016, p. 3, omite toda mención a las resoluciones, pues manifiesta que “el contribuyente respecto del cual el Servicio estima que ha realizado actos o negocios o un conjunto o serie de ellos susceptibles de ser considerados elusivos, conforme a las definiciones legales, debe reflejar en su liquidación o giro de impuestos propuesta por el Servicio, en su requerimiento, una diferencia superior a 250 UTM; no obstante lo que en definitiva falle el Tribunal”.

como última *ratio legis*¹⁰⁶, resulta a lo menos discutible que conductas que no son impugnables por la vía de la correcta determinación de la obligación tributaria sean constitutivas de delito fiscal¹⁰⁷, por consideraciones relativas al principio de intervención mínima y subsidiariedad del Derecho penal.

d) Que la actuación de fiscalización no se encuentre prescrita¹⁰⁸

4. La facultad de «calificar» hechos, actos y negocios

Artículo 4° bis inciso 1° del CT dispone:

Artículo 4° bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

Como puede apreciarse, la norma es prácticamente calcada a la figura regulada en el artículo 13 de la LGT¹⁰⁹.

La doctrina entiende que la incorporación de esta norma en el Derecho tributario chileno marca un punto de inflexión respecto a la facultad de calificación del SII y “*fija con suficiente claridad los límites y márgenes que circundan la potestad de calificación de hechos, actos o negocios jurídicos por la administración tributaria*”¹¹⁰. La norma precisa que lo relevante es la naturaleza «jurídica» del hecho, acto o negocio¹¹¹, lo que tendrá importancia para descartar la interpretación económica¹¹² en la aplicación de las normas generales antielusión.

¹⁰⁶ GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., pp. 206-207.

¹⁰⁷ En este sentido, VERGARA QUEZADA, quien vincula esta opción del legislador a los principios de proporcionalidad, racionalidad y eficiencia. VERGARA QUEZADA. Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., pp. 373-374.

¹⁰⁸ Vid. Capítulo VII.2.6.2.

¹⁰⁹ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. *Tópicos de Derecho tributario...*, cit., p. 30. En este punto debemos atenuar nuestra posición inicial, contenida en NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. *Análisis crítico...*, cit., p. 18, según la cual consideramos la figura contemplada en el inciso 1° del artículo 4 bis del CT como un principio general de la norma general tributaria. Hoy, tras un examen más acabado de la materia, y teniendo presente la realidad española de donde se extrajo la regulación, creemos que, más que un principio general, corresponde a una figura autónoma.

¹¹⁰ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., p. 155.

¹¹¹ CATTANEO ESCOBAR, Isaías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. *Elusión tributaria...*, cit., p. 232.

¹¹² Trataremos la interpretación económica en el Capítulo IX.2.1.1. y alguna referencia haremos en el presente Capítulo, en el apartado 6.2. Por ahora, baste señalar que el inciso 1° del artículo 4 bis del CT en comento no habilita para entender consagrada la interpretación económica en la legislación chilena. Por ello no seguimos en este punto a YÁÑEZ VILLANUEVA, quien manifiesta que esta disposición constituye una señal preocupante para los contribuyentes “*en la medida que podría servir de excusa para excesos interpretativos por parte de la administración tributaria, que se acercan a un principio de interpretación*”

Ahora bien, los contornos de la «calificación» como herramienta de lucha en contra de la elusión fiscal no fueron delimitados por el ente fiscalizador chileno. Su ejercicio no se vincula a ninguna exigencia procedimental —ni legalmente ni por regulación administrativa¹¹³—, y tampoco se contempla una cuantía mínima para su utilización, lo que a nuestro juicio bien podría hacer caer en la tentación al órgano fiscalizador de utilizar esta disposición para prescindir de los efectos jurídicos de planificaciones fiscales elusivas, evitando la tramitación del cauce administrativo y judicial previsto para la declaración de abuso y simulación.

De todos modos, para que la Administración tributaria pueda hacer uso de la calificación, ha de existir una disconformidad manifiesta, patente, que salte a la vista, como si se denominara compraventa una operación que reúne todos los requisitos legales para entender que nos encontramos ante una donación, ya que no se fija un «precio» por la cosa.

Cada vez que un fiscalizador considere que con los antecedentes que cuenta en su poder es notorio y evidente que la denominación dada por el contribuyente no corresponde con la naturaleza del contrato, tendrá dos alternativas: o dentro del procedimiento general prescinde de la denominación dada y atiende a la naturaleza jurídica del mismo, o considera que hay simulación o abuso de las formas jurídicas. La primera alternativa no está cerrada en las instrucciones emitidas por el ente fiscalizador y, en la segunda, se parte de la base que el problema de la elusión es un problema de calificación¹¹⁴.

económica de la ley tributaria, que generalmente es desechado en los países de tradición jurídico europeo-continental, por constituir una grave amenaza a la seguridad jurídica”. YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 238. En contra, GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., p. 93.

¹¹³ El procedimiento en un primer momento fue instruido mediante la Circular N° 65, de 2015, posteriormente modificado por la Circular N° 41, de 2016. Ninguna de estas instrucciones contempla una regulación específica del uso de la facultad de calificación.

¹¹⁴ Analizaremos con más profundidad las posturas que estiman que las normas generales antielusión tienen naturaleza jurídica de «calificación» en el Capítulo IX.2.2. GONZÁLEZ ORRICO analiza esta disposición y se pregunta si la calificación constituye también una herramienta específica. Concluye —siguiendo a GARCÍA NOVOA— que no lo es, pues solo corresponde hablar de medida especial o específica cuando legalmente se le atribuyen a la Administración potestades extraordinarias para, por ejemplo, recalificar actos o negocios realizados con fines elusorios. GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. *Revista Actualidad Jurídica (Universidad del Desarrollo)*. 2015, N° 32, pp. 232; 241-242. Consideramos que se debe tener cuidado en este punto, pues el autor español escribe en una realidad determinada, en la cual la calificación fue utilizada hasta el año 1995, en reemplazo del fraude a la ley.

Teniendo presente que la regulación chilena es prácticamente una copia de la española, lo que haremos es examinar la opinión que esta norma ha generado entre los autores chilenos.

En primer lugar, nos referiremos a la prescindencia de “*la forma o denominación que los interesados le hubieran dado*”, esto es, la irrelevancia de la denominación del acto o negocio¹¹⁵.

Más allá de las críticas que puedan hacerse a quienes identifican en la norma que establece la calificación reglas de interpretación en materia tributaria¹¹⁶ —que son procesos aplicativos que aunque relacionados, reconocen diferencias¹¹⁷—, se ha dicho que la norma no presenta ninguna innovación, pues ya estaba incluida en la legislación¹¹⁸. Esta afirmación en materia tributaria no resultaba tan clara¹¹⁹.

¹¹⁵ El propio Modelo de Código Tributario del CIAT, de 2015, en su artículo 10.1 expresa que “[l]os hechos con relevancia tributaria se calificarán con los mismos criterios, formales o materiales, utilizados por la ley al definirlos o delimitarlos”. El comentario señala que la regla de calificación atiende a la naturaleza jurídica del acto, hecho o negocio realizado, teniendo en cuenta para ello los criterios señalados por la ley al definirlos.

¹¹⁶ Es de esta opinión VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva..., cit., p. 154, para quien la incorporación de esta norma supone la inclusión en la legislación chilena de una disposición que tiene sentido en España, pero no en Chile, pues “*las reglas sobre interpretación de los contratos hacen irrelevantes las denominaciones que las partes les den a sus acuerdos. Así las cosas, las obligaciones tributarias en Chile siempre han nacido y se han extinguido con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, por lo que existe una repetición de un principio general*”. Por lo demás, estima que era la práctica del SII calificar los actos y contratos prescindiendo de la denominación empleada por las partes y atendiendo a las reglas de interpretación del Código Civil. También YÁÑEZ, quien considera que la disposición establece un nuevo principio de interpretación de la ley tributaria que se aparta del, hasta entonces vigente, propio del Derecho privado, según el cual los hechos, actos o negocios realizados por los particulares se interpretaban “*en primer y primordial lugar, de conformidad a la denominación y configuración que le den dichos particulares, a menos que el legislador haya establecido una excepción expresa y de derecho estricto (lo que se conoce comúnmente como ‘cláusulas especiales anti-elusivas’) o que la denominación y/o configuración empleada sea una mera apariencia jurídica (una ‘simulación’), que disimula, oculta o desfigura hasta hacer irreconocible el hecho, acto o negocio verdaderamente ejecutado o celebrado. Conforme a dicho principio ‘privatista’ de interpretación de la ley tributaria, los efectos tributarios de tales hechos, actos o negocios [...] surgen y se ejecutan con arreglo a la configuración o denominación que le han dado los particulares*”, de forma tal que ya no se interpretarán teniendo en cuenta la autonomía privada, sino en atención a la naturaleza jurídica de la actividad. YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 235.

¹¹⁷ Vid. Capítulo IX apartados 2.1. y 2.2.

¹¹⁸ BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 77, ya que a su juicio “*siempre se ha entendido que la calificación de un acto o contrato no pasa por el nombre o denominación con el que las partes lo hubieren ‘bautizado’, sino que, ineludiblemente, se debe atender a la real voluntad, objeto y causa del negocio jurídico*”.

¹¹⁹ Para que sea procedente el beneficio de devolución de IVA del artículo 27 bis de la LIVS, uno de los requisitos es que quien la solicita sea contribuyente de tal impuesto. El transporte de pasajeros está exento, de conformidad con el artículo 13 N° 3 de tal ley. El caso es el siguiente: quien prestaba el servicio acordó con el cliente modificar el contrato de transporte de pasajeros por una rebaja del 5% del precio, para establecer una nueva modalidad, consistente en la celebración de dos contratos: uno de arriendo de vehículos y otro por su operación, con trabajadores provistos por una segunda empresa, ambos afectos a IVA. Si se es agudo, es posible encontrar una similitud con la planificación del caso Sociedad Inmobiliaria

En segundo lugar, la norma regula la incidencia en materia tributaria de los vicios o defectos de los actos jurídicos, y prescribe que a efectos tributarios ha de prescindirse “*de los vicios o defectos que pudieran afectarles*” a los actos o negocios¹²⁰.

A nuestro juicio esta disposición no hace más que explicitar en el ámbito tributario la regla general del Derecho civil —en materia de nulidad de los actos y contratos—, según la cual, frente a un vicio de nulidad, los actos producen sus efectos propios, en virtud del principio de anulabilidad, de forma tal que solo frente a una nulidad declarada judicialmente los actos y contratos desaparecerán de la vida jurídica, con efecto retroactivo¹²¹. Pero para ello se requiere de una declaración judicial previa, que no necesariamente debe tener lugar en un juicio de nulidad¹²².

Bahía. A falta de vigencia del abuso de las formas jurídicas, lo que el SII reprocha es ejercer una actividad exenta de IVA y pretender tener derecho a la devolución del impuesto.

El tribunal de primera instancia entiende que la prestación objeto del contrato en nada cambió, por lo que modificar el nombre del contrato no puede configurar un hecho gravado, ya que se está ante un supuesto de exención irrenunciable, a pesar de que el prestador de servicio haya variado. E interpreta que si se atiende “*a las formas jurídicas, como al contenido puro y real del hecho económico pactado entre las partes, se llega a la conclusión de que el servicio prestado es de transporte de pasajeros*”. STTA de Bío-Bío RIT GR-10-00140-2013, de 1 de septiembre de 2014, Cs. 17°-18°; 24°.

En segunda instancia, la SCA de Concepción, de 12 de agosto de 2015, revocó el fallo. En los Cs. 4°-8°, declaró que el procedimiento general de reclamaciones solo facultaba al juez para analizar la legalidad —motivación y oportunidad— de los actos del SII, pero no una instancia para revisar la (in)eficacia de los negocios jurídicos, por problemas de «causa», porque si se estimaba que había simulación o abuso de la personalidad jurídica, ello debía ser probado en la instancia correspondiente, añadiendo que “*los tribunales tributarios, en sus distintas instancias en cuanto tribunales contenciosos administrativos, no tienen facultades de recalificación de contratos privados, ya que esta atribución solo se ha incorporado en nuestro ordenamiento jurídico en la Ley N° 20.780, la que, como se sabe, no está vigente*” (C. 8°). El SII casó el fallo y la SCS Rol N° 20.157-2015, de 10 de noviembre de 2016, obviando el análisis de la calificación en sede fiscal, precisa que solo hay que determinar si el contribuyente tiene derecho a la devolución solicitada, y concluye que no lo tiene, en atención a la naturaleza de las operaciones. Para llegar a tal conclusión la Corte Suprema hizo algo más que interpretar la ley, derechamente calificó las operaciones realizadas por el contribuyente.

¹²⁰ Lo que también está de acuerdo con el Modelo de Código Tributario del CIAT, que en su artículo 12, denominado validez de los actos, prescribe que “[l]a obligación tributaria no será afectada por circunstancias relativas a la validez de actos o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes, ni por los efectos que los hechos o actos gravados tengan en otras ramas”. Los comentarios al artículo manifiestan que verificado el presupuesto del tributo, este se hace exigible, por lo que la introducción de algún defecto en la operación que acarree su nulidad cuando fuese procedente el gravamen, no puede servir para eludir la obligación, toda vez que se entiende que se ha expresado capacidad económica. Sin embargo, quedan fuera de esta norma, los casos en que se produce la anulación, rescisión o resolución de los actos jurídicos que dan lugar a la obligación tributaria, así como los ingresos por actos ilícitos cuando se produzca la devolución de los estos.

¹²¹ Responde a esta misma idea el N° 2 del artículo 21 de la LIVS, que prescribe que del impuesto determinado o del débito fiscal se deducirán “2°.- *Las cantidades restituidas a los compradores o beneficiarios del servicio en razón de bienes devueltos y servicios resciliados por los contratantes, siempre que correspondan a operaciones afectas y la devolución de las especies o resciliación del servicio se hubiere producido dentro del plazo de tres meses establecido en el inciso segundo del artículo 70°[...]*”.

¹²² Es así como el artículo 1683 del CC, prescribe que “[l]a nulidad absoluta puede y debe ser declarada por el juez, aun sin petición de parte, cuando aparece de manifiesto en el acto o contrato”.

Creemos que lo que busca la disposición es evitar que el contribuyente se escude en vicios de los actos jurídicos que ha llevado a cabo para sustraerse del cumplimiento tributario¹²³, y es un avance establecer legalmente lo que antes era un criterio administrativo¹²⁴.

La norma no busca someter a tributación actos, contratos o negocios anulados por contener vicios¹²⁵. Una interpretación de esta índole no solo sería arbitraria, sino que además gravaría un supuesto en el cual el hecho imponible no se verificó, porque con la declaración de nulidad el acto o contrato desaparece de la vida jurídica, ya que tal declaración produce efectos retroactivos¹²⁶.

Finalmente, y en tercer lugar, queremos destacar que la legislación chilena no contempla una prohibición de la analogía de manera positiva, pese a lo cual, no creemos que se trate de una omisión relevante¹²⁷. En efecto, a pesar de que se consagra la prohibición de analogía en el Derecho español, ello no ha sido obstáculo para que un sector importante de la doctrina considere que en los supuestos de fraude a la ley existe una aplicación analógica de las normas tributarias¹²⁸. Es más, bien podría sostenerse que su omisión responde a la intención deliberada del legislador de no incorporar a la legislación nacional los problemas suscitados en España con dicha norma, reforzando el firme criterio jurisprudencial y doctrinario de vigencia de la prohibición de integración del

¹²³ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., p. 94.

¹²⁴ No podemos seguir en este punto a VERGARA QUEZADA para quien la disposición es una reiteración de normas generales, teniendo en cuenta la posición expresada por el SII en la Circular N° 75, de 1997, que instruyó que “*del tenor de las disposiciones legales citadas y por aplicación de los principios generales del derecho, se concluye que mientras la nulidad no sea declarada judicialmente, el acto o contrato produce todos sus efectos legales*”, y que esta era la solución mayoritariamente aceptada en la doctrina civil. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva..., cit., pp. 155-156.

¹²⁵ Como parece entenderlo BLANCHE REYES, para quien la norma en comento debía ser aclarada, pues podía “*interpretarse como que el SII pudiera hacer sobrevivir el hecho gravado respecto de operaciones que civilmente sean declaradas anuladas o declaradas inexistentes*”. BLANCHE REYES, Christian. La reforma tributaria 2014..., cit., p. 11.

¹²⁶ YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 237. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 82. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 622. OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., pp. 167-168. De esta forma, declarada judicialmente la nulidad por sentencia firme, los efectos jurídicos de los actos contemplados en la declaratoria de nulidad se retrotraen en virtud de lo dispuesto en el artículo 1687 del CC. Respecto al acto declarado nulo, el SII es un tercero, por lo que si el contribuyente quiere hacer valer tributariamente esta circunstancia ha de ejercer el derecho contemplado en el artículo 126 del CT y solicitar la restitución de las sumas pagadas indebidamente a título de impuesto. Esta es la vía idónea y no, como manifiesta BOETSCH, una demanda de restitución al Fisco conjuntamente con la demanda en que se ejerza la nulidad civil, ni tampoco un juicio civil especial al efecto, si no se ejerció la opción anteriormente apuntada por el autor. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 83.

¹²⁷ Totalmente en contra de nuestra postura, YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., pp. 237-238, para quien la prohibición de analogía y la calificación, en el Derecho español, constituyen un «binomio indivisible» que orienta al intérprete —tribunal o Administración— a la hora de interpretar el sentido y alcance de la calificación.

¹²⁸ Vid. Capítulo IX.2.4.

ordenamiento jurídico, a través de la analogía, por la aplicación del principio de reserva legal tributario¹²⁹.

5. Las normas generales antielusión en la legislación chilena

A lo largo de este trabajo nos hemos referido a las normas generales antielusión en plural, porque el legislador chileno incluye dentro de esta categoría al «abuso de las formas jurídicas» y a la «simulación»¹³⁰.

La doctrina ha sido muy crítica acerca de los términos amplios en que están redactadas las normas generales antielusión, especialmente el abuso de las formas jurídicas¹³¹, pero hemos visto que la referencia a conceptos jurídicos indeterminados es connatural a este tipo de regulación¹³², y no percibimos razones de índole constitucional para objetar la regulación establecida.

Ha de reconocerse que la inclusión de estas normas en el CT ha sido fundamental, al punto que se ha afirmado que corresponden a *“las normas más importantes que contiene el Código Tributario en materia de elusión y evasión”*¹³³. Actualmente el legislador chileno es claro y determina un límite al ejercicio de la autonomía de la voluntad en materia tributaria.

Antes de entrar en el detalle de la regulación, consideramos necesario realizar ciertas precisiones:

- i) Los efectos de la declaración de abuso o simulación, por expresa disposición del inciso final del artículo 4° quinquies del CT, se limita al ámbito tributario, sin

¹²⁹ Vid. Capítulo II.2.3.

¹³⁰ Nos remitimos al análisis efectuado en el Capítulo I.4.

¹³¹ De hecho, para GARCÍA ESCOBAR y ÁLVAREZ MAYA, se afectaban gravemente las garantías de los contribuyentes frente a la falta de precisión de las conductas elusivas, las que serían en definitiva determinadas por el Director del SII, *“irrogándose facultades legislativas bajo el alero de la nebulosa prerrogativa de ‘interpretar’ la ley tributaria”*, lo que era abiertamente inconstitucional, pues es una regulación inferior a la legal, en definitiva materializaría la descripción de las conductas contempladas en la ley. Para estos, la utilización de conceptos vagos e imprecisos solo puede apuntar a abrir la discrecionalidad administrativa, única en Chile, pudiendo desconocer y recalificar actos jurídicos, generando una mayor burocracia y una menor libertad ciudadana. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que supone el artículo 100 bis del Código Tributario. *Revista Actualidad Jurídica (Universidad del Desarrollo)*. 2014, N° 30, p. 60.

¹³² Capítulo V.1.3.a).

¹³³ GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., p. 189. Creemos que su incorporación es un hito y supera el sentir de la doctrina tributaria perfectamente condensada en lo manifestado por RECARREN, Soledad. *Planificación Tributaria...*, cit., p. 71, para quien era muy difícil, sino imposible, que el legislador incorporara este tipo de cláusulas.

perjuicio de lo cual, si nada se hubiese dicho al respecto, habríamos llegado a la misma conclusión por aplicación de lo dispuesto en el artículo 4° del CT¹³⁴.

- ii) El legislador incluye a la simulación como un supuesto de elusión¹³⁵.
- iii) La carga de la prueba u *onus probandi* recae sobre el SII, en virtud de lo prescrito por el inciso 5° del artículo 4° bis del CT¹³⁶, que debe acreditar que existe abuso o simulación ante los tribunales de justicia¹³⁷, lo que constituye una excepción a la regla general¹³⁸. Ahora bien, esta regla que parece absoluta debe ser matizada pues la propia regulación introducida por la Ley N° 20.780, reconoce en un supuesto una presunción simplemente legal de abuso o simulación¹³⁹.

¹³⁴ Según el cual “[l]as normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes”.

¹³⁵ En Derecho comparado, esta última se reconoce más bien como un supuesto de evasión. Vid. Capítulo I apartados 4 y 5. Esta equiparación tiene lugar con la indicación N° 367-362, de 9 de agosto de 2014, del Vicepresidente de la República, con la fijación del texto definitivo del artículo 4° bis del CT. A pesar de lo anterior, ya durante la tramitación de la Ley N° 20.780, podemos encontrar indicios de que para el Gobierno ambos conceptos eran elusivos. Así, por ejemplo, ante la Comisión de Hacienda del Senado el Ministro de Hacienda alude indistintamente ambas como supuestos de elusión. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 1391-1392.

¹³⁶ Esta regla no estaba incorporada en el proyecto de ley, sino que se incluyó por la indicación N° 367-362, presentada por el Vicepresidente de la República, de fecha 9 de agosto de 2014, en cumplimiento del Protocolo de Acuerdo, y que representa una exigencia efectuada durante la tramitación parlamentaria de la Ley N° 20.780. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 1161.

¹³⁷ La disposición prescribe: “[c]orresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis”.

¹³⁸ La regla general está establecida en el artículo 21 del CT según la cual la carga de la prueba recae sobre el contribuyente: “Artículo 21.- Corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto.

El Servicio no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos. En tal caso, el Servicio, previos los trámites establecidos en los artículos 63 y 64 practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder. Para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero [...]”.

¹³⁹ El artículo 14, letra E, N° 2, inciso final de la LIR, prescribe “[e]n caso de no presentarse la referida declaración por parte del constituyente del trust, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la constitución del trust constituye abuso o simulación conforme a lo dispuesto en los artículos 4 bis y siguientes del Código Tributario, aplicándose la tributación que corresponda de acuerdo a la calidad de los intervinientes y la naturaleza jurídica de las operaciones”. La disposición impone la obligación de presentar una declaración anual en la forma y plazo que determine el SII mediante resolución, dando cuenta de la información de ciertos antecedentes al ente fiscal, a los contribuyentes o entidades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en el país, sean o no sujetos del impuesto a la renta, que tengan o adquieran, en un año calendario cualquiera, la calidad de constituyente o *settlor*, beneficiario, *trustee* o administrador de un *trust* creado conforme a disposiciones de derecho extranjero.

- iv) Debemos señalar que la legislación tributaria expresamente contempla dos casos de abuso o simulación: el primero, establecido en el artículo 14, letra E, N° 2, de la LIR¹⁴⁰; el segundo, en el artículo 14, letra E, N° 1, letra b) de la LIR¹⁴¹.
- v) El SII no ha utilizado las figuras del «abuso de las formas jurídicas» y de la «simulación», toda vez que a esta fecha no ha habido fiscalizaciones realizadas conforme con las reglas del artículo 4° quinquies del Código Tributario y, por lo mismo, tampoco se han presentado requerimientos a los Tribunales Tributarios y Aduaneros por parte del Director de dicha repartición pública¹⁴².

5.1. La «buena fe» como justificación a la regulación de las normas generales antielusivas

Artículo 4° bis incisos 2° y 3° prescribe:

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos impositivos establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos impositivos en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente¹⁴³.

¹⁴⁰ Vid. nota anterior.

¹⁴¹ Establece que las empresas, entidades o sociedades domiciliadas, residentes, establecidas o constituidas en Chile, que obtengan rentas pasivas de acuerdo con el artículo 41 G de la LIR, no podrán utilizarlas en forma abusiva para diferir o disminuir la tributación de los impuestos finales de sus propietarios, socios o accionistas. Para una crítica a esta última hipótesis, vid. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Un sistema tributario coherente. *La Semana Jurídica*. 2014, N° 112, p. 3.

¹⁴² En efecto, a través de la Res. Ex. SII N° LTNot 0013956, de 22 de marzo de 2018, el ente fiscalizador absolvió una consulta que le formulamos y nos indicó que “[a] la fecha, no existe un requerimiento del Director presentado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros [...]. Respecto de las fiscalizaciones que se han llevado a cabo en relación con la cláusula general anti elusión, al amparo de los artículos 4 bis, 4 ter, 4 quáter y 4 quinquies del Código Tributario, se informa que a esta fecha no existen casos sometidos al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos”. El mismo documento señala que la Administración tributaria ha decidido utilizar una estrategia basada en un enfoque preventivo, a través de la utilización de la consulta pública del artículo 26 bis del CT, de la elaboración periódica de un Catálogo de Esquemas Tributarios que sirva de guía o referencia para la comunidad de negocios e intermediarios tributarios, y dando a conocer diferentes temáticas de cumplimiento tributario a través del Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario de febrero de 2018.

¹⁴³ El proyecto de ley original no contenía esta regulación. Durante la tramitación parlamentaria, en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, el Sr. Hernán Larraín, director ejecutivo del Centro de Estudios Horizontal, manifestó que era necesario realizar especificaciones a la figura de la calificación, y que la norma asumiese “el principio de la mala fe”. La inclusión de este principio fue definida tras la firma

De esta forma, el deber de la Administración de reconocer la buena fe del contribuyente no es absoluto y reconoce su límite en la elusión¹⁴⁴. Es así como el inciso 3° del artículo 4° bis del CT, dispone que “*no hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imposables*”¹⁴⁵.

Para evitar repeticiones, nos referiremos a las particularidades de la regulación chilena¹⁴⁶. Con anterioridad a esta normativa la legislación tributaria no reconocía la buena fe del contribuyente de manera expresa. Se podía llegar a esta conclusión a partir de lo supuesto en el artículo 707 del CC, que consagra una presunción de buena fe y que la doctrina tiene carácter general¹⁴⁷, pero su reconocimiento expreso en materia tributaria viene a mejorar la posición del contribuyente frente a la Administración, y continúa en la senda del camino iniciado con el reconocimiento de los derechos del contribuyente en el artículo 8 bis del CT, mediante la Ley N° 20.420, de 2010¹⁴⁸.

del Protocolo de Acuerdo, mediante la presentación de una indicación cuando el proyecto de ley se encontraba en el segundo trámite constitucional, ante el Senado, por el Vicepresidente de la República, de 9 de agosto de 2014, N° 367-362. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 289; 2126.

Previo a la regulación de esta norma, la Iltma. Corte de Apelaciones de Talca había manifestado que el sistema tributario presumía la buena fe del contribuyente al señalar que “[n]uestro sistema tributario por regla general es de autodeterminación, por lo menos en los impuestos principales, como lo son el Impuesto a la Renta y al Valor Agregado. Es decir, se le entrega al contribuyente el deber de declarar la existencia de los hechos gravados por él realizados en el periodo [...]. En otras palabras, nuestra ley presume la buena fe del contribuyente. Por lo tanto, lo normal, que es lo que se presume de acuerdo a las reglas generales, es que el contribuyente declare sus impuestos de buena fe, en caso contrario, de presumirse la mala fe, los impuestos los determinaría sólo la Administración”. SCA de Talca, Rol N° 22-2012 TRI, de 31 de mayo de 2013, C. 12°.

¹⁴⁴ Contrariamente a la postura que hemos sostenido a lo largo de este trabajo, BOETSCH considera que del principio de la buena fe se colige la licitud de toda planificación tributaria. Sin embargo, conceptualiza a la planificación fiscal como economía de opción, porque la entiende como “*la elección de algunas de varias alternativas lícitas permitidas por la ley para el desarrollo de sus negocios o actividades mediante las cuales este obtiene un ahorro tributario*” y, a continuación, señala que la planificación fiscal hoy encuentra su límite en el abuso de las formas jurídicas y en la simulación. De esta forma, estima que estaremos ante una planificación tributaria y, por lo mismo, lícita, si el contribuyente utiliza mecanismos previstos por el legislador; en caso contrario, se estará ante una elusión. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 4-5; 8-9.

¹⁴⁵ Durante la tramitación del proyecto de ley que derivó en la dictación de la Ley N° 20.899, el abogado del Ministerio de Hacienda Ricardo GUERRERO, manifestó que “*la buena fe se acaba cuando ‘elude’ el hecho imponible, esto es, cuando se vulnera el sentido de la ley EXCLUSIVAMENTE en los casos de abuso de las formas jurídicas o en la simulación*”. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 189. Es más, dentro de la propia doctrina chilena se había manifestado esta situación. En esta línea, GARCÍA ESCOBAR expresó en el año 2005 que “*la práctica elusoria está infringiendo el principio de la Buena Fe, ya que a través de medios artificiosos se está impidiendo el nacimiento del hecho gravado, y así, evitando el impuesto*”. GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *La naturaleza jurídica...*, cit., p. 137.

¹⁴⁶ Vid. Capítulo II.4.

¹⁴⁷ En este sentido BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 105.

¹⁴⁸ Como apunta BOETSCH GILLET, la consagración positiva de un principio general es de gran importancia toda vez que hace más patente, tanto su existencia al juez y a la comunidad toda, cuanto su plena aplicabilidad en el ordenamiento. Ello, no hace más que responder al fenómeno de revitalización del principio de buena fe, y se asocia a valores como son la honradez, corrección, rectitud, veracidad, confianza legítima, coherencia y racionalidad y que, en definitiva, nos sirve de parámetro para determinar, como sociedad, cuándo una actuación es contraria a derecho porque no se corresponde con el patrón de conducta

Si bien la elusión ha sido concebida por el legislador de manera objetiva¹⁴⁹, sin que sea necesario acreditar ningún tipo de intencionalidad para que resulte aplicable el abuso de las formas jurídicas o la simulación, es innegable que bajo la actuación del contribuyente está presente la intención de eludir. Ello es evidente en la simulación, en que se oculta o engaña a la Administración tributaria¹⁵⁰, pero también está presente en el abuso¹⁵¹, y fluye de la propia definición de norma general antielusión de GARCÍA NOVOA, cuando alude a que estas reglas asignan a la “*Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir*”¹⁵².

Lo que ocurre es que la intencionalidad no es un elemento que se deba probar, ya que el legislador efectúa una ponderación *a priori* en cuanto a la posición anímica del contribuyente¹⁵³, y entiende que el comportamiento elusivo es siempre reñido con la buena fe. Como apunta DÍEZ-PICAZO, las nociones de buena y mala fe “*permiten una cierta objetivación, de manera que, en cada caso concreto, no habrá que analizar tanto la genuina y subjetiva buena o mala fe del concreto sujeto, que es lo que ordenaría*

exigible a los miembros de la comunidad. BOETSCH GILLET, Cristián. *La buena fe contractual...*, cit., pp. 21; 34; 38-41; 60.

¹⁴⁹ SAFFIE —conocido comúnmente como el padre de estas normas— entiende que es irrelevante la consideración del elemento subjetivo toda vez que el “*abuso de las formas jurídicas’ no requiere que se abuse maliciosamente de las normas sino que se actúe contra el propósito de las mismas*”. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 439. El SII en la Circular N° 65, de 2015, p. 2, expresamente recoge esta idea, pues instruye que la aplicación de abuso o simulación “*no depende de la existencia o prueba del dolo o malicia*”.

¹⁵⁰ Por lo que no podemos seguir a VERGARA QUEZADA, para quien “*se descarta la posibilidad de que exista simulación culposa en perjuicio del fisco, porque al ser esencial en la simulación el acuerdo de las partes para engañar, no queda sino rechazar de plano la posibilidad de la simulación como resultado de la negligencia; igualmente, podemos sostener que se debe desechar la posibilidad de determinar la existencia de la simulación sin establecer la intención de las partes, porque dilucidar la intención es indispensable para diferenciar la simulación del error, es decir, del caso en el cual las partes entendían de forma diferente lo que acordaban, o el caso en el que la calificación jurídica que las partes hicieron es equivocada*”. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. La despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2016, N° 16, p. 249.

¹⁵¹ PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 172, entiende que incluso los casos de «abuso» —posterior «conflicto»— de la norma tributaria denotan un propósito de eludir el impuesto. Incluso si la norma está redactada en términos objetivos, tal ánimo puede inducirse, precisamente, de los elementos objetivos que la cláusula general antielusión contempla. También RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación..., cit., pp. 52-53. En Chile, tiene una postura similar a la nuestra GÁRATE, para quien es difícil concebir que el contribuyente aspire a un resultado más ventajoso sin que se haya propuesto dicho objetivo y haya realizado operaciones matemáticas para conseguirlo. De esta forma, entiende, habría que presumir la intencionalidad en la actuación del contribuyente, ya que para conseguir el resultado económico buscado, se ha representado como cierta y ha aceptado la concatenación lógica de sus actos. GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., p. 202.

¹⁵² GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., p. 10. EL MISMO. *La cláusula...*, cit., p. 259.

¹⁵³ Así creemos lo entiende en la doctrina chilena YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., pp. 239-240.

*siempre el posible «proceso de intenciones», como la conformidad de la conducta con el tipo o modelo ideal, según los rasgos exteriores socialmente reconocibles»*¹⁵⁴. Es por esto por lo que consideramos no resulta legalmente necesario examinar la malicia en la actuación del contribuyente. No es necesario, ya que el Código entiende que el contribuyente actuó de mala fe. De esta forma, “[m]ás allá de la buena fe el acto de ejercicio es inadmisibile y se torna en antijurídico”¹⁵⁵. Sin embargo, la ilicitud y consiguiente reacción del ordenamiento jurídico frente a un caso de elusión se explica porque a través de estas conductas el contribuyente vulnera el principio de buena fe.

¿A qué buena fe se refiere el artículo 4° bis del CT? OSORIO y GONZÁLEZ han manifestado que no apunta a aquella que se predica respecto de la celebración y ejecución de un contrato, sino a “*la buena fe que precedió a la selección de un determinado tipo negocial, de cara al tratamiento tributario que la ley le acuerda*”¹⁵⁶ y se presenta como límite a las facultades de calificación de la Administración tributaria, ya que si esta considera que el contribuyente vulneró tal principio, debe poner en marcha el aparataje judicial para obtener una declaración en tal sentido¹⁵⁷.

La norma, sin embargo, ha recibido bastantes críticas. Algunas se refieren a aspectos formales¹⁵⁸, pero otras son de fondo. Así, en primer lugar, se apunta a que la buena fe se contempla como una obligación para la Administración tributaria en circunstancias que se estima debió presumirla a efectos garantistas¹⁵⁹. En segundo lugar, entiende que el

¹⁵⁴ DÍEZ-PICAZO, Luis. «Prólogo» obra de WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Trad. de Luis Díez-Picazo. Madrid: Editorial Civitas, 1982, pp. 13-14. En la doctrina chilena, FUEYO estima que en el fraude de ley civil se respeta la literalidad de la norma, pero por un camino metodológicamente frustrante se contradice el valor inserto en la ley. La contradicción afirma “*es de mala fe, rechazándose que podría haber transgresión no importando que fuera hasta de buena fe. Como dice Demófilo de Buen, ‘ello conduciría a la conclusión contradictoria de admitir actos fraudulentos sin fraude’*”. FUEYO LANERI, Fernando. El fraude a la ley. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*. 1991, Tomo LXXXVIII, N° 2, p. 30.

¹⁵⁵ DÍEZ-PICAZO, Luis. *La doctrina...*, cit., p. 202. Una vez cerrado el debate en la Sala del Senado, estando la Ley N° 20.780, en Segundo Trámite Constitucional, tras la incorporación del texto definitivo del artículo 4° bis del CT, el entonces Ministro de Hacienda manifestó que en el proyecto de ley debatido se había diseñado un sistema tributario basado en dos principios: el sistema se basa en la buena fe de los contribuyentes, e impide la elusión de acuerdo con las exigencias de la norma general antielusión, cuando el diferimiento de los tributos es simulado o abusivo. *Historia de la Ley N° 20.780...*, cit., p. 3332.

¹⁵⁶ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., p. 171. También en GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Reflexiones en torno a la potestad..., cit., p. 240.

¹⁵⁷ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., pp. 171; 173. También en GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Reflexiones en torno a la potestad..., cit., pp. 240-241.

¹⁵⁸ YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 238, se critica su ubicación, ya que a su juicio debió incluirse en el artículo 8 bis del CT, dentro del estatuto de derechos o garantías del contribuyente.

¹⁵⁹ YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 239, si bien constata que como contrapartida se estableció que el *onus probandi* recae en el SII y que, por tanto, en los hechos, el efecto es el mismo que si se hubiese establecido la presunción de buena fe, teniendo presente que se está ante un caso difícil, no solo debe ponerse atención tanto en los efectos como en las formas.

legislador es excesivamente severo e incurre en un error dogmático al equiparar elusión con mala fe o dolo, y que ello es restrictivo de las posibilidades de actuación del contribuyente¹⁶⁰, teniendo presente que es un principio general el hecho de que la mala fe debe ser probada, a menos que la ley expresamente señale lo contrario¹⁶¹. Y, en tercer lugar, también se le ha reprochado que es inconsistente que se establezca legalmente que no hay buena fe en las hipótesis de abuso cuando, según la propia regulación del artículo 4° ter del CT, lo determinante de estar ante dicha figura es la relevancia de los efectos jurídicos o económicos del acto o negocio¹⁶².

5.2. La gran innovación de la Ley N° 20.780: la introducción al sistema tributario del «abuso de las formas jurídicas»

En la legislación civil chilena no existe una norma que sancione el fraude de ley¹⁶³; en materia tributaria, solo se reguló el abuso de las formas jurídicas como norma general antielusión en el año 2014¹⁶⁴, mediante la incorporación al CT del artículo 4° ter del CT. La influencia de la norma española es evidente.

Artículo 4° ter.- Los hechos imponderables contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

¹⁶⁰ YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general..., cit., p. 240.

¹⁶¹ BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 228.

¹⁶² ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...*, cit., p. 428.

¹⁶³ Este panorama normativo, para RECABARREN, derivaba en que la única forma que fuese aplicable el fraude a la ley a un caso concreto sería a través de una creación jurisprudencial —que de todos modos era improbable—, cuando se estimase que existía una violación grave a la intención de la ley. RECABARREN, Soledad. *Planificación Tributaria...*, cit., pp. 25-26; 30. Una visión particular acerca de la forma de enfrentar los problemas de elusión cuando no se estaba ante actos no fidedignos o falsos, presentó MARTÍNEZ COHEN, Rafael. *El error, la simulación...*, cit., pp. 373; 377.

¹⁶⁴ De hecho, desde la misma doctrina chilena MONTECINOS ARAYA, comentando el caso Sociedad Inmobiliaria Bahía con SII, manifestó que el SII carecía de facultades para “*prescindir de la realidad contractual, por la simple vía administrativa, reconduciendo los hechos a una norma jurídica que imponga a los particulares la obligación de pagar el tributo o [...], una tributación más gravosa*”. MONTECINOS ARAYA, Jorge. *La potestad del Servicio de Impuestos Internos...*, cit., p. 355.

*En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley*¹⁶⁵.

La regulación de la figura del abuso de las formas jurídicas fue uno de los puntos polémicos de las reformas que se pretendía introducir por la Ley N° 20.780 a la legislación tributaria chilena¹⁶⁶, y cuya aprobación se destrabó tras la suscripción del Protocolo de Acuerdo. De hecho, a poco andar de la tramitación parlamentaria, el Gobierno formuló cambios a la redacción propuesta, mediante una indicación presidencial, regulación que tampoco suscitó acuerdo¹⁶⁷. Nuevos cambios se introdujeron por el Gobierno en la redacción de la figura, tras la suscripción del Protocolo, y la reforma tributaria definitivamente fue aprobada por el Congreso.

De esta forma, se eliminó toda referencia al test de impropiedad y artificialidad¹⁶⁸, y se precisó la reacción del ordenamiento jurídico asociada a la comisión del abuso. En efecto,

¹⁶⁵ El artículo 11 del Modelo de Código Tributario del CIAT del 2015, a diferencia de lo que ocurría con su antecesor de 1997, contempla expresamente en su artículo 11 la previsión de una cláusula antielusiva general, la que prescribe:

“1. Cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado.

2. Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario”.

Los comentarios a la disposición manifiestan que lo que se busca evitar es que se utilicen actos o negocios con una finalidad distinta a la prevista en la ley o sin otra justificación que obtener una rebaja en la tributación, incluso si se obtienen créditos fiscales indebidos o, en general, algún beneficio tributario. Además, dejan sentado que la inclusión de estas disposiciones no supone la apertura de la arbitrariedad, pues la Administración deberá sustentar con los correspondientes medios de prueba el carácter impropio, inadecuado o artificial de las operaciones efectuadas y la inexistencia de una finalidad distinta al puro y simple ahorro fiscal.

¹⁶⁶ El texto original enviado por el Gobierno al Parlamento prescribía:

“Artículo 4 ter. Las leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos.

Para estos efectos, se entenderá que existe abuso cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios, incluyendo fusiones, divisiones, transformaciones y otras formas de reorganización empresarial o de negocios, en los que concurran las siguientes circunstancias:

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

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso, y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

El Servicio podrá declarar la existencia del abuso de las formas jurídicas a que se refiere este artículo, conforme a lo dispuesto en el artículo 4 quinquies”.

¹⁶⁷ La indicación de 14 de abril de 2014, N° 55-362, de la Presidenta de la República, estableció que solo se podría utilizar el abuso cuando la diferencia de impuesto proyectada excediera de las 250 UTM, —limitante que no se exigía respecto de la simulación— y se precisó que las exigencias de las letras a) y b) de la regulación original, eran de carácter copulativo (vid. cita anterior).

¹⁶⁸ Conviene anotar que VERGARA QUEZADA considera que esta supresión genera una consecuencia clara: la norma nacional se desliga de las legislaciones alemana y española de las que procede, por lo que no es

se eliminó cualquier mención a la configuración jurídica adecuada a los «hechos económicos», la que fue reemplazada por la frase “*se exigirá la obligación tributaria emanada de los hechos imposables establecidos por ley*”¹⁶⁹.

A pesar de los cambios anotados, la postura de la doctrina aún es crítica con la figura del abuso y plantea que ha de ser aplicada en forma restrictiva y excepcional, toda vez que permite socavar las bases que sustentan los derechos de las personas y crea un campo fértil para el ejercicio arbitrario del poder, tras la imagen de moralizar el Derecho¹⁷⁰.

Como señalamos, la norma tiene una clara influencia en el artículo 15 de la LGT —que reproduce casi en su integridad¹⁷¹—. Por lo anterior, y para evitar reiteraciones innecesarias¹⁷², nos enfocaremos en las diferencias aplicables a la legislación chilena y recogeremos la opinión de la doctrina.

5.2.1. El presupuesto genérico

El inciso 1° del artículo 4° ter del CT, no define el abuso de las formas jurídicas. Sin embargo, el legislador sí manifiesta cuándo se entiende que existe abuso en materia tributaria. Para que resulte aplicable esta norma general antielusión, debe realizarse el presupuesto genérico relativo a un efecto tributario concreto¹⁷³:

posible que ni la doctrina ni a jurisprudencia de tales Estados sirva para ilustrar en Chile la aplicación de la figura del abuso. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva..., cit., pp. 162-163. No compartimos ciertamente esta opinión, porque solo se elimina un test del abuso de las formas jurídicas y, como veremos, a nuestro juicio, igualmente se debe examinar la propiedad y artificialidad de los actos, contratos y negocios. De todos modos, en un trabajo reciente el autor reitera la idea anterior, pero omite cualquier referencia a la falta de aplicación de la legislación y doctrina comparada. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., p. 351.

¹⁶⁹ Para el examen de la nueva referencia que efectúa el legislador a los hechos económicos, ahora como exigencia impuesta al juez, vid. apartado 6.2. de este Capítulo.

¹⁷⁰ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Abuso y elusión...*, cit., p. 89.

¹⁷¹ Lo cual ha sido criticado porque, esta copia de las legislaciones alemanas y españolas, no considera que tales normas están insertas en sistemas tributarios diversos al chileno, “*que dan cuenta de otras necesidades y disímiles instrumentos de fiscalización*”. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., p. 55.

¹⁷² Vid. Capítulo V.2.

¹⁷³ De todos modos, teniendo presente las tres hipótesis contempladas en el supuesto de hecho concreto, OSORIO y ORRICO consideran que aún es posible encontrar beneficios tributarios no cubiertos por la cláusula general antielusión, específicamente en lo que dice relación con la elusión de obligaciones accesorias (retención e información), como aquellas que sin caer en simulación, permiten que la obligación nazca respecto de un tercero. OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. *La elusión mediante el abuso de las formas jurídicas*. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, pp. 179-180. Todo dependerá, sin embargo, de la interpretación que haga la jurisprudencia. Ya hemos visto que en España el Tribunal Supremo aplicó el fraude a la ley a las obligaciones de retención, sin que estuviesen expresamente previstas en el artículo 24 de la LGT/1963.

- i) «Se evite total o parcialmente la realización de hecho gravado». Las críticas a esta hipótesis son múltiples: le achaca ser una referencia circular¹⁷⁴, ya que desde una postura formalista no se entiende que se pueda cobrar un impuesto si no se ha realizado el hecho imponible¹⁷⁵ y hay quienes consideran que el legislador erró en la regulación del supuesto ya que el hecho imponible se verifica, pues, de otra forma, no se podría liquidar un impuesto¹⁷⁶. Este es el supuesto clásico de la elusión¹⁷⁷, pero también de la economía de opción. La diferencia entre ambas figuras no se encuentra en el resultado, sino que fluye del abuso o artificialidad de la conducta.
- ii) «Se disminuya la base imponible o la obligación tributaria». Aquí no se actúa sobre la verificación del hecho imponible¹⁷⁸, sino que hay una captación del presupuesto de hecho de una norma de exención o bonificación *lato sensu*¹⁷⁹ o una rebaja improcedente¹⁸⁰.
- iii) «Se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación»¹⁸¹. En este caso, la conducta elusiva busca retrasar en el tiempo el surgimiento de la obligación tributaria. Es problema temporal y uno de los objetivos de la planificación tributaria es generar este efecto por el valor presente del dinero: es más rentable pagar impuestos en el futuro que hacerlo hoy, porque en el intertanto esa suma que debiera haber ingresado en arcas fiscales se puede hacer rentar.

La mayor crítica que se puede hacer a este supuesto es que restringe en exceso la autonomía de la voluntad y reduce, o virtualmente elimina, la economía de opción, que por lo demás ya ha sido limitada por la Administración fiscal que parece entender que

¹⁷⁴ YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva norma general..., cit., p. 242. Apunta que la regla chilena es que el hecho imponible se elude mediante el abuso de las formas jurídicas y ello tiene lugar cuando se evita total o parcialmente la realización del hecho gravado, por lo que se confunde lógica y terminológicamente al intérprete.

¹⁷⁵ MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 625.

¹⁷⁶ CATTANEO ESCOBAR, Isafías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. Elusión tributaria..., cit., pp. 229; 232-233, y consecuentemente la sentencia que determina se está en presencia de elusión es declarativa.

¹⁷⁷ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula ...*, cit., pp. 342-343.

¹⁷⁸ De ahí el error de quienes califican este presupuesto normativo como «absurdo», al entender que es imposible que se eluda el hecho imponible mediante la disminución de la base imponible o de la obligación tributaria, si ello necesariamente requiere de su realización. YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva norma general..., cit., p. 242. La conducta incide en que la cuantía de la obligación tributaria sea inferior a la que correspondería con abuso, por lo que el ordenamiento jurídico reacciona.

¹⁷⁹ BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía..., cit., p. 470.

¹⁸⁰ Lo que no deja de ser lógico tomando en cuenta lo vasto del catálogo de hechos imponibles, por lo que muchas veces más que evitar su realización, se actuará sobre alguno de los elementos de este, de forma tal que el contribuyente estará igualmente sujeto a gravamen, pero de manera más benigna, disminuyendo la base imponible o la cuantía de la obligación tributaria. El fin de esta actuación es reductora de la obligación tributaria. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 344-345.

¹⁸¹ Esta hipótesis no está contemplada en la LGT española como un presupuesto aplicativo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

esta última solo es admisible en aquellos casos en que la ley expresamente contempla la alternativa, y se ve agravado con la expresa eliminación del test de propiedad o arbitrariedad.

Se ha llegado a señalar que, en la práctica, esta regulación pareciera obligar a que el contribuyente elija entre las diversas alternativas existentes, aquella que suponga el nacimiento de tal obligación¹⁸² y que la consideración a la motivación fiscal de la planificación hace imposible diferenciar la elusión de los incentivos tributarios y otras instituciones que no tienen otros efectos que los tributarios¹⁸³.

Consideramos que la forma de subsanar esta objeción es partir de la base que la legislación expresamente consagra la economía de opción, y que la norma exige el «abuso» de las formas jurídicas, por lo que, como veremos a continuación, estimamos que aunque la ley no lo exija, debe realizarse un test de artificialidad o propiedad.

5.2.2. La «artificialidad» e «impropiedad» de los actos o contratos realizados por el contribuyente

En la doctrina chilena GONZÁLEZ ORRICO estimaba que el uso “*inadecuado o inapropiado de ciertas formas jurídicas no basta; ha menester que se haga para evitar o aminorar la carga impositiva, de suerte que el negocio no tenga ninguna viabilidad económica al margen del ahorro impositivo*”¹⁸⁴. El autor, sin embargo, escribió estas líneas antes de que el Gobierno eliminase el test de artificialidad como presupuesto aplicativo del abuso de las formas jurídicas¹⁸⁵. Hoy, el artículo 4° ter del CT no hace ninguna referencia a las características de los actos, negocios o contratos, sino que, luego del presupuesto genérico, contempla directamente el *business purpose test*¹⁸⁶.

De esta manera, la regulación chilena va en contra de la tendencia en la regulación de las cláusulas generales a nivel comparado que contemplan este test y que resulta esencial al

¹⁸² YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. Análisis de la nueva norma general..., cit., p. 242.

¹⁸³ VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca. La deuda histórica con los principios superiores de la tributación. *Revista de Derecho Tributario (Universidad de Concepción)*. 2017, Vol. 1, pp. 41; 43. De esta forma, dentro de las hipótesis aplicativas del abuso encajarían “*casi el espectro completo de la regulación fiscal*”.

¹⁸⁴ GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., p. 95.

¹⁸⁵ En efecto, la letra a) del inciso 2° del artículo 4° ter del CT en el proyecto de ley remitido por el Gobierno chileno al Parlamento, prescribía: “*a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*”, letra que fue eliminada con la indicación del Vicepresidente de la República, N° 367-362, de 9 de agosto de 2014.

¹⁸⁶ Esta situación ha llevado a MAGASICH AIROLA a entender que se instala como hecho operativo una consideración objetiva próxima a la concepción, del mismo carácter, de la doctrina de la «sustancia económica» respecto a los efectos jurídicos o económicos de la operación distintos de los tributarios. MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 490.

concepto de abuso de las formas jurídicas, porque sirve para limitar la aplicación de la norma¹⁸⁷. Por ello, OSORIO y GONZÁLEZ creen que hay dos opciones: o bien se entiende que la norma da amplios espacios de discrecionalidad, tanto al SII como a los Tribunales, o bien, obliga a los operadores a desarrollar un test equivalente¹⁸⁸.

Precisamente somos de la idea de que es necesario desarrollar un test adicional, el que no es otro que el de la «artificialidad» o «impropiedad» del acto o negocio jurídico empleado¹⁸⁹, por las siguientes razones:

- i) la figura es «abusiva», de forma tal que no es suficiente que una forma escogida por el contribuyente produzca ahorro tributario¹⁹⁰;
- ii) expresamente, la legislación consagra la economía de opción e indica que resultados de ahorro tributario *per se* no pueden ser considerados abusivos y la introducción de esta tuvo lugar en la misma indicación en que se determinó el texto definitivo del abuso de las formas jurídicas eliminando la exigencia de «artificialidad» e «impropiedad»;
- iii) la norma limita el principio de autonomía de la voluntad, garantía constitucionalmente protegida, de forma tal que solo cuando el contribuyente abuse y emplee una forma jurídica artificial, se justifica tributariamente que se prive de efectos fiscales a las consecuencias jurídicas que el ordenamiento asocia a las formas empleadas;
- iv) lo exige el principio de «buena fe» expresamente consagrado en el artículo 4° bis del CT, en el sentido de corregir solo aquellas conductas que suponen un uso de las formas jurídicas abusiva, y

¹⁸⁷ Sí es necesario apuntar que las Directivas 2015/121, de 27 de enero de 2015 y la 2016/1164, de 12 de julio de 2016, ambas del Consejo, no contemplan la artificialidad dentro de sus presupuestos aplicativos. Vid. Capítulo III.3.

¹⁸⁸ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., p. 149.

¹⁸⁹ Para ESCRIBANO, la artificiosidad persigue básicamente —casi siempre de manera exclusiva— una finalidad fiscal. ESCRIBANO, Francisco. El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En HINOJOSA TORRALVO, Juan José (Dir.); LUQUE MATEO, Miguel Ángel (Coord.). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, 2012, p. 130.

¹⁹⁰ Y por abuso para GÁRATE ha de entenderse que más allá de las formas jurídicas, no hay otra justificación racional para interpretar la serie de transacciones u operaciones que no sea validar un ahorro fiscal, por la vía de realizar actos correctos formalmente, pero que carecen de sustancia económica real. GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., p. 200.

- v) se trata de una figura de cierre de sistema, que solo tiene sentido frente a ataques a la potencialidad recaudadora del mismo y que impliquen una vulneración al ordenamiento jurídico¹⁹¹.

Ahora bien, de *lege ferenda*, estimamos relevante que en una futura revisión de esta regulación se incluya legalmente el test de impropiedad, para mayor seguridad de los contribuyentes y para evitar que una interpretación literal del artículo 4º ter del CT genere que se graven economías de opción¹⁹².

5.2.3. *Business purpose test* o legítima razón de negocios¹⁹³

De conformidad con la parte final del inciso 1º del artículo 4º ter del CT, el intérprete deberá determinar si mediante actos o negocios jurídicos —individualmente considerados o en su conjunto—, se producen o no resultados o efectos jurídicos, o económicos, relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios¹⁹⁴. Si tales efectos se producen, independientemente de que se realice el presupuesto genérico, la conducta no será constitutiva de abuso de las formas jurídicas, pues la operatoria la llevó a cabo por fines distintos a los meramente fiscales¹⁹⁵.

Lo imprescindible es determinar si la operatoria comercial se explica —una vez determinado que el o los actos jurídicos son impropios o artificiales¹⁹⁶— por motivos

¹⁹¹ Esta opinión es compartida por ASTE MEJÍAS, para quien el contribuyente tiene libertad para elegir el medio que se considere más apto para organizar sus negocios, pero con un límite, pues dicha elección no puede implicar la vulneración del precepto que define el hecho imponible, esto es, “*no puede retorcerse la figura contractual para sustraerse de la aplicación de la ley impositiva*”. ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...* Tomo I..., cit., p. 410.

¹⁹² Ya que de otro modo se desfigura el análisis de la legítima razón de negocio, y se incluyen consideraciones relativas a la artificialidad, como ocurre en el estudio que realiza MASSONE PARODI, quien expresa que dicho examen implica una comparación entre la función económica típica o propia de la operación realizada y las finalidades realmente perseguidas por el contribuyente, que a su juicio sirve para compensar el elemento discrecional que se expresa en la valoración de las válidas razones económicas. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., pp. 632; 634.

¹⁹³ El origen de esta doctrina se encuentra en el caso Gregory v. Helvering 293 U.S. 465 (1935), pues a pesar de que la sentencia reconoce el derecho de todo contribuyente a pagar menos impuestos o derechamente evitarlos, considera que la pregunta que debía formularse y contestarse, es si la operatoria llevada a cabo fue efectuada por motivos diversos a los fiscales “[b]ut the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended”.

¹⁹⁴ Aspecto en el que también se asimila a la legislación española. Vid. Capítulo V.2.2.2.

¹⁹⁵ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Abuso y elusión..., cit., pp. 81-82, plantea que el examen que ha de hacerse es si los altos costos de la operación se justifican solo por el beneficio normativo obtenido abusivamente. En cambio, la disposición no habilita a la Administración para inmiscuirse en la gestión de las empresas, ni a valorar las decisiones de gestión.

¹⁹⁶ La norma en comento establece que no solo serán abusivos los actos o negocios individualmente considerados, sino que también prevé estos que puedan valorarse en conjunto. Esta conexión, para BOETSCH, es de carácter eminentemente extrajurídico, de carácter práctico o económico, que supone una particular vinculación que existe entre diversos contratos celebrados en aras de una misma y única finalidad práctica. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 116-117. A nuestro juicio, la vinculación es de carácter tributario.

diversos a los meramente fiscales o existen efectos jurídicos o económicos¹⁹⁷. Si estos existen, y son relevantes, aunque se persiga el ahorro tributario, los efectos tributarios de la planificación serán aceptados¹⁹⁸.

En la legislación tributaria chilena, la idea de «legítima razón de negocios» no es extraña, sino que se contempla positivamente¹⁹⁹. También fue utilizada por el Tribunal Tributario y Aduanero de Arica y Parinacota, en el caso Coca Cola Embonor S.A., como un elemento adicional para entender que la planificación tributaria elusiva cuestionada por el SII solo buscaba la duplicación de costos²⁰⁰. La Corte de Apelaciones, al conocer de la apelación del caso, retoma este concepto de «legítima razón de negocios»²⁰¹.

Esta decisión ha sido criticada por la doctrina por falta de sustento legal en el momento en que fueron dictados los fallos²⁰², y por ello se explica que la Corte Suprema, al resolver el recurso de casación de este caso, evite cualquier referencia al *business purpose test* para combatir la elusión fiscal²⁰³.

¹⁹⁷ Nos parece acertado lo manifestado por FAÚNDEZ UGALDE, quien considera que no es necesario que estos efectos se lleguen a materializar, sino que lo que exige la normativa es que haya una «posibilidad», es decir, que el contribuyente proyecte un resultado económicamente relevante de acuerdo con las condiciones que había en ese momento. FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Reorganización empresarial y planificación tributaria. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 11, p. 186.

¹⁹⁸ No lo ven así CATTANEO ESCOBAR, Isafías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. Elusión tributaria..., cit., p. 241, para quienes puede haber un acto o negocio que tenga un beneficio económico o jurídico distinto al meramente tributario, y aun así ser elusivo. En esta visión no se pondera la exigencia de relevancia del efecto diverso al fiscal, ni la artificialidad.

¹⁹⁹ En materia de tasación, como un supuesto de exclusión de la misma, en el inciso 5° del artículo 64 del CT; en el año 2012, el concepto fue incluido en el artículo 12 de la Ley N° 20.544, que regula el tratamiento tributario de los instrumentos derivados, y fue incorporado en el artículo 38 de la LIR, mediante la Ley N° 20.630, de 27 de septiembre de 2012.

²⁰⁰ Sentencia de 3 de abril de 2012, RIT GR-01-00003-2011, C. 49°, declara que “*se hace evidente que no es aplicable, en caso alguno el artículo 26 del Código Tributario, ya que a juicio de este Tribunal [...], [el contribuyente] no aplica la interpretación administrativa dentro de su contexto, sino se asila en ella, sólo para dar la apariencia de plausible a una operación de planificación tributaria destinada a eludir la carga tributaria, en una operación que, a todas luces, no puede ser vista con una ‘legítima razón de negocios’*” (el destacado es propio).

²⁰¹ SCA de Arica Rol N° 3-2012 TRI, de 6 de junio de 2012, C. 14°, manifestó que “*la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legítima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello que la jurisprudencia anglosajona denomina ‘business purpose test’, esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos, configurándose en los hechos una duplicidad de costos que la misma ha volcado en su declaración de impuestos, siendo, por ende, correcto el rechazo efectuado por el Servicio de Impuestos Internos*” (el destacado es propio), criterio expresamente seguido por la SCA de Concepción Rol N° 50-2013, de 16 de diciembre de 2013, Cs. 2°, 20°-21°.

²⁰² GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., pp. 195; 211, para quien la SCA tuvo una clara inspiración en el Derecho anglosajón, que consideró como norma decisoria *litis* una doctrina *praeter legem*, sin cabida en nuestro sistema jurídico.

²⁰³ La SCS Rol N° 5.566-2014, de 30 de diciembre de 2014.

En los hechos, a falta de norma general antielusión, la jurisprudencia ha analizado los requisitos de las normas tributarias bajo un prisma de la finalidad económica perseguida. De todos modos, hay jurisprudencia que alude a ausencia de sustancia o realidad económica, que tiene lugar respecto de hechos acaecidos con anterioridad a la entrada en vigor de las cláusulas generales antielusivas.

Es así como en la S4^oTTA de la Región Metropolitana de Santiago RIT GR-18-00503-2013, de 29 de diciembre de 2015, rechazó un reclamo contra una liquidación que determinó diferencias de impuesto toda vez que consideró que no se cumplían los requisitos de la reinversión, que posterga la tributación del impuesto personal —que se posterga hasta el retiro de las rentas reinvertidas de la sociedad receptora— de sumas retiradas desde una sociedad fuente aportadas en una sociedad receptora. El juez entendió en el C. 16^o que no se cumplía el requisito de que el aporte en la sociedad receptora se materializara dentro de los 20 días siguientes al retiro, pues no se transfirieron completamente los bienes. Agrega en el C. 17^o, a mayor abundamiento, que la letra de cambio mediante la cual se hizo el retiro de la sociedad fuente vencía en una fecha posterior a los 20 días en que debía materializarse la reinversión, y que la sociedad receptora entregó tal letra de cambio a la sociedad fuente, lo que permitía concluir que *“el retiro para reinversión ha sido una operación que, aunque aparece revestida de una forma legal, carece de sustancia o realidad económica”*²⁰⁴.

Este tipo de planificaciones tributarias deben ser atacadas mediante las normas generales antielusión. No puede interpretarse que materialmente no se cumplió con el requisito de que las sumas fueran enteradas en la sociedad receptora si la fecha de vencimiento es posterior a los 20 días. La operación efectivamente es artificiosa, pero el mecanismo legal para objetarlo es mediante el abuso de las formas jurídicas, que está rodeado de una serie de garantías.

²⁰⁴ En segunda instancia, la SCA de Santiago Rol 23-2015, de 19 de mayo de 2015, C. 3^o, comparte las apreciaciones del *a quo* y señala que *“el retiro efectuado por los socios para ser entregado a una sociedad relacionada no cumple la finalidad de aquélla, ya que no es una aplicación efectiva destinada a incrementar la actividad económica”*. Pero, como bien señala el fallo de casación, en la SCS Rol N^o 7.966-2015, de 2 de mayo de 2016, C. 3^o, la alusión a la carencia de sustancia o realidad económica de la operación sólo es en carácter de *obiter dicta*.

5.2.4. Efecto de la declaración de abuso

El inciso 3° del artículo 4° ter del CT prescribe que en caso de abuso “*se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos impositivos establecidos en la ley*”²⁰⁵. Es evidente que la disposición no da cabida a la interpretación económica de las normas tributarias²⁰⁶.

No es común encontrar en la doctrina chilena opiniones que sostengan que esta norma implica la integración analógica de una disposición tributaria²⁰⁷. La razón: la postura doctrinal y jurisprudencial absolutamente contraria a considerar admisible la analogía en el Derecho tributario chileno²⁰⁸, a pesar de la ausencia de una norma que prohíba su uso, expresamente, por aplicación del principio de reserva de ley.

Ahora bien, MAGASICH AIROLA critica la forma en que quedó establecido el efecto jurídico del abuso, toda vez que estima era más adecuada la redacción originalmente propuesta. A su entender, el efecto de este tipo de cláusulas es negar el amparo jurídico requerido por el contribuyente, de forma tal que aparecen los hechos económicos que deberán ser calificados para ser situados en un hecho imponible determinado²⁰⁹. La redacción vigente, en cambio, entiende que es «limitativa», pues centra la exigencia de la

²⁰⁵ Desde una postura formalista, se muestra contrario a esta redacción MASSONE PARODI, porque en estas hipótesis el impuesto no se determina en relación con el supuesto realizado, sino que se aplica la norma que se estima eludida. Por ello, señala que más adecuado hubiera sido que la norma considerase que se exigiría la obligación tributaria emanada de las disposiciones que se hubiera tratado de eludir. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 628. La crítica solo es admisible en uno de los presupuestos genéricos de aplicación: la «evitación» del hecho imponible, como también cuando este se posterga, no así cuando hay una captación indebida de una norma de exención o se rebaja indebidamente la base imponible, o aminora la deuda.

²⁰⁶ En el texto original la norma prescribía que “[l]as leyes tributarias no podrán ser eludidas mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En caso de abuso nacerá la obligación tributaria correspondiente a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos” (el destacado es propio). Esta referencia se eliminó del abuso de las formas jurídicas, pero reapareció en el inciso 4° del artículo 160 bis del CT, según el cual el juez “*deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos impositivos conforme a lo establecido en el artículo 4° bis*” (el destacado es propio). Para un análisis de esta cuestión, vid. el apartado 6.2. de este Capítulo.

²⁰⁷ Como excepción, VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva..., cit., pp. 163-164. EL MISMO. *Norma antielusiva general...*, cit., pp. 351; 355. Su apreciación, sin embargo, no parte de la base de la existencia de un vacío normativo ni hace alusión a los restantes presupuestos aplicativos de la analogía, sino que llega a esta conclusión al constatar los términos excesivamente amplios de la figura del abuso, en particular a partir de la no realización del hecho imponible. Pero luego, su afirmación pierde fuerza, porque el autor señala que el efecto es contrarrestado con la reacción del ordenamiento jurídico frente al abuso, ya que reafirma el principio de legalidad y deja claro que la norma no puede ser utilizada para alterar los hechos gravados mediante una interpretación analógica. Más bien la doctrina se ha decantado por considerar que estas normas tienen naturaleza interpretativa. Vid. Capítulo IX.2.4.1.

²⁰⁸ Vid. Capítulo II.2.3.

²⁰⁹ Tal opinión es coincidente con su concepción acerca de la naturaleza jurídica de las normas generales antielusivas como un caso de «derrotabilidad». Al respecto, vid. Capítulo IX.2.5.

obligación tributaria en el hecho imponible, dejando fuera la desaplicación de normas que conceden ventajas y es «inútil», pues no da luces de qué hecho imponible debe elegirse²¹⁰.

Consideramos que en las hipótesis en las que hay una captación abusiva de beneficios o exenciones, la redacción del inciso 3° del artículo 4° bis del CT permite definir el efecto jurídico que de ello deriva, pues determinado que no resulta aplicable la norma que establece la exención en sentido genérico o la ventaja fiscal —sea esta total o parcial—, rigen las reglas generales que establecen, o el hecho imponible, o los pasos o requisitos que han de seguirse para determinar correctamente la base imponible y la obligación tributaria. La norma no hace exigible el hecho imponible a secas, sino que establece que se exigirá «la obligación tributaria» que emana de los hechos imposables. Y en cuanto a cuál es el hecho imponible que debe ser determinado, esta disposición debe ser complementada con el artículo 160 bis del CT, toda vez que es el juez, en definitiva, quien determina la existencia del abuso, o la simulación, y la legislación le ordena que funde su decisión “*teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imposables conforme a lo establecido en el artículo 4° bis*”. Luego, es relevante la remisión al artículo 4° bis del CT, ya que la disposición no se refiere a la naturaleza económica, sino a la naturaleza jurídica del hecho imponible. Por tanto, a nuestro juicio, la única interpretación posible es sostener que el hecho imponible que se exigirá, será aquel que surja teniendo en consideración la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados por el contribuyente.

De esta forma, el efecto directo para el contribuyente es que se le determinará una diferencia de impuesto, o al menos, se le objetará el resultado tributario declarado. A diferencia de España, en Chile no hay un ilícito administrativo que sancione al contribuyente en los casos de elusión, porque la infracción del artículo 100 bis del CT tiene como sujeto activo al asesor tributario.

5.2.5. La expresa mención a la «economía de opción»

Un aspecto novedoso de la regulación chilena en esta materia es que se consagra positivamente la economía de opción, a diferencia de lo que acontece en España²¹¹.

²¹⁰ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 491; 582.

²¹¹ Durante la tramitación de la Ley 58/2003, se presentó la enmienda N° 271 —que no fue aprobada— que buscaba consagrar positivamente la economía de opción al prescribir que “[n]o se producirá conflicto en la aplicación de la norma tributaria por el hecho de que un sujeto pasivo haga uso del derecho a elegir entre varias alternativas legalmente válidas para la consecución de un mismo fin, aquella que le resulte fiscalmente más favorable”. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. *El conflicto en la aplicación...*, cit.,

El inciso 2° del artículo 4° ter del CT alude expresamente a la opción que tiene el contribuyente de estructurar sus negocios de la forma que estime más conveniente dentro del marco de la legislación tributaria²¹². La disposición prescribe que “[e]s legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”. La norma transcrita no fue alterada por la Ley N° 20.899, a pesar de que hubo intentos por ampliar su ámbito de aplicación²¹³.

En la doctrina chilena, MASSONE PARODI entiende que lo prescrito en este inciso 3° —que regula la economía de opción—, deroga todo lo referente al abuso de las formas jurídicas, el inciso en comento señala que no constituirá abuso “la sola circunstancia”, y luego nombra y describe actos y características asociados a la elusión, lo que vacía de contenido y efectos lo que dice el inciso 1°²¹⁴. No podemos seguir al autor en este punto, porque la regulación de la economía de opción es la clave para entender que no basta que concurra el presupuesto genérico y el *business purpose test*, sino que se requiere elaborar un test de propiedad para considerar ilícita la planificación tributaria.

p. 4. De todos modos, PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006, pp. 31-32, estima se recoge la economía de opción en la Exposición de Motivos de la Ley 25/1995 que alude a la necesidad de la modificación de los artículos relativos a la interpretación de las normas tributarias y a aquellos que dotan de instrumentos adecuados a la Administración tributaria para la lucha contra el fraude, acordes con los principios constitucionales “[t]odo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias”.

²¹² La incorporación expresa de esta mención a la economía de opción es una novedad de la norma chilena y fue agregada por la indicación del Vicepresidente de la República, N° 367-362, de 9 de agosto de 2014, tras la suscripción del Protocolo de Acuerdo.

²¹³ En efecto, el Senador Sr. Coloma, de la oposición, presentó una indicación —rechazada— que buscaba reemplazar la frase “[e]s legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria”, por, “[e]s legítima la razonable opción de conductas y alternativas en cuanto no sean contrarias a la ley”, pues consideraba que de otro modo la interpretación de esta norma quedaría entregada al arbitrio de la Administración tributaria, que buscaría la opción fiscalmente más onerosa. Adicionalmente, propuso eliminar la frase “siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria”, porque desde ella se generaba la confusión. El Subsecretario de Hacienda, en el debate en la Sala, manifestó que el cambio propuesto no iba en la línea de la norma vigente, ya que en los casos de abuso, el contribuyente sigue paso a paso lo que está escrito en las normas. La operación es válida, pero lo relevante es el razonamiento del conjunto de acciones llevadas a cabo que buscaban situar al contribuyente en una posición tributaria distinta, a lo que era necesario agregar que se habían establecido los resguardos necesarios para evitar que el SII actuase de la forma manifestada por el senador. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., pp. 597-603.

²¹⁴ MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 626.

Ahora bien, el problema interpretativo será determinar qué entiende el legislador por economía de opción. El SII la reduce a las alternativas contempladas por el legislador²¹⁵. Si se analizan los ejemplos dados por la Circular²¹⁶, pareciera ser que implícitamente opta por aceptar las economías de opción expresas. La crítica a esta concepción limitativa de la economía de opción se realizó durante la tramitación de la Ley N° 20.899²¹⁷.

A nuestro juicio la formulación de la norma es más amplia que la interpretación efectuada por el ente fiscalizador y se ha de entender que la economía de opción es la cara del ahorro tributario que no implica elusión, por lo que el elemento distintivo será la artificialidad o impropiedad de las formas utilizadas por el contribuyente, alcanzando un ahorro tributario que no pudo estar en la mente del legislador, y la ocultación o engaño en el caso de la simulación. No es exigencia que la ley contemple expresamente la opción.

Si se sigue una interpretación estricta de la economía de opción, el SII tendrá un problema práctico importante, ya que deberá instar a la aplicación de las normas generales antielusión para supuestos en los que la misma no está pensada, con un procedimiento de declaración que generaría costos importantes de litigación no solo para el particular, sino también para el Estado, todo lo cual, seguramente, le llevaría a huir de estas cláusulas.

²¹⁵ Así, la Circular N° 65, de 2015, p. 3, al manifestar que los contribuyentes pueden ejecutar actos o un conjunto de ellos que traigan como consecuencia una reducción de la carga tributaria, o que no generen efectos tributarios o los generen de manera reducida, o diferida en el tiempo, “*siempre que estos efectos estén contemplados por la ley tributaria*”. A este respecto, no podemos sino recordar lo que señalara PONT CLEMENTE en orden a que, para la Administración fiscal pareciera existir solo una vía fiscalmente aceptable, olvidando que existen también las economías de opción implícitas en las cuales el contribuyente realiza las modificaciones precisas para acogerse a esquemas a los cuales no se asocia tributación alguna. PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción...*, cit., pp. 34;130. Para ANGUITA OYARZÚN, han de aceptarse tributariamente tanto las economías de opción explícitas como las implícitas, pues encuentran su fuente directamente en el principio de autonomía de la voluntad. Respecto de estas últimas, la Administración tributaria debe indagar y comprobar los actos, contratos y negocios utilizados, y si no se está en hipótesis elusivas, aceptar los efectos fiscales. ANGUITA OYARZÚN, Christian. *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso...*, cit., pp. 13; 163.

²¹⁶ En la página 4 de la Circular N° 65, de 2015, se declara que la elección de las alternativas contempladas en el ordenamiento jurídico, si de ello deriva la aplicación de un tratamiento preferencial o más favorable, no importa necesariamente una conducta elusiva: i) un contribuyente que puede optar por organizar sus actividades de transporte, mineras o agrícolas a través de entidades que le permitan acogerse a los regímenes de renta presunta, a pesar de que la elección de alguna otra alternativa podría haberle acarreado una carga tributaria superior a la que debe soportar, conforme al comentado régimen de renta presunta, y ii) un contribuyente puede optar por llevar a cabo sus inversiones en el mercado de capitales o inmobiliario a través de un vehículo, esto es, alguna entidad legal de la que es propietario, socio o accionista, en vez de hacerlo directamente como persona natural.

²¹⁷ Específicamente en la discusión ante la Comisión de Hacienda del Senado, la abogada Carolina Fuensalida, manifestó que esta interpretación daba a entender que “*la economía de opción opera en cuanto exista una norma legal tributaria de amparo. [...] [R]equiere que los efectos estén contemplados por la ley tributaria, esto es, regulados expresamente, previstos los efectos en forma particular*”. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 437. En el mismo sentido VERGARA QUEZADA, para quien la Administración fiscal, con su interpretación, altera el sentido de la ley y carece de aplicación práctica, porque “*las leyes tributarias establecen cómo se determinan los efectos de los negocios de los contribuyentes, no cuáles son los efectos de ellos*”. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., pp. 352-353.

Mientras más amplia sea la regulación de las cláusulas generales antielusión, mayor número de planificaciones tributarias podrán ser calificadas como elusivas, disminuyendo el ámbito de las economías de opción, y a la inversa.

La norma señala que ciertas consecuencias enumeradas, por sí solas, no son constitutivas de abuso, pues para que ello acontezca, obviamente, han de verificarse las exigencias contempladas en el inciso 1° del artículo 4° ter del CT. Consecuentemente no generará abuso *per se*: i) la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; ii) que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

Por otra parte, la disposición en comento acepta la “*razonable opción de conductas y alternativas*”. Esa mención a razonabilidad, a nuestro juicio, incluye un elemento subjetivo en el análisis, que es necesario objetivar, para mantener la línea seguida por el legislador al regular las cláusulas generales antielusión. Por ello entendemos que esta idea de «razonabilidad» no puede sino ser una referencia a la necesidad de que sometida al test de «artificialidad» e «impropiedad», se determine que no hay abuso de las formas jurídicas.

5.2.6. Casos prácticos objeto de consulta al SII de acuerdo con las normas del artículo 26 bis del CT

Retomando el análisis del Oficio N° 261, de 2017, que fue el primero que emitió el ente fiscalizador en respuesta a la consulta pública del artículo 26 bis del CT²¹⁸, el contribuyente consultó si se consideraría legítima economía de opción la planificación en la que este efectúa una división, quedando la continuadora con uno o más inmuebles como activo. A continuación, se efectuaría el término de giro de la continuadora, adjudicándose estos bienes los socios, conforme con las reglas del artículo 38 bis de la LIR. Debe señalarse que el artículo 38 bis de la LIR, según lo dispuesto en el artículo tercero transitorio de la Ley N° 20.899, contempla como ingreso no renta, por el año comercial 2016 (año tributario 2017), la adjudicación de bienes que se efectúe durante dicho año comercial a los propietarios, comuneros, socios o accionistas con ocasión de la

²¹⁸ Vid. en este Capítulo, apartado 2.2.

liquidación o disolución²¹⁹ de la respectiva empresa o sociedad²²⁰, y determina que en la adjudicación no resultará aplicable la tasación del artículo 64 del CT.

El sentido de la planificación tributaria es claro: que las personas naturales mencionadas en la norma gocen de un ingreso no renta referido al incremento patrimonial experimentado por la adjudicación de los bienes inmuebles con ocasión del término de giro de la sociedad continuadora que tendría entre sus activos dichos bienes.

Fuera de lo anecdótico de que la respuesta del SII llegara no en el año comercial 2016, sino en el comercial 2017, cuando ya no estaba vigente el beneficio tributario, creemos que la planificación tributaria propuesta por el contribuyente responde exclusivamente a un fin tributario aplicable al IGC. Ahora bien, a nuestro juicio, y en los términos como aparece planteada, la misma es un caso de economía de opción, pues la artificialidad o impropiidad de las operaciones jurídicas no se aprecia: hay una división y una adjudicación de bienes para gozar de un ingreso no renta. A todas luces, el legislador, de haber querido limitar el uso de este tipo de mecanismos, podría haberlo hecho, pues no es una operatoria que escapara al sentido de la ley, ni es imprevisible al regular normativamente el beneficio.

Mucho más interesante nos parece el análisis efectuado por el caso que fue objeto de respuesta por el SII a través del Oficio N° 2.109, de 2017. Corresponde a una respuesta dada en el marco de las consultas «no vinculantes»²²¹. La respuesta señala que se podría

²¹⁹ El artículo 38 bis de la LIR regula la tributación aplicable al término de giro de contribuyentes de impuesto de primera categoría (IS español), que considera retiradas o distribuidas las rentas o cantidades acumuladas a esa fecha, gravándolas con un impuesto único del 35%. El empresario, comunero, socio o accionista puede optar por declarar las rentas o cantidades que le corresponden al término de giro en el IGC (IRPF chileno), aplicando una tasa equivalente al promedio de las más altas tasas de dicho impuesto que haya afectado al contribuyente en los últimos seis ejercicios tributarios anteriores al término de giro, si la empresa ha existido un tiempo superior al último ejercicio (de lo contrario, se aplica la tributación del IGC según las reglas generales). Adicionalmente, se establece un crédito, equivalente a la misma tasa del impuesto de primera categoría con que se gravaron.

²²⁰ Se exige que la sociedad o empresa determinen su renta efectiva según contabilidad completa y que haya terminado su giro durante dicho período. El beneficio se aplica en la medida en que el valor tributario del total de los bienes que se les adjudiquen no exceda del capital, aportado a la empresa las rentas o cantidades que le correspondan a la misma, al término de giro. El valor de costo para los fines tributarios de los bienes que se adjudiquen al término de giro corresponderá al registrado en la empresa de acuerdo con las normas del artículo 38 bis de la LIR.

²²¹ La consulta la formulan los socios, personas naturales de una sociedad que registra créditos o cuentas por cobrar adquiridos con motivo del desarrollo del giro social. Manifiestan que estarían evaluando dividirla, asignando a la sociedad que nace con motivo de la división la totalidad de los activos y pasivos que la sociedad tiene, con excepción de las cuentas por cobrar antes señaladas, las que permanecerán en el patrimonio de la sociedad dividida junto con parte de las utilidades acumuladas. Luego, ocurrida la división, disolverían la sociedad y le pondrían término de giro, adjudicándose los socios en los correspondientes porcentajes de participación social, las cuentas por cobrar de las cuales la sociedad era titular. La justificación de esta planificación tributaria es evitar la existencia de cuentas por cobrar dentro de los activos

considerar el ejercicio de la norma general antielusión, “*si no aparece motivo plausible para constituir una sociedad, sin que aparezca un efecto jurídico o económico distinto del meramente tributario*”. Considera indiciario de elusión la falta de pago del capital de la sociedad, la inconsistencia entre capital social y giro informado al SII, la duración de la sociedad en relación con el giro social, el desarrollo efectivo del giro, la naturaleza y monto de las cuentas por cobrar y las gestiones realizadas para dicho cobro.

5.3. La simulación: su consideración legal como un supuesto de elusión

El artículo 4° quáter del CT contempla esta figura y prescribe:

*Artículo 4° quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento*²²²⁻²²³.

La legislación chilena considera que la simulación es un caso de elusión —cambio que tuvo lugar luego de suscrito el Protocolo de Acuerdo²²⁴—, cuestión que es un error dogmático²²⁵, ya que el hecho imponible se realiza²²⁶ pero se oculta la acción del contribuyente. Durante la tramitación de la Ley N° 20.780, los cuestionamientos a esta

propios del negocio que en los hechos jamás podrán ser cobradas ni percibidas, de modo de aislar y eliminar bienes respecto a los cuales no existe interés social, y así limpiar los activos económicos de la sociedad.

²²² El texto original presentado al Congreso por el Gobierno prescribía:

“Artículo 4 quáter. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho gravado con los impuestos será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados.

El Servicio desestimará y no le serán oponibles los actos y negocios jurídicos practicados con la finalidad de disimular la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento, con arreglo al artículo siguiente”.

²²³ El artículo 10.2 del Modelo de Código Tributario del CIAT, de 2015, prescribe que “2. *En caso de actos o negocios simulados, el tributo se aplicará atendiendo a los actos o negocios realmente realizados*”.

²²⁴ A través de la indicación N° 367-362, fechada el 9 de agosto de 2014, presentada por el Vicepresidente de la República, que por lo demás incluyó qué debía entenderse para efectos tributarios por simulación. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 2126; 2129. Hasta este momento, cuando se discutía en el parlamento sobre la norma general antielusión, el debate se refería al abuso de las formas jurídicas. De hecho, encontramos que la distinción entre norma antielusión y antisimulación es hecha por la abogada Carolina Fuensalida, invitada a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, en primer trámite constitucional. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 1576.

²²⁵ Nos remitimos a lo señalado en el Capítulo I.4.

²²⁶ La propia expresión «disimular» da cuenta de la verificación del hecho imponible. En este sentido, CATTANEO ESCOBAR, Isaías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. Elusión tributaria..., cit., p. 231.

norma no apuntaron tanto a la esencia de la misma, que se encuentra regulada en el ámbito civil, sino a la autoridad que en un primer momento la declaraba²²⁷.

A diferencia de lo que acontecía respecto del «abuso de las formas jurídicas», la legislación tributaria contemplaba la «simulación», pero no desde el punto de vista de la correcta determinación de la obligación tributaria, sino que tenía incidencia en sede penal²²⁸, y no hubo mayores cuestionamientos en estos casos para que el SII determinara la obligación tributaria²²⁹. Se podría decir que en la actualidad el sistema se complejiza por la exigencia de la tramitación de un procedimiento especial.

Ahora bien, la simulación chilena, regulada en el artículo 4° quáter del CT, presenta a nuestro juicio diferencias con la establecida en España:

- i) El legislador español no hace ninguna mención expresa a qué debe entenderse por simulación ni cuándo se está en presencia de ella, por lo que la doctrina ha analizado esta figura en atención a su conceptualización civil, teniendo presente tanto las normas civiles como los criterios jurisprudenciales sentados en dicha área, junto con el criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo; en Chile el

²²⁷ En la redacción primitiva, la reacción del ordenamiento a la simulación era la «inoponibilidad». Se cuestionó que pudiera ser el SII, y no un juez, el que la declarase. El Diputado Sr. Walker expresó que la simulación era una causal de nulidad relativa de los contratos, que debía ser determinada por los jueces del fondo en lo civil. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 521. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista ..., cit., p. 56, manifestaron que en tanto sanción civil, la misma debía declararse por un juez, y no por el SII.

²²⁸ Los ilícitos tributarios del artículo 97 N° 4 inciso 3° del CT prescribe: “[e]l que, *simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado*”, y N° 24, “[l]os contribuyentes de los impuestos establecidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, que dolosamente reciban contraprestaciones de las instituciones a las cuales efectúen donaciones, en los términos establecidos en los incisos primero y segundo del artículo 11 de la ley N° 19.885, sea en beneficio propio o en beneficio personal de sus socios, directores o empleados, o del cónyuge o de los parientes consanguíneos hasta el segundo grado, de cualquiera de los nombrados, o *simulen una donación, en ambos casos, de aquellas que otorgan algún tipo de beneficio tributario que implique en definitiva un menor pago de algunos de los impuestos referidos, serán sancionados con la pena de presidio menor en sus grados mínimo a medio*” (los destacados son propios). Por lo demás, el Código Penal expresamente contempla como delito la simulación de contratos, en determinadas hipótesis, en sus artículos 463 bis N° 3, 466 inciso 2° y 471 N° 2.

²²⁹ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., p. 368, quien manifiesta que pese a la ausencia de su regulación, en los casos de simulación siempre se cobraran los tributos que procedían según los actos realmente celebrados o “no celebrados del todo (sic)”. Conviene recordar que RECARBARREN manifestó en el año 1992, que la herramienta a la que más probablemente recurriría el SII para combatir las planificaciones tributarias sería la «simulación», por tratarse de una “*institución claramente definida, y contemplada en nuestra legislación, y respecto de la cual existe numerosa jurisprudencia en Chile, aunque no en materia de elección de la vía tributaria menos gravosa*”. RECARBARREN, Soledad. *Planificación Tributaria...*, cit., p. 39.

legislador ha manifestado en qué casos considera que existe simulación, a pesar de lo cual no da una definición de la misma²³⁰.

- ii) La doctrina civil chilena vincula a la simulación con un problema del elemento voluntad del acto jurídico, esto es, una discordancia del querer interno del sujeto y lo que declara o actúa hacia el exterior²³¹, de ahí que, en los casos de simulación relativa, su sanción sea la nulidad por objeto ilícito²³², y no se la vincula con la causa del acto jurídico, como es la posición dominante en España, que sigue al profesor DE CASTRO en esta materia.
- iii) El legislador somete a la simulación y al abuso a normas adjetivas idénticas —tanto desde el punto de vista administrativo como judicial—, pues en ambas figuras determina que la declaración es efectuada por un tribunal, previo requerimiento del Director del SII.

La concepción civilista de la simulación²³³ ha sido delimitada por DÍEZ DUARTE, para quien corresponde al “*concierto o inteligencia de dos o más personas, autores de una convención o contrato, para engañar a terceros*”²³⁴. El SII, por el contrario, no alude a la simulación, sino al negocio simulado, para lo cual sigue a FERRARA²³⁵.

²³⁰ GÁRATE, Cristián. La legítima razón..., cit., p. 189, critica la falta de conceptualización o definición de lo que ha de entenderse por simulación.

²³¹ FUEYO LANERI, Fernando. El fraude a la ley..., cit., p. 36. ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; VODANOVIC H., Antonio. *Tratado de Derecho civil. Partes preliminar y general*. Tomo II. 7ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2009, p. 360. DÍEZ DUARTE, Raúl. *La Simulación de Contrato en el Código Civil Chileno. Teoría Jurídica y Práctica Forense*. 3ª edición. Santiago: Editorial Metropolitana, p. 23. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 76. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva..., cit., p. 165.

²³² ALESSANDRI, R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; VODANOVIC H., Antonio. *Tratado de Derecho civil...*, cit., p. 364.

²³³ Si bien la «simulación» no aparece regulada expresamente en el CC chileno, la doctrina y la jurisprudencia ha construido la teoría de la simulación a partir del artículo 1707 del mismo cuerpo legal que prescribe:

“Las escrituras privadas hechas por los contratantes para alterar lo pactado en escritura pública, no producirán efecto contra terceros.

Tampoco lo producirán las contraescrituras públicas, cuando no se ha tomado razón de su contenido al margen de la escritura matriz cuyas disposiciones se alteran en la contraescritura, y del traslado en cuya virtud ha obrado el tercero”.

²³⁴ Y corresponde a una forma de manifestar el consentimiento. No es, por tanto, un vicio del consentimiento. DÍEZ DUARTE, Raúl. *La simulación de contrato...*, cit., pp. 33-34. En materia tributaria AVILÉS HERNÁNDEZ ha manifestado que para efectos tributarios “*la simulación es la celebración consciente de un negocio Jurídico aparente para encubrir tras de él, un negocio jurídico real y deseado, en el entendido que el primero tiene una tributación más conveniente que el segundo (simulación relativa), o derechamente, en el caso de una simulación absoluta, no encubrir nada. Luego, se trata de un comportamiento con una fase objetiva —negocio aparente y negocio real, de existir— y una fase subjetiva, consistente precisamente en la finalidad consciente y perseguida, primordialmente, de disminuir la carga tributaria*”. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 225.

²³⁵ Y manifiesta que el negocio simulado es aquel que “*tiene una apariencia contraria a la realidad o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece*”. Circular N° 65, de 2015, p. 14.

Esta definición de la simulación a partir de la concepción del negocio simulado nos parece del todo relevante, pues FERRARA estima que los requisitos de este tipo de negocios son tres: i) una declaración deliberadamente disconforme con la intención; ii) concertada de acuerdo entre las partes, y iii) para engañar a terceras personas. El autor considera que la simulación sale del campo de los actos unilaterales, pues requiere un acuerdo entre los contratantes²³⁶. Si entendemos que la doctrina civilista chilena sigue la idea de que la simulación es una divergencia de voluntades, tal como hace FERRARA, y a diferencia de lo que ocurre en España, y que requiere un concierto para estar ante ella —pues de otro modo se trataría de una reserva mental—, creemos válido sostener que la simulación solo puede tener lugar en los actos jurídicos bilaterales, dentro de los cuales se encuentran los contratos y, por tanto, sería errónea la referencia del legislador a «actos» —en el entendido de que no se refiere a los supuestos en los que existe un acuerdo de voluntades—, a menos que por «actos» se entendieran actos jurídicos bilaterales y por «negocio» al contrato.

Estimamos que la simulación regulada por el CT es la relativa, porque hace referencia a que los impuestos serán aplicados “*a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados*”²³⁷. De ello se sigue, necesariamente, que el legislador entiende que, tras el acto aparente, hay otro que se oculta²³⁸. Lo central en este caso, es que se trata de actos jurídicos ficticios no queridos y que crean una ficción negocial cuyo propósito es ocultar la realidad²³⁹, o bien, que se ocultan elementos determinantes para establecer correctamente la obligación tributaria: la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento.

²³⁶ FERRARA, FRANCISCO. *La simulación...*, cit., pp. 44; 47.

²³⁷ YÁÑEZ VILLANUEVA, no vislumbra el sentido de la frase “*con independencia de los actos o negocios simulados*”, pues considera que hay dos opciones: i) es «redundante», por cuanto el principio rector es que “*el hecho gravado es el acto disimulado*”, o ii) es «imprecisa», pues intenta expresar, sin éxito, que la declaración de simulación solo produce efectos en el ámbito tributario. YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. *Análisis de la nueva cláusula general...*, cit., p. 246. A nuestro juicio esta norma es una reafirmación del hecho de que el legislador expresamente opta por desconocer los efectos de la simulación relativa, pues la expresión da cuenta de que bajo el acto jurídico aparente hay otro verdadero que permanece oculto, que es el que por aplicación de esta norma se somete a gravamen, pues una vez que sale a la luz, verifica el hecho imponible.

²³⁸ Esta es, por lo demás, la tesis sostenida por el SII, para el que es poco probable que un contribuyente incurra en una simulación contractual de carácter absoluta que utilice para aminorar los efectos tributarios, pues el único acto simulado es el que genera los efectos jurídicos y tributarios, incluyendo el pago del impuesto. Circular N° 65, de 2015, pp. 14-15.

²³⁹ UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Elusión, planificación...*, cit., p. 127.

Difícilmente un contribuyente recurrirá a la simulación absoluta para agravar su situación tributaria; más bien, la utilizará para perseguir una clase distinta de beneficios o ventajas impositivas, como la suposición de un gasto, pero volvemos aquí sobre la idea de la escasa aplicación que tendrán estas normas, porque si el contribuyente no es capaz de acreditar fehacientemente ante el SII el gasto, el mismo se considerará «no necesario para producir la renta» en atención a que no cumple con los requisitos específicos del artículo 31 de la LIR²⁴⁰. La confusión en este punto puede venir en los casos en que haya simulación absoluta de un acto o contrato para acceder a un beneficio fiscal, pues una de las hipótesis del «abuso» que presupone actos válidos y, por tanto, existentes, es que se utilicen formas jurídicas abusivas para captar una norma de exención en sentido amplio a la que de otra manera no se podría haber tenido acceso.

La regulación de la simulación chilena considera cuatro hipótesis que tienen en común la disimulación²⁴¹. Al expresar detalladamente el legislador lo que ha de entenderse por simulación, en el concepto tributario y para los efectos de la solicitud de declaración de esta situación ante los tribunales, serán solo esas causas las que podrán ser reconducidas a la figura de la simulación con el procedimiento especial contemplado: disimulación de la verificación del hecho imponible de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su data y monto²⁴².

Afirmamos que el SII podía perseguir la correcta tributación de las operaciones simuladas, antes de la entrada en vigencia de la Ley N° 20.780, aún a falta de norma especial. Para graficar esto, nada mejor que hacer referencia a un caso resuelto por la justicia.

²⁴⁰ La primera parte del inciso 1° del artículo 31 de la LIR prescribe que “[l]a renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30°, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio”.

²⁴¹ En consideración a estas cuatro formas de disimulación contempladas por el CT, BOETSCH estima que la simulación tributaria escapa a la clásica distinción entre simulación absoluta y relativa. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 133, opinión que por cierto no compartimos, pues a nuestro entender, la regulación parte de la base de que se trata de la simulación relativa, porque la tributación se sujeta a los “*hechos efectivamente realizados por las partes*”.

²⁴² Como apunta YÁÑEZ VILLANUEVA, la legislación chilena no se define a la simulación, sino que se la conceptualiza a partir de sus efectos. Estima que este proceder es erróneo, pues lo relevante no es esto, sino el contenido o sustancia del acto jurídico que es lo que lo diferencia de la economía de opción. YÁÑEZ VILLANUEVA, Felipe. *Análisis de la nueva cláusula general...*, cit., p. 246. Pero a nuestro juicio la diferenciación es evidente y está dada por la ocultación de un acto jurídico efectivamente realizado en circunstancias en que en la economía de opción se obtiene un ahorro impositivo sin ocultación y mediante actos jurídicos reales y válidos, en los que tampoco hay abuso de la forma jurídica. La expresión «disimular» permite llegar a tal conclusión. En una de sus acepciones en la RAE, esta significa “[o]cultar algo para que no se vea o para que parezca distinto de lo que es”.

Usualmente, las sociedades instrumentales se constituían e interponían a la persona natural con anterioridad al nacimiento de la obligación tributaria. En este caso, el contribuyente la constituyó con posterioridad, cuando sus honorarios de abogado ya se habían devengado.

Ocurre que el contribuyente actuó como abogado patrocinante, junto a otro colega, en un litigio de elevada cuantía que terminó por transacción judicial. Los servicios de abogado se prestaron como persona natural y producto del término del juicio obtuvo elevados honorarios. Antes de la percepción de estos, el contribuyente constituyó una sociedad que, en definitiva, fue la que facturó los servicios a su cliente.

El litigio tributario se dio debido a que el SII notificó una liquidación al contribuyente por sub declarar el IGC (IRPF español), al no considerar los honorarios percibidos producto del litigio.

La S1°TTA de la Región Metropolitana de Santiago RIT GR-15-00126-2014, de 23 de diciembre de 2015, Cs. 14° y 15°, manifestó que era claro que los servicios jurídicos fueron prestados por el contribuyente en calidad de persona natural y no como persona jurídica, teniendo presente que el juicio que dio lugar al pago por concepto de honorarios terminó por transacción celebrada el 23 de octubre de 2008, y la sociedad a que aludía el contribuyente se constituyó el 11 de noviembre de 2008, inició actividades el 21 de noviembre y emitió factura por estos servicios el 29 de diciembre de 2008, incluyendo el giro de prestación de servicios jurídicos el 20 de enero de 2009. Esto último, considera el juez, si bien es un aspecto de índole administrativo, es relevante para el análisis del cúmulo de pruebas rendidas que han de ser analizadas conforme con la sana crítica. Por estos motivos, confirmó el acto administrativo impugnado y fue ratificada íntegramente en segunda instancia²⁴³.

5.4. El «Abuso de las formas jurídicas» y la «simulación»: distintos en sus causas, iguales en sus efectos en el cobro de diferencias de impuesto

Acertadamente, la doctrina nacional ha manifestado que el legislador establece dos figuras de naturaleza jurídica distinta, como son el «abuso de las formas jurídicas» y la «simulación», pero que a la hora de regular la reacción del ordenamiento jurídico para

²⁴³ SCA de Santiago Rol N° 39-2016 TRI, de 30 de junio de 2016, si bien el contribuyente dedujo recurso de casación para ante la Corte Suprema, esta lo declaró inadmisibile en la SCS Rol N° 58.899-2016, de 7 de septiembre de 2016.

privar de efectos tributarios estas conductas, tal distinción se desdibuja, ya que en ambos casos la consecuencia jurídica es la misma²⁴⁴.

El sistema chileno no contempla incentivos para preferir una conducta sobre la otra, de forma tal que, en principio, cuando los actos sean reales y válidos, el SII debiera entender que hay abuso; cuando hay actos que oculta otro(s) que realmente se ejecuta(n), estaremos ante la simulación. El primero es un problema de calificación jurídica; el segundo, de prueba.

La dificultad de esta equiparación es la incidencia penal que tiene. Es claro que se trata de conductas distintas que han de recibir un tratamiento distinto a la hora de considerar el desvalor asociado a las mismas, pero estimamos que esta apreciación ha de tener lugar cuando se configure la reacción estatal desde el punto de vista del *ius puniendi*²⁴⁵.

A nivel de cobro de impuesto, no vemos razón alguna para efectuar una determinación de la obligación tributaria de manera diferenciada, agravando el monto que se cobre a quien incurrió en simulación o rebajando la cuantía de quien ejecutó actos en abuso, pues en ambos casos el Erario Público deja de percibir recursos que debieron allegarse. Desde el punto del desvalor de resultado, es indiferente una conducta ejecutada en abuso o simulación; en cambio, considerando el desvalor de acción, efectivamente es más grave simular una situación inexistente, pero esta consideración ha de ponderarse para castigar a quien la comete, no para cobrar los impuestos adeudados. Sin embargo, *lege lata*, desde el punto del Derecho administrativo sancionador, el legislador considera que es igualmente reprochable diseñar o planificar una llamaremos «operatoria contractual» que derive en actos jurídicos calificados como abusivos o simulados, al menos desde el punto

²⁴⁴ MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 705.

²⁴⁵ Hay tres aspectos que mencionaremos, pero en los que no ahondaremos, porque exceden el marco del presente trabajo: i) señalar que tras la regulación de la simulación en el artículo 4° quáter del CT, como figura antielusiva y la asociación de una sanción para el asesor fiscal, VERGARA QUEZADA considera que ello implica la derogación de la figura delictiva contemplada en el inciso 3° del artículo 97 N° 4 del CT. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Análisis crítico de la norma antielusiva...*, cit., p. 166. EL MISMO. *Norma antielusiva general...*, cit., pp. 368-369; 383. EL MISMO. *La despenalización...*, cit., pp. 264-265. Vid. también MATUS FUENTES, Marcelo. *La elusión tributaria y su sanción...*, cit., pp. 80-81. SILVA VIDAL, María de los Ángeles. *La elusión en la reforma tributaria*. Parte I. Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política. Profesor guía: Jaime García Escobar. Santiago: Universidad de Chile, 2016, p. 56; ii) las implicancias del criterio administrativo del SII que parece entender que si existe ilícito tributario no puede continuar el procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos, vid. apartado 2.1. del Capítulo IV de la Circular N° 41, de 2016, p. 8, y iii) todo el análisis acerca de la admisibilidad constitucional de sancionar penalmente los supuestos de elusión, porque es una discusión que hasta donde tenemos noticia no se ha dado y, por tanto, en nada influye para sentar las bases del análisis de la viabilidad de la sanción administrativa.

de vista de la sanción establecida para el asesor fiscal como sujeto activo de la conducta del artículo 100 bis del CT²⁴⁶.

6. Procedimiento para la declaración del abuso de las formas jurídicas o simulación

Una de las grandes diferencias en la regulación chilena de las normas generales antielusión con la española, es que se pasó de la previsión original en la cual el SII declaraba directamente el abuso o simulación²⁴⁷, a un sistema en que ello es competencia de un tribunal de justicia.

Antes de establecer la competencia del Tribunal Tributario y Aduanero para declarar la elusión, se barajaron dos alternativas de procedimientos administrativos:

- i) El original propuesto por el proyecto: la declaración la efectuaría directamente el SII, en la liquidación, giro o resolución respectiva notificada al contribuyente —con la determinación de los respectivos intereses penales y multas respectivas—, para lo cual era necesario contar con una autorización previa del Director Regional, del Director de Grandes Contribuyentes o del Subdirector de Fiscalización, según correspondiese²⁴⁸. No se contemplaba la intervención del contribuyente²⁴⁹ ni del

²⁴⁶ Vid. Capítulo VII.2.

²⁴⁷ El cambio se explica por la resistencia que surgió desde sectores académicos, empresariales y desde los asesores tributarios, al punto que la Ley N° 20.780 fue calificada como una «rabiosa reforma stalinista», pues se estimó que sus redactores consideraban que todos los empresarios del país eran «contumaces evasores» tributarios y porque otorgaba al SII facultades “*absolutamente exorbitantes, que le permitían pasar por sobre contratos válidamente celebrados por las partes, declarando por sí y ante sí presuntos actos como simulados o directamente en abuso del Derecho*”. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., pp. 49-50.

²⁴⁸ El caso sería puesto en su conocimiento por la Unidad de su dependencia que estuviera conociendo de los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica, según la fiscalización tuviera lugar en una Dirección Regional o en la DGC, en el primer supuesto, o a nivel de la Dirección Nacional, en el segundo. Se establecía un plazo para emitir la autorización de dos meses, ampliables fundadamente hasta por un mes más, contados desde la recepción de la solicitud y el expediente completo por la autoridad competente. Si el plazo transcurría sin que esta se emitiera, operaba el silencio administrativo negativo. Desde la citada recepción y hasta el otorgamiento de la autorización o hasta que transcurriera el plazo con que contaba para hacerlo, la prescripción de la actuación fiscalizadora se suspendía.

²⁴⁹ Aspecto criticado por GONZÁLEZ ORRICO, para quien la declaración de abuso o simulación supone desconocer la naturaleza de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente por ser «no fidedignos», lo que de conformidad con el artículo 21 del CT, implica obligatoriamente citar al contribuyente. GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., p. 102.

- posible responsable de la infracción del artículo 100 bis del CT²⁵⁰. La doctrina no tardó en señalar, acertadamente, que esta regulación vulneraba el debido proceso²⁵¹.
- ii) El cambio operado por la indicación presidencial N° 55-362, de 14 de abril de 2014²⁵²: el SII declararían el abuso o simulación previo informe favorable, emitido de consuno por los Subdirectores Jurídico, Normativo y de Fiscalización, exigiéndose una adecuada fundamentación de la decisión²⁵³. Además, se dejaba establecido que el contribuyente podría reclamar del acto administrativo emanado del SII en el que se contuviera la declaración de que ciertos actos jurídicos son abusivos o simulados, pero persistía la ausencia de una regulación que contemplase su intervención y la del posible responsable de la sanción del artículo 100 bis del CT en la fase administrativa²⁵⁴.

La Ley N° 20.780 determinó, en definitiva, que el juez del Tribunal Tributario y Aduanero sería el competente para efectuar la declaración²⁵⁵, lo que a nuestro juicio innegablemente es una ventaja para el contribuyente y para el asesor fiscal, pues en el proceso judicial sus derechos serán debidamente tutelados por un órgano imparcial, pero presenta un problema práctico, derivado de los tiempos de tramitación judicial, debido a que ciertamente es más rápido que la declaración la efectúe directamente el ente fiscalizador.

²⁵⁰ Legalmente, no se establecía la intervención del contribuyente, quien solo podría reclamar judicialmente —o interponer previamente recurso de reposición administrativo del artículo 123 bis del CT—, del acto administrativo dictado que contuviese la declaración de abuso o simulación. La autorización y los demás actos dictados con relación a la declaración de abuso o simulación no eran susceptibles de recurso o reclamo de manera autónoma.

²⁵¹ BLANCHE REYES, Christian. *La reforma tributaria 2014...*, cit., p. 10. También GARCÍA ESCOBAR y ÁLVAREZ MAYA, quienes estimaron que los términos en que aparecían redactados originalmente el abuso y la simulación, parecían remontarse a la época, no tan lejana, en la que el SII era juez y parte en la primera instancia de los reclamos tributarios, ante lo cual el contribuyente se hallaba en «indefensión frente a la maquinaria impositiva». GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. *Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista ...*, cit., p. 58.

²⁵² *Historia de la Ley N° 20.780...*, cit., p. 171.

²⁵³ La intervención de estos funcionarios tendría lugar a requerimiento de la Unidad del SII que estuviera conociendo de los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva. Se mantiene el plazo para decidir y el efecto en la prescripción por dicho lapso.

²⁵⁴ Ello generaba que el presunto responsable se vería impedido de realizar presentaciones ante el SII para desacreditar la existencia de abuso o simulación, pudiendo verse expuesto a una elevada sanción, de forma tal que su situación dependería de la decisión de defensa del contribuyente, sin tener asegurada por ley ni su defensa ni la posibilidad de aportar pruebas. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 249.

²⁵⁵ Solución a la que se arribó en el Protocolo de Acuerdo y que se materializó mediante la indicación N° 367-362, de 9 de agosto de 2014, presentada por el Vicepresidente de la República, cuando el proyecto de ley se encontraba en segundo trámite constitucional ante el Senado. *Historia de la Ley N° 20.780...*, cit., pp. 2129-2130; 2146-2147.

El procedimiento consta de dos fases: un procedimiento administrativo previo, donde es obligatorio citar al contribuyente²⁵⁶, y una etapa judicial posterior²⁵⁷.

A nuestro juicio, la opción que se tomó es política y su explicación se encuentra en el hecho de que en Chile, hasta el año 2010 —en que comenzó la implementación de la nueva justicia tributaria—, el SII fiscalizaba la correcta determinación de la obligación tributaria y, a continuación, conocía del reclamo de primera instancia en contra de los actos administrativos emanados de la misma institución. Más allá de las posiciones ideológicas que evidentemente estaban en la base de estas críticas²⁵⁸, y que se vieron reflejadas en las recurrentes intervenciones contrarias a la incorporación de esta normativa, la reticencia a que el SII declarase directamente el abuso y la simulación se explican por una razón histórica.

En efecto, hasta el año 2013, en que entró en vigor la Ley N° 20.322 en todo el país, el Director Regional del SII era juez tributario y conocía los reclamos presentados por los contribuyentes en primera instancia, por lo que darle esta nueva atribución al SII podía implicar un retroceso y volver a la época en que la Administración tributaria era «juez y parte»²⁵⁹; de ahí que se explique el cambio que sufrió el procedimiento para la declaración de la elusión. En este punto, existía cierto consenso en que tal declaración debía recaer en

²⁵⁶ El Código Tributario no definió qué debe entenderse por citación. El SII en la Circular N° 59, de 2000, señaló que “*es un medio de fiscalización que contiene los elementos necesarios para que el contribuyente tome un adecuado conocimiento de los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan las diferencias de impuestos no prescritas que pudieran adeudarse. Sin embargo, este trámite no es obligatorio en todos los casos de auditoría*”, debido a que solo es imperativo citar al contribuyente en los casos en que la ley expresamente lo exige.

²⁵⁷ Que es vista por la doctrina como un reconocimiento del principio del debido proceso. FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Problemas de aplicación de las normas antielusión..., cit., p. 108.

²⁵⁸ OSORIO y GONZÁLEZ reiteran una idea que en España se encuentra asentada y que compartimos plenamente: hay importantes componentes políticos e ideológicos a la hora de considerar si regular o no la elusión y la forma de hacerlo, pues implica una limitación a la autonomía de la voluntad, base central de un Estado liberal. OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica..., cit., p. 61.

²⁵⁹ En palabras de VERGARA QUEZADA, hubiese implicado retroceder “*a la época en que el Servicio de Impuestos Internos era juez y parte, lo que habría significado un golpe inmenso a todo lo que se ha avanzado en justicia tributaria en la última década*”. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Norma antielusiva general..., cit., p. 371.

un tribunal de justicia²⁶⁰, concretamente, en un Tribunal Tributario y Aduanero²⁶¹, aunque no fue una opción aceptada unánimemente²⁶².

Examinaremos brevemente ambos, para resaltar los puntos en que consideramos pueden existir vulneraciones de las garantías de los contribuyentes o de los eventuales responsables, como, asimismo, deficiencias en la regulación que posteriormente en parte fueron subsanadas por la Ley N° 20.899.

6.1. El procedimiento administrativo que debe seguir el SII para que el Director pueda requerir al tribunal la declaración de abuso o simulación

El procedimiento que debe seguir el SII para requerir al tribunal la declaración de abuso o simulación se encuentra regulado en el artículo 4° quinquies del CT y mediante la Circular N° 41, de 11 de julio de 2016.

Desde la entrada en vigor de las normas generales antielusión, y hasta el 11 de julio de 2016, estas cláusulas —pese a estar vigentes— no podían aplicarse, porque faltaba crear por resolución el Comité Anti Elusión cuya intervención se consideró como esencial en

²⁶⁰ Así, y a modo de ejemplo durante las sesiones de la Comisión de Hacienda, el Senador Sr. Bianchi manifestó que para lograr el objetivo de disminuir los índices de elusión y evasión, debiera dotarse de mayores facultades a los TTA, en tanto que tercero imparcial, y no empoderar al SII; en similares términos se pronunció el Senador Sr. García, para quien era necesario legislar en esta materia velando por que se mantuviera el equilibrio de los actores involucrados, evitando que el SII se erigiese en juez y parte. De todos modos, el Gobierno, a través del Ministro de Hacienda, defendió su propuesta de regulación y recordó que los TTA eran los órganos jurisdiccionales ante los cuales se impugnan las actuaciones del SII y que en definitiva ejercían un control sobre la misma. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 286; 288; 313; 327; 523; 525; 527; 529; 829; 955; 1143; 1399; 1405; 1427, entre muchas otras alusiones previo a la firma del Protocolo de Acuerdo.

²⁶¹ La Comisión de Hacienda del Senado, en segundo trámite constitucional, escuchó la opinión del Presidente de la Asociación de Magistrados de Tribunales Tributarios y Aduaneros de Chile, quien manifestó que la declaración debía ser conocida por el TTA y no decretada administrativamente por el SII, pues de esta manera se aseguraban los derechos de los contribuyentes frente a la Administración tributaria. Obtenida judicialmente esta declaración —a través del procedimiento general de reclamaciones—, y luego de establecida judicialmente la calificación del acto jurídico, estimaba que el SII podía continuar con el proceso de fiscalización. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 1680. Esta, y no otra, es la explicación de la particular regulación del sistema chileno. Y es por esto por lo que no podemos compartir la postura de quienes fundamentan la intervención del tribunal en el hecho de que en estos casos colisionan el principio de legalidad tributario con el principio de autonomía de la voluntad, reconocido constitucional y legalmente. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 166-168. Si se examina la regulación comparada, por ejemplo, los sistemas español, inglés, francés o alemán, se da la misma colisión, pero se opta porque sea la Administración tributaria, directamente, la que aplica la cláusula general antielusión.

²⁶² En efecto, Alfredo Ugarte, decano de la Universidad Andrés Bello, manifestó que la declaración del tribunal “*desvirtúa el sentido y naturaleza de una cláusula anti elusiva*”. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 3692.

el procedimiento administrativo²⁶³, por la Circular N° 65, de 2015, del SII²⁶⁴. Superado ese escollo²⁶⁵, la Circular N° 41, de 11 de julio de 2016, regula el procedimiento que el SII debe seguir para que el Director solicite al TTA la declaración de abuso o simulación²⁶⁶:

- i) Inicio del procedimiento: la Circular precisa que ello tendrá lugar cuando el SII tome conocimiento de la existencia de indicios de la ejecución de actos o negocios jurídicos, o de un conjunto o serie de ellos, que tengan por objeto eludir los hechos imposables, debiendo ser planteada dicha situación al área especializada de la Dirección nacional. Por tanto, y aunque la Circular contempla que se puedan detectar planificaciones abusivas o simuladas en el curso de una auditoría administrativa y en planes específicos de fiscalización²⁶⁷, no queda circunscrito a estas dos vías²⁶⁸.
- ii) La instrucción hace expresa mención a que las unidades operativas deberán prestar atención a que las normas generales antielusivas resulten aplicables²⁶⁹. La Oficina de

²⁶³ E incluso se consideró durante la tramitación de la Ley N° 20.899, regular legalmente este Comité, incluyendo un artículo 4° sexies, nuevo, en el CT, cuyas opiniones no serían vinculantes para el Director. La disposición propuesta, sin embargo, no fue aprobada en la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, y pese a que en el Senado se presentó una indicación parlamentaria que, con ciertas modificaciones, buscaba la incorporación en la ley del Comité, fue declarada inadmisibles por tratarse de materias de iniciativa exclusiva del Presidente de la República. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., pp. 109; 125; 172; 192; 273; 440; 603-604.

²⁶⁴ Sin embargo, la parte pertinente de la Circular N° 65, de 2015, fue derogada por la Circular N° 41, de 2016.

²⁶⁵ En efecto, el Comité Anti Elusión fue creado el 11 de julio de 2016, mediante la Res. Ex. SII N° 68, pero su importancia disminuyó toda vez que la Circular N° 41, de la misma fecha, contempló que su intervención es facultativa y dependerá de la decisión del Director.

²⁶⁶ Vid. Capítulo VII.2.6.2., para examinar las particularidades del procedimiento administrativo para solicitar la multa al presunto responsable de la comisión de la infracción del artículo 100 bis del CT.

²⁶⁷ Circular N° 41, de 2016, pp. 6-7. En concreto, esta situación debe plantearse a la Oficina de Análisis de Elusión, mediante un informe que ha de emanar del respectivo Director Regional, del Director de Grandes Contribuyentes o del Subdirector de Fiscalización, y deberá contener:

- a) Individualización del o de los contribuyentes involucrados y en su caso del o los grupos económicos;
- b) Descripción de los actos o contratos que configuran las maniobras posiblemente elusivas observadas;
- c) Descripción de los roles y funciones asumidos por las entidades del grupo empresarial, cuando corresponda;
- d) Descripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda;
- e) Indicación de los períodos en que los hechos ocurrieron;
- f) Descripción de los actos y contratos que constituyen eventuales maniobras elusivas;
- g) Indicación de los tributos afectados por los actos elusivos;
- h) Descripción de los antecedentes probatorios que dan cuenta de las maniobras elusivas detectadas”.

²⁶⁸ Como plantea GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., p. 101, no se exige que exista un proceso de fiscalización en curso, pues basta que el SII esté conociendo de ciertos antecedentes proporcionados por el contribuyente.

²⁶⁹ En efecto, por ello se exige poner atención a:

- a) Que el caso detectado no constituye una razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria;
- b) Que los hechos descritos satisfagan los elementos que configuran prácticas elusivas en los términos de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario;

Análisis de Elusión analiza los antecedentes y los eleva al Director quien, si lo estima conveniente, convoca al Comité Anti Elusión²⁷⁰.

- iii) Si se cuenta con antecedentes suficientes, y se decide aplicar las normas generales antielusión, habrá que obligatoriamente citar al contribuyente²⁷¹.
- iv) Respuesta del contribuyente a la citación. Si el contribuyente no diere respuesta, o su respuesta no fuese satisfactoria, el área operativa del SII, previa coordinación con la Oficina de Análisis de Elusión sugerirá la elaboración de un proyecto de requerimiento judicial y remitirá los antecedentes necesarios a la Subdirección Jurídica para su confección. Firmado el requerimiento por el Director, este se enviará al Departamento Jurídico respectivo de la unidad operativa para su presentación al TTA²⁷².

c) *Que las acciones de fiscalización no se encuentren prescritas;*

d) *Que los antecedentes de hecho y de derecho sean suficientes para su acreditación;*

e) *Que en el caso particular, no exista un pronunciamiento del Servicio conforme al artículo 26 bis del Código Tributario que califique como no elusivos los actos, contratos o negocios o conjunto o serie de ellos, llevados a cabo por el contribuyente.*

f) *Que no corresponda aplicar una norma especial para evitar la elusión”.*

En cambio, si los hechos revisten el carácter de delito, tiene aplicación lo dispuesto en la Circular N° 8, de 2010.

²⁷⁰ La instrucción precisa que en esta etapa el Director podrá tomar diversas decisiones de actuación: i) formular recomendaciones al informe y, en su mérito, recabar nuevos antecedentes por la unidad que lleva a cabo la fiscalización; ii) realizar una fiscalización conforme a las reglas generales; iii) dar inicio a una recopilación de antecedentes conforme con lo previsto en el N°10 del artículo 161 del Código Tributario, iv) citar al contribuyente, o v) archivar los antecedentes.

²⁷¹ Según lo prescrito en el inciso 3° del artículo 4 quinquies del CT, el SII deberá citar al contribuyente “*puediendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis*”. La citación la confeccionará en coordinación con la Oficina de Análisis de Elusión, la Dirección Regional, la Dirección de Grandes Contribuyentes o la Subdirección de Fiscalización, según sea la Unidad competente que inició el procedimiento. Si el proceso de fiscalización se inició mediante el requerimiento de antecedentes regulado en el artículo 59 del CT, el mismo deberá reconducirse al procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios elusivos. El inciso 3° del artículo 59 del CT, expresamente señala que los plazos de duración de la fiscalización en él contenidos no se aplicarán a los artículos 4° bis, 4° ter, 4° quáter y 4° quinquies del mismo cuerpo legal, que regulan la norma general antielusión. Reitera esta idea el inciso 3° del artículo 4° quinquies del CT, pues este procedimiento cuenta con sus propios plazos.

²⁷² El inciso 4° del artículo 4° quinquies del CT establece un plazo para presentar dicho requerimiento. La regla general es que el Director del SII cuente con un lapso de nueve meses para ello desde la contestación de la citación por parte del contribuyente; si la misma no tiene lugar, el término legal se contará desde la citación. Por excepción, si el remanente del plazo de fiscalización es inferior a nueve meses, se aplicará como el tiempo restante. La doctrina ha criticado la diferencia en el cómputo del plazo cuando el contribuyente no contesta la citación, pues, en este caso, dicho lapso comenzará a correr desde que sea legalmente notificado de la citación, y no desde que venza el plazo para evacuar la contestación de esta. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., pp. 629-630. Si bien lo anterior es efectivo, no lo es menos el hecho de que si el contribuyente que no contesta la citación puede verse perjudicado en juicio, si hubo ciertos antecedentes que específica y determinadamente le fueron solicitados en la citación, pues el SII puede solicitar la «inadmisibilidad probatoria», de conformidad con el inciso 11 del artículo 132 del CT. Por tanto, esa sería la sanción procesal.

Con la presentación del requerimiento a los TTA, se abre la fase judicial a través de la cual la Administración tributaria busca la declaración del abuso o la simulación y, en su caso, de la aplicación de la multa al responsable de la comisión de la infracción del artículo 100 bis del CT.

6.2. Declaración del abuso o simulación por los tribunales de justicia

El «procedimiento de declaración judicial de la existencia de abuso o simulación y de la determinación de la responsabilidad respectiva», está regulado en el artículo 160 bis del CT²⁷³, disposición que debe complementarse con lo dispuesto en el artículo 4° quinquies del mismo cuerpo legal²⁷⁴, y resulta aplicable tanto para la declaración de abuso o

²⁷³ “Artículo 160 bis.- El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación a que se refiere el artículo 4° quinquies y, en su caso, la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis ante el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de manera fundada, acompañando los antecedentes de hecho y de derecho en que se sustenta y que permitan la determinación de los impuestos, intereses penales y multas a que dé lugar la declaración judicial a que se refiere este artículo.

De la solicitud del Servicio se conferirá traslado al contribuyente y a los posibles responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, por el término de noventa días. Su contestación deberá contener una exposición clara de los hechos y fundamentos de derecho en que basa su oposición a la declaración de abuso o simulación o, en su caso, a la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación.

Vencido el plazo para evacuar el traslado, haya o no contestado el contribuyente o el posible responsable, el Tribunal citará a las partes a una audiencia que deberá fijarse a contar del séptimo día y no más allá del decimoquinto, contado desde la fecha de la notificación de dicha citación, con el objeto que expongan sobre los puntos planteados tanto en la solicitud como en la contestación, en caso que la hubiere. En caso que el contribuyente o el posible responsable aporten en esta audiencia nuevos antecedentes a los cuales el Servicio no haya tenido acceso previo, se le conferirá a éste un plazo de quince días para emitir los descargos pertinentes.

Vencido el último plazo a que se refiere el inciso anterior, y en la medida que hubiere controversia sobre algún hecho sustancial y pertinente, el Tribunal abrirá un término probatorio por un plazo de veinte días. En contra de la resolución que fije los puntos sobre los cuales deberá recaer la prueba, sólo procederá el recurso de reposición dentro del plazo de cinco días. Concluido el término probatorio, se otorgará a las partes un plazo de cinco días para efectuar observaciones a la prueba rendida, tras lo cual el Tribunal resolverá en un plazo de veinte días. El Tribunal apreciará la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis.

En contra de la resolución que se pronuncie sobre la solicitud procederá el recurso de apelación, el que deberá interponerse en el plazo de quince días contado desde la notificación respectiva, y se concederá en ambos efectos. La apelación se tramitará en cuenta, a menos que cualquiera de las partes, dentro del plazo de cinco días contado desde el ingreso de los autos en la Secretaría de la Corte de Apelaciones, solicite alegatos. En contra de la resolución de la Corte de Apelaciones procederá el recurso de casación en el fondo o la forma.

La liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno. Las controversias que surjan respecto al cumplimiento de la sentencia, serán resueltas en forma incidental por el Tribunal que la dictó.

En lo no establecido por este Párrafo, y en cuanto la naturaleza de la tramitación lo permita, se aplicarán las demás normas contenidas en el Título II de este Libro”.

²⁷⁴ “Artículo 4° quinquies.- La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis.

simulación, como para la aplicación de la multa establecida en el artículo 100 bis del Código del ramo. Por su parte, el artículo 119 del CT establece qué tribunal es competente para conocer del litigio²⁷⁵.

No analizaremos el procedimiento judicial desde una perspectiva adjetiva²⁷⁶. Lo que haremos, en cambio, es referirnos a los aspectos sustanciales que pueden ser interesantes. En primer lugar, debe manifestarse que, presentado el requerimiento del Director, el cómputo del plazo de prescripción de la acción fiscalizadora se suspende “*hasta la resolución que la resuelva*”²⁷⁷.

Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.

Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59.

El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior. El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.

Durante el tiempo transcurrido entre la fecha en que se solicite la declaración de abuso o simulación, hasta la resolución que la resuelva, se suspenderá el cómputo de los plazos establecidos en los artículos 200 y 201.

En caso que se establezca la existencia de abuso o simulación para fines tributarios, el Tribunal Tributario y Aduanero deberá así declararlo en la resolución que dicte al efecto, dejando en ella constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados, de los antecedentes de hecho y de derecho en que funda dicha calificación, determinando en la misma resolución el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda. Lo anterior, sin perjuicio de los recursos que, de acuerdo al artículo 160 bis, puedan deducir el Servicio, el contribuyente o quien resulte sancionado con las multas que pudieren aplicarse”.

²⁷⁵ Y será aquel “*en cuyo territorio jurisdiccional tenga su domicilio el contribuyente. Tratándose de contribuyentes personas jurídicas se entenderá que el domicilio de éstas corresponde al de la matriz*”.

²⁷⁶ Para consultar estos aspectos vid. NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. Análisis crítico..., cit., pp. 32 y ss. Ahora bien, es necesario señalar que en los restantes procedimientos tributarios especialmente regulados por el CT, los tribunales con mayor volumen de ingreso no cumplen los plazos legales de tramitación. Esta consideración resultaba especialmente relevante en el caso del 4ºTTA de la Región Metropolitana de Santiago, pero tras la modificación operada por la Ley N° 21.039, de 2017, la distribución entre los cuatro tribunales de la Región Metropolitana de conformidad con el artículo 3º de la Ley N° 20.322, se realiza de acuerdo con un “*procedimiento objetivo y general*”, por lo que se descomprimió el volumen de ingresos de dicho tribunal.

²⁷⁷ A nuestro juicio, esta expresión debe entenderse en el sentido de que la prescripción de la acción fiscalizadora se suspende hasta que se dicte una sentencia que adquiera el carácter de firme y ejecutoriada, conforme con lo dispuesto en el artículo 174 del CPC: “[s]e entenderá firme o ejecutoriada una resolución desde que se haya notificado a las partes, si no procede recurso alguno en contra de ella; y, en caso contrario, desde que se notifique el decreto que la mande cumplir, una vez que terminen los recursos deducidos, o desde que transcurran todos los plazos que la ley concede para la interposición de dichos recursos, sin que se hayan hecho valer por las partes. En este último caso, tratándose de sentencias definitivas, certificará el hecho el secretario del tribunal a continuación del fallo, el cual se considerará firme desde este momento, sin más trámites”. Esto es, en este caso, si notificadas las partes de la sentencia

En segundo lugar, si judicialmente se determina la existencia de abuso o simulación²⁷⁸, la declaración se circunscribe a los efectos tributarios²⁷⁹, por expresa disposición del inciso final del artículo 4° quinquies del CT. El tribunal debe declarar la elusión en la sentencia definitiva, dejando constancia de los actos jurídicos abusivos o simulados y de los antecedentes, tanto de hecho como de derecho, en que se funda la calificación. En la misma resolución ha de determinar el monto del impuesto que resulte adeudado, con los respectivos reajustes, intereses penales y multas²⁸⁰, ordenando al Servicio emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda, de conformidad con el inciso final del artículo 4° quinquies del CT. El o los actos administrativos que el SII deba dictar por orden al tribunal no son reclamables, de conformidad a lo dispuesto en el inciso 6° del artículo 160 bis del CT, de forma tal que toda la discusión de fondo se dará en este procedimiento.

Finalmente, y en tercer lugar, quisiéramos abordar un aspecto que puede resultar problemático, y dice relación con la consideración a la «naturaleza económica del hecho imponible». Según lo dispuesto en el inciso 4° parte final del artículo 4° quinquies del CT, el tribunal fallará apreciando la prueba conforme con las reglas de la sana crítica “y deberá fundar su decisión teniendo en consideración la naturaleza económica de los

definitiva, estas no interponen los recursos respectivos previa certificación, o si habiéndolos interpuesto, estos se han fallado.

²⁷⁸ Esta declaración puede ser efectuada por el TTA, por la CA o CS, dependiendo de si se ejercen o no todas las vías recursivas que el sistema contempla.

²⁷⁹ GONZÁLEZ ORRICO ve en esta norma un reforzamiento de la disposición 4° del CT, que prescribe “[l]as normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes”. GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar..., cit., p. 105.

²⁸⁰ A nuestro juicio, esta multa no alude a la sanción administrativa del artículo 100 bis del CT, sino a la sanción que se le establece al contribuyente por el retardo en la declaración y pago, y no debe considerarse sanción administrativa propiamente tal. Este tema ha sido mayormente desarrollado en España. Así, PÉREZ ROYO expresa que junto con las infracciones y sanciones en sentido propio, están las sanciones de carácter básicamente indemnizatorio (no represivos), ligado a ilícitos civiles, relacionados con el incumplimiento del deber de pagar. PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, p. 259. Desde la doctrina administrativista. Vid. HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas*. Madrid: Iustel, 2007, pp. 292 y ss. GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco. *Sanciones administrativas*. Garantías, derecho y recursos del presunto responsable. 4ª edición. Granada: Comares, 2017, pp. 262 y ss. Esta línea doctrinal la sigue en Chile MASSONE PARODI, para quien este tipo de recargos denominados «multas», no corresponden propiamente a sanciones administrativas. Incluye en ellas, aquellas cuya función principal es indemnizar el daño sufrido por el Estado por la violación de una norma, en especial, por el retardo en su cumplimiento, y bien pueden considerarse objetivas, esto es, ajenas a las exigencias de culpabilidad. MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias*. 2ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2010, pp. 82-83; 190, nota 782; 231; 233-234; 236; 251; 254; 263; 273. De ahí la consideración del legislador de estas multas para efectos de prescripción, caracterizándolas como aquellas que “*acceden al pago de un impuesto*”, es decir, corresponden a obligaciones accesorias al impuesto, por lo que de este depende su existencia y monto.

*hechos imponibles conforme a lo establecido en el artículo 4° bis*²⁸¹. Creemos que es aquí, y no en otra norma, en donde está el riesgo de que el legislador tributario le haya dado cabida a la «interpretación económica».

Según AVILÉS HERNÁNDEZ, tal como se desprende del artículo 2° del CT, la interpretación que rige en esta rama del Derecho es jurídica y no económica, pues, a falta de regulación expresa, han de aplicarse las normas de derecho común²⁸². El problema, es que en esta materia pareciera haber un expreso mandato a considerar la naturaleza económica que recoge el hecho imponible que, como sostenemos siguiendo a SAINZ DE BUJANDA, es siempre de naturaleza jurídica²⁸³.

A este respecto, MAGASICH AIROLA²⁸⁴ estima no debe perderse de vista que el artículo 160 bis del CT, remite al artículo 4° bis del CT, en el que no es posible encontrar referencias a elementos de interpretación económica, sino que se refiere expresamente a la naturaleza jurídica del hecho imponible. A su juicio, de haber contradicción entre ambas normas, debiera preferirse la regla del artículo 4° bis del CT, porque hay una remisión expresa del artículo 160 bis a esta norma²⁸⁵. Ahora bien, entiende que el sentido de la norma es diverso y apunta a que la decisión del tribunal tome en consideración la sustancia económica entendida objetivamente, esto es, como los efectos económicos que el o los actos “*generan, condición que en la regla chilena resulta esencial en la determinación de la elusión, que sucede cuando estos efectos, se explican principalmente desde la búsqueda de un ahorro tributario*”²⁸⁶.

En una misma línea se encuentran OSORIO y GONZÁLEZ²⁸⁷, para quienes no puede interpretarse la disposición de una forma que dé cabida a la interpretación económica, y también ponen el acento en que el artículo 4° bis del CT es claro al señalar que ha de considerarse la «naturaleza jurídica» de los hechos, actos y negocios. Por ello, concluyen

²⁸¹ Esta disposición se incluye en el texto que definitivamente es aprobado por el Congreso mediante la indicación N° 367-362, del Vicepresidente de la República, de fecha 9 de agosto de 2014, pero su texto no se desprende del Protocolo de Acuerdo. Prácticamente no existió discusión parlamentaria luego de la suscripción del Protocolo de Acuerdo, no es posible encontrar en la historia fidedigna de la ley antecedentes que ayuden a interpretar esta norma.

²⁸² AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 186.

²⁸³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Naturaleza del hecho imponible...*, cit., pp. 583; 607.

²⁸⁴ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 486-487.

²⁸⁵ También GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. *Tópicos de Derecho tributario...*, cit., pp. 34-37, vinculando la regulación del artículo 160 bis del CT, más bien a la relación del Derecho tributario con el Derecho común, esto es, a falta de regulación distinta o especial, los conceptos, requisitos y formas de otras ramas del Derecho mantendrán sus características originales.

²⁸⁶ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 487.

²⁸⁷ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. *La cláusula antielusiva...*, cit., pp. 159-161.

que “*dado que la norma se presenta junto a la valoración de la prueba, es posible que el legislador simplemente haya querido resaltar que el tribunal, al valorar la prueba, esto es, al determinar el nivel de corroboración que las evidencias entregan en relación con los hechos controvertidos, deberá tener en especial consideración la naturaleza económica de tales hechos. En tal caso, la referencia apuntaría exclusivamente a un uso cuidadoso de las denominaciones económicas para evaluar la existencia de los hechos alegados por las partes*”²⁸⁸.

Consideramos que la interpretación de esta norma no puede dar cabida a entender que el legislador ha incorporado a este respecto una interpretación económica de las normas tributarias, pues de otro modo, como apunta STREETER, se echaría por tierra toda la teoría jurídica de la imposición, restándole importancia a la noción de hecho imponible como medular en el nacimiento de la obligación tributaria, abriendo la puerta a la analogía y vulnerando el principio de legalidad tributaria²⁸⁹.

El SII, por lo demás, ha considerado que esta norma no es más que el reflejo de las doctrinas sustentadas por los tribunales anglosajones *substance over form*, en el sentido que “*los tribunales no están constreñidos a respetar la forma jurídica elegida por el contribuyente, y bajo la cual se presenta la transacción, si no coindice con la realidad económica objetiva, es decir con la verdadera naturaleza de la transacción*”²⁹⁰ y de *step transaction*, al entender que “*en ciertos casos los distintos pasos de una operación serán desatendidos a fin de valorar las consecuencias generales de la transacción u operación que en definitiva se está realizando*”²⁹¹.

²⁸⁸ OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. La cláusula antielusiva..., cit., p. 162. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 225, considera que la norma alude necesariamente a que, en el fallo, el tribunal deberá tomar en cuenta consideraciones de derecho, y no es admisible declarar el abuso o simulación en atención a consideraciones exclusivamente económicas. A tal conclusión llega argumentando que el requerimiento y la contestación han de hacer referencia a los antecedentes de derecho en que se fundan, exigencia que también pesa sobre la sentencia definitiva que se dicte, y a la posibilidad de que se interponga recurso de casación en el fondo, respecto del juicio en el que se debata la declaración de abuso o simulación.

²⁸⁹ STREETER, Jorge. La interpretación de la ley..., cit., p. 36.

²⁹⁰ Servicio de Impuestos Internos. Modificaciones introducidas al Código Tributario por la Ley N° 20.780. Power Point elaborado por VARGAS, Cristián; CORVALÁN; Pablo. [en línea. Consulta: 20 de diciembre de 2016]. Disponible en http://www.sii.cl/portales/reforma_tributaria/6rtmodificacionley20780alc_tributario.pdf, p. 33.

²⁹¹ Servicio de Impuestos Internos. Modificaciones introducidas al Código Tributario..., cit., p. 35.

RESUMEN DE LA SEGUNDA PARTE

En esta segunda parte hemos efectuado una revisión normativa de las normas generales antielusión. Iniciamos examinando el concepto de estas disposiciones como un mecanismo para luchar en contra de la elusión y las críticas que suscitan, para luego adentrarnos en la regulación positiva del fraude a la ley, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el abuso de las formas jurídicas. Rescatamos de lo visto las consideraciones que a continuación expondremos.

Las normas generales antielusión no son más que uno de los mecanismos que los ordenamientos jurídicos pueden incorporar contra la elusión. La ventaja de estas es que presentan un presupuesto normativo flexible que les permite adaptarse a distintas conductas que puedan desarrollar los contribuyentes a lo largo del tiempo, con miras a obtener un ahorro impositivo que excede a la economía de opción. Si un determinado sistema no contempla ningún tipo de mecanismo de carácter general y la interpretación de la norma tributaria se efectúa con un carácter literal, es previsible que aumente de manera considerable la elusión y que decaigan los ingresos anuales del Erario Público por concepto de tributos.

El fraude a la ley fue la primera figura de este tipo que recogió el ordenamiento español. Durante muchos años, permaneció sin aplicar y solo después de derogado la jurisprudencia comenzó a perfilar sus contornos. Distintas causas explican el escaso uso que se le dio: su concepción subjetiva; la exigencia de tramitar un expediente especial; la exclusión de sanciones administrativas, pero seguramente la razón de mayor peso radica en que la Administración tributaria ha contado con figuras más eficaces y eficientes como son el negocio indirecto y la simulación relativa, las que, si bien es cierto no tienen el mismo ámbito de aplicación que el fraude a la ley, son empleadas para tales fines.

Para los efectos de la presente investigación es importante hacer notar que a partir de la evolución histórica de los cambios normativos del fraude a la ley se puede comprender toda la construcción de la atipicidad de esta cláusula general antielusión: en un primer momento se vinculó legalmente el fraude a la ley a la respuesta analógica, lo que tiene incidencia en sede penal, en la que, por exigencias derivadas del principio de tipicidad o taxatividad, está vedada la analogía. Esto explica que el Real Decreto 1919/1979, que estableció el expediente especial para declarar el fraude a la ley, expresamente excluyese

la imposición de sanciones, prohibición que luego fue introducida en el artículo 24.3 de la LGT, mediante la Ley 25/1995.

Sin embargo, a nuestro juicio lo más relevante de este examen es constatar que la STC 120/2005, de 10 de mayo —examinando la admisibilidad Constitucional del delito fiscal en los supuestos de fraude a la ley—, expresamente se hace cargo del hecho de que durante un tiempo el fraude a la ley no contó legalmente con una exclusión expresa de sanción. En este escenario, no hace aplicable su criterio penal, esto es, se vulnera el principio de legalidad al encajar el fraude a la ley en una infracción tributaria, sino que soluciona el punto declarando que aquí se aplica el principio penal de ley posterior más favorable.

Tales fueron los problemas aplicativos del fraude a la ley, que la LGT de 2003 establece otra norma general antielusión, con una denominación distinta y con otros presupuestos aplicativos: exige que se verifique un determinado resultado tributario, tras el cual es necesario aplicar dos test a la planificación tributaria, uno de propiedad y otro relativo a los efectos económicos o tributarios. De ello se deriva que no se puede aplicar automáticamente la doctrina de la STC 120/2005, de 10 de mayo, sino que es necesario examinar su naturaleza jurídica. El Poder Ejecutivo ahora se abre a la posibilidad de incluir una sanción, y finalmente incluye la infracción del artículo 206 bis de la LGT.

Finalmente, y como último capítulo de esta parte, examinamos las normas generales antielusión chilenas, cuyo antecedente es sin lugar a dudas la normativa española. La incorporación de esta normativa en el ordenamiento jurídico chileno tuvo lugar en la mayor reforma al sistema tributario de los últimos años, y se explica por el afán de aumentar la recaudación a fin de financiar la reforma a la educación, pero está impulsada también por un contexto internacional que tiende a expandir este tipo de cláusulas. La configuración chilena de estas normas se aleja en ciertos aspectos de la normativa hispana. Lo más relevante es que la elusión la determina un tribunal, y que el abuso de las formas jurídicas y la simulación tienen un estatuto procedimental similar, lo que en principio, excluye que se opte por la simulación en desmedro del abuso.

El legislador chileno intenta preservar el principio de seguridad jurídica, lo que se traduce en la inclusión de un sistema de consultas sobre la aplicación de esta normativa, junto con una positivación de la buena fe y el reconocimiento expreso de la economía de opción, pese a lo cual se presentan ciertos problemas, como es que la calificación no se

reconduzca expresamente a un procedimiento de aplicación, así como el vedado llamamiento a la interpretación económica.

La legislación chilena también contempla una sanción administrativa ligada a la aplicación de las normas generales antielusión cuyo sujeto activo es el asesor fiscal en el artículo 100 bis del CT.

De esta forma, creemos que, al igual que ocurre en España, resulta relevante determinar la naturaleza jurídica del abuso de las formas jurídicas porque será necesario realizar un examen constitucional que determine si es admisible o no esta infracción.

**TERCERA PARTE: EL RECURSO AL DERECHO ADMINISTRATIVO
SANCIONADOR EN LA LUCHA CONTRA LA ELUSIÓN FISCAL**

Nos corresponde iniciar el estudio de la tercera parte, y final, de la presente investigación, en la que buscamos perfilar la respuesta a la pregunta que guía esta tesis: ¿es admisible constitucionalmente sancionar la elusión en los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión?

El examen que hemos efectuado en las dos partes anteriores ha buscado darnos el contexto conceptual, constitucional y normativo en el que se insertan las normas generales antielusión, tanto en España como en Chile, análisis que se completa con la interpretación jurisprudencial de estas instituciones.

En esta última parte, lo que nos proponemos es determinar si la sanción, en los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión, respeta el principio de tipicidad y, concretamente, la exigencia de *lex stricta*, que excluye la analogía en el ámbito punitivo.

Para tales efectos, esta tercera parte se encuentra dividida en tres capítulos.

En el Capítulo VII, revisaremos la regulación positiva de los ilícitos administrativos que sancionan las hipótesis en que la Administración tributaria ha regularizado al contribuyente mediante el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, a continuación, ha abierto un expediente sancionador de conformidad con lo dispuesto en el artículo 206 bis de la LGT, que busca imponerle, adicionalmente, una multa. En el caso de Chile, el sujeto activo de la infracción del artículo 100 bis del CT es el asesor fiscal, o tributario, quien ha diseñado o planificado el entramado negocial elusivo. Esta sanción también es declarada por un tribunal conjuntamente con la determinación del abuso o de la simulación. Junto con examinar las normas involucradas, haremos referencia a la opinión de la doctrina de cada Estado y a los criterios jurisprudenciales pertinentes.

En el Capítulo VIII, se aborda el tema de la sanción administrativa en los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión desde una perspectiva internacional. En primer lugar, haremos una revisión de la influencia de la OCDE en esta materia, para luego estudiar el Derecho comparado, listando los sistemas en los que expresamente se contempla una sanción.

Finalmente, en el Capítulo IX, intentaremos dar respuesta a la interrogante acerca de si es compatible con las exigencias derivadas del principio de taxatividad o tipicidad la sanción en los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión. Para tales efectos, examinaremos el estado actual de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

español en cuanto a la inadmisibilidad de considerar verificado el ilícito contra la Hacienda Pública en los casos calificados «en fraude a la ley» y la forma como ha delimitado los contornos de esta figura en relación con la simulación. A continuación, veremos las distintas teorías que se han dado históricamente y que buscan determinar la naturaleza jurídica de las normas que con carácter general luchan en contra de la elusión, donde fijaremos nuestra posición. Por último, y como cierre de este trabajo, examinaremos críticamente el criterio de los Tribunales Constitucionales español y chileno que hace aplicable al Derecho administrativo sancionador los principios penales, aunque con matices, e intentaremos darle una solución al problema de la aplicación del principio de tipicidad en los supuestos de elusión.

CAPÍTULO VII. LA DIMENSIÓN SANCIONADORA DE LA ELUSIÓN: LOS ILÍCITOS DE LOS ARTÍCULOS 206 BIS DE LA LGT Y 100 BIS DEL CT

El objetivo del presente Capítulo es realizar un examen normativo, doctrinal y jurisprudencial de las infracciones administrativas reguladas en los artículos 206 bis de la LGT y 100 bis del CT, y determinar el respeto a las exigencias constitucionales que perfilan el Derecho administrativo sancionador desde una perspectiva clásica, esto es, tal y como ha sido establecido por el Tribunal Constitucional.

Desde ya, adelantamos que la doctrina española ha considerado mayoritariamente que la regulación de la infracción administrativa es inconstitucional por no cumplir con el estándar de *lex certa*¹, claramente influenciada por el criterio sentado por la STC 120/2005, de 10 de mayo, y que deriva en considerar que en los casos de elusión se está ante «ilícitos atípicos»², concepto que había sido recogido por el Tribunal Supremo³.

¹ Tempranamente, MORÓN PÉREZ, para quien existe una imposibilidad de sanción de base en este tipo de conductas. Estima que jamás podrá producirse la infracción de alguno de los tipos contemplados en la norma (dejar de ingresar, obtener o solicitar indebidamente devoluciones o determinación o acreditación impropcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futura), ya que tal infracción requeriría que hubiese un incumplimiento de una norma tributaria y, en los casos de conflicto, se evita la realización del hecho imponible pero no se incumple la norma. De lo que se sigue que, a falta de infracción previa, la única infracción posible es el acto de conflicto en sí mismo considerado. MORÓN PÉREZ, María del Carmen. Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2015, N° 22, pp. 161-162. En Chile, las objeciones radican en la afectación al principio de legalidad tributaria de la cláusula general antielusión y la afectación a la libertad del asesor fiscal de desarrollar una actividad económica. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., *passim*.

² La expresión la plantean ATIENZA y RUIZ MANERO, con lo que quieren significar que son conductas que atentan, no contra una regla —pues *prima facie* están permitidos por esta—, sino contra principios que delimitan el alcance justificado de la regla; de esta forma, la violación del principio, dada la conexión justificativa que existe entre la regla y este, lleva a modificar la regla para restaurar esa forma de coherencia del sistema. ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos...*, cit., pp. 67; 75; 78; 81. En palabras de GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 24, el fraude a la ley es una conducta imposible de ser tipificada, y de ahí que no pueda ser penalizado. No abundan las críticas de la doctrina a esta imposibilidad de sancionar. Sin embargo, RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. *El fraude de ley...*, cit., p. 212, es contrario a esta exclusión de la sanción al fraude a la ley, pues, a su entender, los supuestos de elusión son realizados por contribuyentes que tienen mayor capacidad económica, por lo que excluir la sanción podría considerarse negativa para quienes tienen menores ingresos e incurrir en supuestos de evasión fiscal, sancionados.

³ SSTs de 20 de septiembre de 2012 (RJ 2012\10189), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 6°; de 24 de noviembre de 2011 (RJ 2012\2451), ponente Sr. Ángel Agualló Avilés, FD 3°, y de 1 de octubre de 2009 (RJ 2010\953), ponente Sr. José Antonio Montero Fernández, FD 6°. Como señala ALONSO GONZÁLEZ, con la inclusión de la infracción del artículo 206 bis de la LGT, se acabó la noción de «ilícito atípico». ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sociedades profesionales...*, cit., p. 85.

Para llevar a cabo el examen previamente indicado, revisaremos la regulación positiva de los ilícitos administrativos que sancionan las hipótesis en que la Administración tributaria ha regularizado al contribuyente mediante el expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y, a continuación, ha abierto un expediente sancionador de conformidad con lo dispuesto en el artículo 206 bis de la LGT, que busca imponerle, adicionalmente, una multa. En el caso de Chile, el sujeto activo de la infracción del artículo 100 bis del CT, es el asesor fiscal o tributario, que ha diseñado o planificado el entramado negocial elusivo. Esta sanción también es declarada por un tribunal conjuntamente con la declaración de abuso o simulación. Junto con examinar las normas involucradas, haremos referencia a la opinión de la doctrina de cada Estado y a los criterios jurisprudenciales pertinentes.

Hemos afirmado que desde el momento en que el sistema reacciona corrigiendo las planificaciones tributarias elusivas, estas deben considerarse ilícitas desde un punto de vista civil o referido al cobro de impuestos. Luego, la cuestión es determinar si es posible predicar tal ilicitud desde la perspectiva punitiva —entendiendo que la sanción y tributo son conceptos distintos⁴— y sin perder de vista que la colaboración necesaria del obligado tributario⁵ ha de ser tenida en cuenta en la modulación del sistema sancionador administrativo tributario⁶.

Ahora bien, antes de adentrarnos en tal estudio, haremos una breve referencia a las opiniones comparadas sobre la admisibilidad de la sanción en los supuestos en los que ha

⁴ Como manifiesta la STS de 10 de febrero de 2010 (RJ 2010\1319), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero, FJ 4º, esa diferencia entre ambas figuras genera que cuando el legislador busque obtener mayores recursos para hacer frente a las necesidades que demanda la sociedad, deba actuar sobre los parámetros que inciden en la obligación tributaria y no respecto de aquellos que operan en el ámbito sancionador. Por ello, es repudiable el uso de la sanción tributaria con fines recaudatorios. En las sanciones tributarias lo determinante, establece el FJ 5º, es la naturaleza del actuar, esto es, su carácter infractor. Hoy, por lo demás, con la actual regulación de la LGT, no es posible sostener que la sanción forme parte de la deuda tributaria, pues expresamente la excluye su artículo 58.3.

⁵ Y es que como manifiesta la STS de 10 de febrero de 2010 (RJ 2010\1319), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrero, FJ 7º, “*el legislador tributario, no se sabe si por la fuerza de los hechos, o, por su confianza en los administrados, deja, en principio, la determinación de la deuda en poder del deudor*”.

⁶ ROZAS VALDÉS, José Andrés. El derecho sancionador tributario en el marco de relaciones cooperativas. En HERRERA MOLINA, Pedro M.; MARÍN DÉGANO, Isidoro; TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada (Coords.). “*Recargo y sanciones tributarias*”. *Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del congreso de la EATLP de 2015*. Doc. N° 12/2015. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 50. Como apunta PÉREZ ROYO, los sujetos activo y pasivo de la infracción tributaria aparecen previamente ligados entre sí en el ámbito de la relación jurídico-tributaria, lo que conlleva a configurar como infracción cualquier vulneración de los deberes tributarios impuestos por la ley para el desarrollo de la función tributaria. PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones...*, cit., p. 277.

tenido aplicación una norma general antielusión y la evolución que ha experimentado la doctrina española.

Hacemos el alcance que en lo sucesivo, para efectos de mayor simplicidad en el análisis, nos referiremos a esta hipótesis como la sanción en los «supuestos de elusión».

Desde un primer momento, la problemática de la sanción de la elusión —sea esta penal o administrativa⁷—, se encuentra marcada por la concepción de HENSEL, quien sostuvo que quien actúa en fraude a la ley tributaria no realiza una conducta prohibida por el ordenamiento, razón por la cual no hay una sanción jurídico-penal asociada. El efecto de este tipo de actuaciones consistente en que se les niega la consecuencia jurídica buscada —la no sujeción o el ahorro impositivo frente a la vía normal—, siempre y cuando no haya ocultación de las conductas a las autoridades; de lo contrario, el propio contribuyente reconoce que su actuación es atacable⁸.

Sin embargo, a nivel comparado ha habido una evolución. Desde el año 1997, se esgrime un argumento de costo-oportunidad para punir la elusión. En efecto, el IFS manifestó que hay distintos riesgos que se ponderan a la hora de evaluar la viabilidad de una planificación tributaria y su eventual impugnación por parte de la autoridad administrativa. Si el costo asociado a llevarla a cabo es solo que se priva al contribuyente del ahorro impositivo esperado —esto es, que no hay una sanción asociada—, vale la pena intentarla⁹. De esta forma, la ausencia de sanción pasa a ser considerada como una

⁷ En opinión de PÉREZ ROYO, el derecho administrativo sancionador es el eslabón inmediatamente anterior a la conminación de la pena criminal, teniendo presente que en esta última rama rige el principio de *ultima ratio*. PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones...*, cit., p. 277. Analizando específicamente la relación entre la sanción administrativa (o su exclusión en el ex artículo 24 de la LGT) y la posibilidad de entender realizado el delito contra la Hacienda Pública, LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO consideran que tal circunstancia correspondía a un juicio subjetivo de política legislativa que en nada enturbia las consideraciones dogmáticas. Por lo demás, estiman que la comisión de un delito fiscal vulnera el bien jurídico protegido en mayor medida que la realización de una infracción administrativa, y ello es lo que ocurriría en el caso del fraude a la ley, a pesar de que en algunos casos esta situación pueda llevar a una desproporción en algunos supuestos. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas jurisprudencia*. 2004, N° 251, p. 131.

⁸ HENSEL, Albert. *Derecho tributario...*, cit., pp. 232-233. De hecho, en la doctrina española, SIMÓN ACOSTA propuso que la cláusula general antielusión mudase su denominación de abuso en la aplicación de la norma tributaria —como originariamente se concibió en el Anteproyecto de nueva LGT—, a «tributación de operaciones atípicas», para dejar claro que lo “*atípico no merece ser sancionado porque no es ilegal ni ilícito*”. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Tributación de operaciones atípicas (Más sobre el abuso de derecho). *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, Año XIII, N° 575, p. 3.

⁹ De hecho, el informe constata que Nueva Zelanda, Australia y Canadá, comprendieron esta situación y establecieron incrementos del riesgo asociado a la impugnación de este tipo de planificaciones. Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance...*, cit., p. 50. No obstante lo anterior, PALAO TABOADA es de la idea de que la sanción penal de la elusión no debiera ser nunca una norma *ad terrorem*, porque estima es lícito probar cualquier construcción jurídica y nunca debiera sancionarse las que se adopten de buena fe, si las mismas

suerte de invitación al contribuyente para intentar o explorar planificaciones fiscales que perfectamente se encuadran en el presupuesto de hecho de la cláusula general antielusiva. Esta misma línea es retomada por el Informe Aaronson, que constata el efecto disuasorio que genera el incorporar este tipo de cláusulas. No obstante, el citado reporte considera que, incluir este tipo de previsiones, presentaría una tentación irresistible que llevaría a la Administración tributaria a utilizar la norma general antiabuso como un arma, más que emplearla, como debería ser, como escudo, por lo que concluye no es apropiado incluir sanciones o tipos de interés especiales asociados en estos casos¹⁰. Veremos que en la actualidad, el sistema inglés contempla dos sanciones en materia de elusión aplicables a dos sujetos activos diversos¹¹.

En materia de IVA, el punto ha sido expresamente tratado por la STJCE, dictada en el C-255-02, caso Halifax, de 21 de febrero de 2006, el C. 93, que *obiter dicta* declaró 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, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación*”. Pese a la aparente rotundidad de la primera parte transcrita, y a lo manifestado por la doctrina¹², lo cierto es

no son absurdas o claramente insostenibles. PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 173. RUIZ ALMENDRAL y SEITZ abogan, de *lege ferenda*, por la punición de estas conductas, pues la falta de sanción “*produce un claro incentivo para los contribuyentes a intentar todas las formas posibles al objeto de reducir su carga tributaria*”. El argumento en contra, poderoso por lo demás, de *lege lata* es que dicha punibilidad sería contraria al principio de tipicidad y vulneraría la prohibición de la analogía *in peius* en materia sancionadora. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria..., cit., p. 52. En el mismo sentido SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 114. Para GARCÍA NOVOA, lo común en los planteamientos favorables a la sanción es que parten de la base de que en realidad “no se sanciona el abuso sino el acto *realizado en abuso*”, pues no se sancionaría el conflicto ni el fraude a la ley en cuanto tal, sino la conducta en sí misma, independientemente de la calificación que reciba en el plano civil (no penal). Estima, no obstante, que la sanción a estas conductas está vedada por los reparos constitucionales que presentan. GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 226.

¹⁰ Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study*..., cit., p. 39.

La *Finance Act* 2013, no se pronuncia sobre la posibilidad de sancionar; las *guidance* emitidas por el HMRC, abordan la cuestión y expresan que si bien la cláusula general antiabuso no tiene una penalidad específica asociada, dentro de los principios de la autoliquidación está que los contribuyentes cumplan con el deber de realizar una correcta declaración de impuestos, por lo que podría asociarse una sanción por no prestar el cuidado necesario en la confección de tal declaración. Así, puede ser sancionado cuando debió haber sido obvio que el acuerdo era abusivo y caería dentro del ámbito de aplicación de la GAAR. La misma consideración estima aplicable a los impuestos que no operan bajo la lógica de la auto declaración. HMRC. *General Anti...Parts A*..., cit., p. 12. Finalmente, en el año 2016, Reino Unido incluye una sanción.

¹¹ Vid. Capítulo VIII.2.8.

¹² Por todos, FALCÓN Y TELLA, para quien el Tribunal de Luxemburgo considera oportuno precisar en *obiter dicta* la improcedencia de sanciones. Ello quedaría sentado en la frase transcrita, que no es otra cosa que un “*reconocimiento expreso de la imposibilidad de sancionar en los supuestos de fraude de ley, pues ello resultaría incompatible con el principio de «lex certa» que es un principio común a los Estados miembros y, como tal, forma parte del acervo comunitario*”. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 de febrero de 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado. *Quincena Fiscal*. 2006, N° 6, pp. 7-8.

que más que considerar inadmisibles las sanciones, exige que haya una base legal clara y exenta de ambigüedades, es decir, alude a que ha de existir una adecuada tipificación legal¹³.

La jurisprudencia ha admitido que en casos de simulación en el IVA —interpretando que la regulación del abuso a que alude la sentencia Halifax en España se da por la vía de la simulación y el fraude a la ley— resulten aplicables sanciones¹⁴, porque el artículo 16.3 de la LGT permite sancionar¹⁵. Este mismo razonamiento lo podemos encontrar en la *Corte di Cassazione* italiana¹⁶.

La evolución que experimentó el tema a nivel internacional también se aprecia en España. Así, comienzan los cuestionamientos sobre si es admisible sancionar la elusión, y hay quienes afirman que esta inadmisión no era una cuestión de legalidad, ni de «posibilidad jurídica», sino de «oportunidad política»¹⁷. Actualmente, en España hay partidarios de

¹³ Y es que, como resalta SANZ GÓMEZ, se trata de un argumento *obiter dicta*, sobre el que no se había consultado al tribunal. En el caso de autos, lo que se pretendía era corregir el abuso, no en base a una norma escrita, sino a un principio de construcción jurisprudencial de sustancia sobre la forma. Así, la posibilidad de que se sancionen estos supuestos, cumpliendo con los requisitos de *lex certa*, no puede descartarse por principio. SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 125.

¹⁴ Recientemente, el Auto del TS de 5 de julio de 2017 (Rec. N° 1380/2017), ponente Sr. Joaquín Martínez de Velasco. HOSPIMAR 2000, S.L., se constituyó en 1998 para dedicarse a la construcción y explotación de hospitales y a partir de 2008, inició un proceso de ampliación de capital y, como matriz y socio único, constituyó diferentes sociedades con el fin de construir y explotar varios hospitales en España. La construcción de cada hospital se llevaba a cabo por una sociedad del mismo grupo de empresas y, una vez terminado, se arrendaba a otra, también del grupo, para que desarrollase la actividad clínica. De esta forma, las sociedades del grupo podían deducir las cuotas del IVA soportadas por la adquisición de solares y la construcción de hospitales. La Administración tributaria regularizó la matriz rechazando la deducibilidad del IVA de las cuotas soportadas en la adquisición del suelo y en la construcción de inmuebles destinados a hospitales, ya que consideró que existía simulación en las operaciones realizadas, y estimó cometidas las infracciones de los artículos 191, 193 y 194 LGT. También la STS de 12 de noviembre de 2014 (Rec. N° 1881-2012), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 6°, pero acordada en este punto con el voto en contra del Magistrado Sr. José Antonio Montero Fernández, al que se adhiere el Magistrado Sr. Joaquín Huelin Martínez, según el cual la jurisprudencia de Halifax debe interpretarse en el sentido que no cabe sancionar los casos en que se aprecie la existencia de una práctica abusiva, porque los artículos 15 y 16 de la LGT presentan suficiente ambigüedad como para excluir la sanción.

¹⁵ Auto del TS de 5 de julio de 2017 (Rec. N° 1380/2017), ponente Sr. Joaquín Martínez de Velasco, FD 5°, con expresa mención al caso Halifax, reconoce que tras la modificación de la Ley 34/2015, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es sancionable.

¹⁶ Solo a modo informativo, señalar que la SCC italiana de 30 de noviembre de 2011, N° 25.537, analiza expresamente la jurisprudencia emanada del caso Halifax y concluye que lo que exige es un fundamento normativo claro e inequívoco para sancionar los comportamientos en abuso del derecho. La Corte estima que esta base legal en Italia existe —en el artículo 1,2 del D. Lgs. n. 471 de 1991, que no exige violación de la ley— y que, por tanto, procede sancionar la elusión. Al momento de dictarse este fallo, no estaba vigente la regulación del abuso del Derecho contenida en el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, núm. 128, incorporó el artículo 10 bis en el Estatuto de derechos de los contribuyentes. Actualmente, expresamente se admite la posibilidad de sancionar. Vid. Capítulo VIII.2.6.

¹⁷ RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria..., cit., p. 55; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. El fraude a la ley..., cit., p. 138. También LÓPEZ MOLINO, Antonio María. Los negocios en fraude de ley..., cit., p. 165, para quien la exclusión de sanción solo tiene sentido en virtud de la disposición expresa del legislador, pero que por estar ante conductas antijurídicas *per se* ni excluye las sanciones ni implica su aplicación automática. MENÉNDEZ MORENO si bien estima que en este tipo de conductas no hay

sancionar estas conductas, pero se precisa que “*ni la elusión debe ser castigada por el simple hecho de ser tal ni la calificación de una operación como elusiva o en fraude a la ley debe excluir automáticamente la sanción*”¹⁸.

De hecho, PÉREZ ROYO ironizaba con la situación del fraude a la ley, que exigía tramitar un expediente especial que necesariamente terminaría sin sanciones, y afirmaba que en estos casos los contribuyentes debían agradecer al Parlamento por haber «metido un gol» en materia de sanciones¹⁹, aspecto que encontró eco en la doctrina²⁰.

Pese a la objeción de importantes sectores de la doctrina, contrarios a sancionar ahora administrativamente el conflicto en la aplicación de la norma tributaria²¹, hubo quien creyó —previo a la Ley 24/2015— que esta vía debía explorarse, para lo cual era necesario confrontar la jurisprudencia citada del Tribunal Constitucional con la naturaleza jurídica, tanto de la figura del artículo 15 de la LGT, cuanto de las sanciones

“*ocultación de dato alguno a la Administración y, por tanto, no está tipificada entre las infracciones tributarias*”, reconoce que las consecuencias del conflicto parecen demasiado tenues, pues solo implican cobrar la diferencia de impuestos y los correspondientes intereses de demora, si se compara con las sanciones de ciertos supuestos de negligencia. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. La modificación parcial a la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2014, N° 14, p. 14. CALVO ORTEGA se preguntó acerca de la conveniencia de mantener la exclusión de sanción en la ley, habida cuenta de la transgresión de principios jurídicos concretos que convertiría en ilícitos ciertos negocios abusivos. Aunque no toma partido por una postura favorable a la sanción, considera que, en estos casos, sería necesaria una tipicidad estricta. CALVO ORTEGA, Rafael. Ordenamiento Tributario..., cit., p. 63. De *lege ferenda*, RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 359, era partidario de sancionar este tipo de conductas.

¹⁸ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 29. O como dice más sencillamente MARTÍNEZ LOZANO, la realización de actos en fraude de ley no puede ser sancionable en sí misma; lo que podría ser objeto de sanción son sus resultados. MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel. El conflicto en la aplicación de la norma..., cit., p. 423.

¹⁹ Si bien reconocía que, a falta de ocultación, no era posible hablar de evasión de impuestos, atentaba contra el sentido común que estas conductas les «salieran gratis». Y sentenció “[p]asado mañana estaremos en las mismas. Algún coto hay que ponerle a esto por el lado de la intimidación, de las multas. Y, después de todo, la actual LGT admite expresamente que puedan existir conductas sancionables aunque no haya existido ocultación. Vuestra conducta hubiera podido merecer la consideración de infracción, aunque sea en grado leve, al no haber existido ocultación. O la aplicación de un tipo especialmente pensado para este tipo de comportamientos. Pero no hay que preocuparse: eso será cuando cambie la ley. La actual es clara. Clara, rotunda y categórica”. PÉREZ ROYO, Fernando. La doctrina de los Lores..., cit., p. 31. El citado autor considera que es posible sancionar administrativamente las conductas de fraude a la ley, si el legislador así lo decide, pero tal situación sería absolutamente irrelevante en el ámbito penal, donde la criminalización del mismo no es posible no solo por la propia regulación del delito fiscal, sino también porque su criminalización vulneraría el principio de intervención mínima que supone el ejercicio del poder punitivo. PÉREZ ROYO, Fernando. La ingeniería fiscal..., cit., p. 1375.

²⁰ MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel. El conflicto en la aplicación de la norma..., cit., p. 425, califica la situación de «arcadia feliz jurídico-tributaria», ya que los contribuyentes no sufren otras repercusiones que el pagar lo que debieron pagar en ese momento, mientras que quienes carecieron del asesoramiento adecuado, han de cargar con todas las consecuencias derivadas de sus incumplimientos, afirmando que “*la no sanción para el caso del conflicto no supone sino la existencia de un derecho para quien puede pagarlo*”.

²¹ Por nombrar a los autores más representativos, GARCÍA NOVOA, César. La imposibilidad de sancionar..., cit., pp. 136-137. FERREIRO LAPATZA, José Juan. El abuso en la aplicación..., cit., p. 12. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El anteproyecto de LGT..., cit., p. 8.

administrativas y con los aspectos relacionados con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos²².

Ahora bien, creemos que en este punto se repite lo que ya apuntáramos respecto de las posturas que critican la admisibilidad de las normas generales antielusión: tales posiciones pueden estar influenciadas por los intereses profesionales y/o laborales de los autores. Como apunta NIETO, “*el daño provocado por una Administración Pública lesiona los intereses de un particular que son protegidos a ultranza, mientras los daños producidos por un ilícito administrativo lesionan intereses públicos y colectivos y éstos no tienen quien les defiendan eficazmente y poco parecen importar al Estado de Derecho si dejamos a un lado las hueras declaraciones parlamentarias y políticas*”²³.

En este contexto, es necesario afirmar, con MARÍN BENÍTEZ, que la “*ilicitud de una planificación fiscal es condición necesaria, pero no suficiente, para el ejercicio del ius puniendi (administrativo o penal) del Estado de forma que si toda planificación fiscal punible es ilícita, no toda planificación fiscal ilícita tiene por qué ser punible*”²⁴.

El panorama normativo cambia radicalmente con la modificación parcial de la LGT operada por la Ley 34/2015, que elimina la prohibición de sanción administrativa del artículo 15.3 de la LGT e incorpora a esta un ilícito que sanciona supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria²⁵, dándose ciertos requisitos²⁶.

²² LOZANO MARTÍNEZ, Juan Miguel. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 423.

²³ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. 5ª edición. Madrid: Tecnos, 2012, p. 324. Por ello, a continuación, plantea que el Derecho administrativo sancionador puede contemplarse de dos maneras: o como una garantía personal del infractor (postura mayoritaria), o bien como una garantía de los derechos e intereses sociales, públicos y colectivos, agredidos por el infractor y que no se pueden defender por un particular agraviado.

²⁴ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 42-43.

²⁵ Para CARRASQUER CLARI, la sanción de estos supuestos se explica por diversas confusiones conceptuales: i) la existencia de una realidad mucho más compleja que la que existía al dictarse la LGT/1963; ii) la relatividad del problema de la elusión fiscal a cada ordenamiento tributario nacional o internacional que se proyecta al ámbito conceptual en los diversos ordenamientos jurídicos que contemplan el fenómeno, y que impiden vincular el fraude a la ley con la elusión, como acontece en España; iii) la confusión entre las conductas de elusión fiscal y los mecanismos para su corrección, y iv) la utilización generalizada del término práctica abusiva para designar conductas de muy diversa naturaleza y adscripción. CARRASQUER CLARI, Marisa. Una vuelta atrás en la configuración..., cit., pp. 41-42.

²⁶ A juicio de ALONSO GONZÁLEZ, esta norma enturbia, y mucho, el panorama, pues atenta directamente contra los principios de tipicidad y de legalidad penal. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sociedades profesionales...*, cit., pp. 84-86. Por su parte, PÉREZ NIETO, Rafael. El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria. Régimen vigente tras la ley 34/2015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir *versus* recaudación y represión. En BOSCH CHOLDI, José Luis (Coord.) *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: CISS, 2016, p. 54, estima que la elusión requiere de una reacción positiva que proteja el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos pero “*en términos de eficacia, el añadido punitivo aporta poco a los remedios existentes*”.

En este contexto, se ha señalado que en la lucha contra la planificación fiscal, más que atender a una mejor gestión del riesgo, ahonda en un modelo en el que, a la base de la relación entre la Administración tributaria y el contribuyente está la coerción²⁷.

La realidad chilena, previa a la Ley N° 20.780, como vimos, era diametralmente distinta por la ausencia de una norma general antielusión²⁸. Por ello, desde el inicio el Gobierno proyectó, junto con la introducción al CT de una cláusula general, el establecimiento de una infracción administrativa²⁹.

1. El ilícito español: la «sanción» al contribuyente en las hipótesis de conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El debate en torno a la posibilidad de sancionar el fraude a la ley se inició en España con la inclusión en el Anteproyecto de la nueva LGT de una infracción administrativa específica, que sancionaba las conductas elusivas, a las cuales hubieran sido regularizadas mediante la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Durante la vigencia del fraude a la ley, el panorama fue diverso, toda vez que la doctrina prácticamente unánime se mostró contraria a la posibilidad de sancionar estas conductas³⁰.

Todo el análisis efectuado por la doctrina se sienta en cinco aspectos, que se han mantenido constantes en el tiempo, para afirmar la exclusión de sanción en los casos de

²⁷ SANZ CLAVIJO, Alfonso. La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Estados. *Quincena Fiscal*. 2015, N° 20, p. 136.

²⁸ Vid. Capítulo VI. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 240, considera que, ante la ausencia de este tipo de cláusulas, los ilícitos del artículo 97 N° 4 del CT generaron un efecto disuasivo propio de las normas generales antielusión. No compartimos su opinión, ya que niega expresamente el efecto de disuasión del proceso penal tributario en materia de planificación tributaria la Sentencia del 4° Juzgado de Garantía de Santiago RIT 14.054-2014, de 25 de agosto de 2017, C. 1°. Por lo demás, conviene recordar que la vía penal no inhibió a que tuviera lugar la práctica generalizada de la adquisición de sociedades con pérdidas para compensar las utilidades de importantes grupos empresariales chilenos. Es más, en uno de los pocos casos que el SII se querelló, el conocido como caso «Vital», la causa terminó sin decisión respecto del fondo, pues fue sobreesfida. Vid. GONZÁLEZ SOLAR, Martín. *Es legítima la absorción de utilidades por empresas en pérdidas*. Memoria para acceder al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor guía Rodrigo Benítez Córdoba. Santiago: Universidad Jesuita Alberto Hurtado, 2006, pp. 13-15. Una interesante investigación periodística sobre la elusión a través de las sociedades con pérdidas, y que da cuenta de la historia del caso «Vital», la encontramos en GUZMÁN, Juan Andrés; ROJAS, Jorge. *Empresarios zombies. La mayor elusión tributaria de la elite chilena*. Santiago: Catalonia, 2017, *passim*.

²⁹ A diferencia de lo que acontece en España —donde se sanciona al contribuyente—, la normativa chilena de forma innovadora optó por sancionar al asesor fiscal. Como apunta el informe del IFS, el que unos eludan y otros no, muchas veces no tiene que ver con la inclinación personal a evitar el impuesto, sino con la posibilidad de acceso de estos a un asesoramiento fiscal sofisticado. Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance...*, cit., p. 4.

³⁰ Vid. MATEU DE ROS, Rafael. *Economía de opción...*, cit., p. 29, así como la evolución histórica del fraude a la ley en relación con la posibilidad de sancionar en el Capítulo IV.2.

fraude a la ley en sentido amplio, incluyendo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria³¹:

- i) no implican vulneración alguna del ordenamiento jurídico³², apreciación que comparte la jurisprudencia³³. Se dice que el contribuyente se ampara en una interpretación literal de la norma³⁴;
- ii) que es imposible tipificar el fraude a la ley, por lo que su sanción contravendría el principio de tipicidad como manifestación del principio de legalidad³⁵;
- iii) que el fraude a la ley, y con menos fuerza cuando se alude al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, supone la integración analógica del ordenamiento jurídico, por lo que su sanción vulneraría el principio de *lex stricta*, que prohíbe aplicar analógicamente las normas penales en perjuicio del delincuente³⁶;
- iv) su tipificación vulnera el principio de culpabilidad³⁷, y
- v) no hay ocultación³⁸.

³¹ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24..., cit., p. 37, estima que esta exclusión de sanción está en consecuencia con el espíritu que se entiende, cabe atribuir a los actos, hechos y negocios ejecutados, en fraude a la ley. También SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Responsabilidad penal...*, cit., pp. 328-329, para quien en el caso del fraude a la ley no se realizaba el hecho imponible y los negocios efectuados en fraude de ley no son ilícitos, sino a lo sumo un negocio portador de resultados injustos cuya corrección ha sido dada por la LGT, sin que tal solución sea sancionadora.

³² PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., p. 56. ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., p. 150. CHECA GONZÁLEZ, Clemente. El fraude de ley tributaria..., cit., p. 80. BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley..., cit., p. 22. MORA LORENTE, Amparo. La inaplicación administrativa..., cit., pp. 93-94. Por su parte, CARRASQUER CLARI ve en esta exclusión de la imposición de sanción, un reconocimiento de que la conducta desplegada por el contribuyente es abstractamente legal y no constitutiva de infracción tributaria. Y no podrían dar lugar a la imposición de sanción alguna, debido a que está excluida la antijuridicidad de la conducta y la culpabilidad del agente del fraude. Así, estima que la corrección de los comportamientos de fraude permite apreciar el desvalor de la conducta y limita la legitimidad absoluta de esta, pero que no es posible hablar de ilícito tributario en sentido técnico, lo que excluye conceptualmente la idea de sanción en los casos de elusión. CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 365-366.

³³ La STS de 16 enero de 2014 (RJ 2014\608), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 2º, expresamente señala que en los supuestos de fraude a la ley —que equipara al conflicto en la aplicación de la norma tributaria—, no se contempla una sanción al no existir una infracción directa a una norma.

³⁴ ARIAS VELASCO, José. Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000. *Quincena Fiscal*. 2001, N° 7, pp. 12; 16. CASTRO MORENO, Abraham. *Elusiones fiscales atípicas...*, cit., p. 113

³⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español...*, cit., p. 319. DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión...*, cit., p. 43.

³⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 9. LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso» ..., cit., p. 54.

³⁷ CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., pp. 365-366.

³⁸ GARCÍA NOVOA, César. La imposibilidad de sancionar..., cit., p. 150. GÓMEZ CABRERA considera que en los supuestos de fraude a la ley nunca cabría imponer sanciones, porque i) no se incumple en ningún caso la norma defraudada al no realizarse el hecho imponible; ii) el sujeto efectivamente declara los actos con trascendencia tributaria realmente acaecidos, de manera completa y veraz, lo que excluye la

Se agregaba un sexto argumento de texto, que se refería a la expresa exclusión por parte de la legislación tributaria, debido a la frase final del artículo 15.3 de la LGT. Sin embargo, la frase fue suprimida por la Ley 34/2015, por lo que hoy no pasa de ser una fundamentación histórica, que permite ver la evolución de la normativa en este punto.

Frente a la objeción generalizada de la admisibilidad de sanción, PALAO TABOADA³⁹ planteaba dos interrogantes: i) de *lege ferenda*, la posibilidad político-criminal de sancionar penalmente, porque el argumento que se da es que de otro modo hay una suerte de invitación a probar cualquier construcción⁴⁰; ii) de *lege lata*, la posibilidad de subsumir el fraude a la ley en los tipos generales de infracción tributaria o delito fiscal, en el fondo, si lo que ha de dilucidarse es si es punible alguna conducta relacionada con la realización del fraude a la ley, no este fraude en sí mismo. A su juicio, esta imposibilidad de sanción, unida a la exigencia de un procedimiento especial sometía a las cláusulas generales antielusión a una presión insoportable, teniendo presente las ventajas que ofrecía la figura de la simulación, lo que generaba consecuencias distorsionadoras en la aplicación de las normas tributarias⁴¹.

Para el autor, existen dos modelos para sancionar la elusión: el de «conexión», según el cual la elusión se integra en el tipo y la conducta se castiga por constituir elusión, eventualmente agravada por concurrir determinadas circunstancias o elementos; y el de «independencia» —por el cual aboga—, y en el que la sanción se desvincula de la previa calificación del negocio como elusivo y solo depende de que la conducta del contribuyente reúna los elementos del tipo⁴².

Pese a que se eliminó toda referencia a la sanción al conflicto en la aplicación de la norma tributaria del proyecto de la Ley 58/2003, la posibilidad de contemplar una infracción en

culpabilidad, y iii) no existe un tipo que configure como infracción la conclusión de actos fraudulentos. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley..., cit., p. 848.

³⁹ PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., pp. 172-173.

⁴⁰ En el mismo sentido PÉREZ ARRAIZ, Javier. El art. 15 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 522. Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance*..., cit., p. 50. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley..., cit., p. 52. SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 114.

⁴¹ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 29. Por lo demás, el autor manifestó que hasta donde le llegaba el conocimiento, España era el único país que expresamente prohibía la imposición de sanciones en los supuestos de elusión tributaria. EL MISMO. The Spanish General Anti-Abuse Rule..., cit., p. 478. También ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., p. 89.

⁴² PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., pp. 27-28.

estos casos era “*un muerto nunca bien enterrado que con ocasión de cada reforma a la LGT*”⁴³, por lo que finalmente la normativa española finalmente lo reguló⁴⁴.

1.1. La infracción del artículo 206 bis de la LGT y las dos propuestas previas de sanción a la elusión

1.1.1. La regulación propuesta en el Anteproyecto de la nueva LGT

La primera vez que se planteó la posibilidad de sancionar las conductas realizadas por el contribuyente, que dieran lugar a la aplicación de una norma general antielusión, aconteció con ocasión de la regulación proyectada para la nueva Ley General Tributaria que derivó en la dictación de la Ley 58/2003. Como tuvimos ocasión de ver, no hubo ningún tipo de recomendación por parte de la Comisión de 2001 en este sentido, y solo dentro de la posición mayoritaria, que sostenía la necesidad de mantener una cláusula general antielusión, hubo una postura calificada de «extrema» que consideró que era necesario suprimir el inciso que excluía la aplicación de sanciones en estos casos⁴⁵. La corriente mayoritaria, en cambio, propuso que el “*tributo eludido no pudiera dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, no había por tanto obligación de declarar*”⁴⁶.

No fue sino hasta último momento, previo al envío del citado Anteproyecto al Consejo de Estado, que el Gobierno incluyó una infracción administrativa que sancionaba este tipo de conductas, eliminando la frase “*sin que proceda la imposición de sanciones*” y aludiendo expresamente a la sanción que podía imponerse⁴⁷, la que estaba contemplada en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de la LGT⁴⁸.

⁴³ SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Súbditos fiscales...*, cit., p. 13.

⁴⁴ De todos modos, ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sociedades profesionales...*, cit., p. 90, constata que previo a la modificación de la Ley 34/2015, a la Administración y a algunos tribunales les disgustaba la imposibilidad de aplicar sanciones, esto es, que la única consecuencia de la misma fuese la corrección de la conducta desviada.

⁴⁵ Vid. Capítulo V.1.1.1.

⁴⁶ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., p. 53.

⁴⁷ A este respecto, el Anteproyecto presentado al Consejo de Estado introducía la siguiente regulación en el apartado 3 del artículo 15: “*en las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma eludida o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, 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*”.

⁴⁸ La infracción consistía en “*d) Eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta Ley, siempre que:*

— *La Administración haya declarado el abuso en la aplicación de la norma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 159 de esta Ley, y*

La regulación propuesta se aleja de la que en definitiva fue regulada por la Ley 34/2015: la misma, no hacía referencia a la igualdad sustancial de la conducta desplegada por el contribuyente y el sentado en un criterio administrativo, ni mencionaba las cuatro conductas previamente reguladas como ilícito en el Título IV. El tipo, lo que exigía era: la declaración de abuso (conflicto) por la Administración, y el que las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor.

La reacción crítica de la doctrina tributaria española y del Consejo de Estado no se hicieron esperar, y la norma proyectada, en definitiva, fue suprimida⁴⁹.

1.1.1.1. La objeción de fondo del Consejo de Estado

El dictamen formula objeciones formales y de fondo, estas últimas, las califica de «insalvables». Respecto a la forma, señala que la conducta infraccional es innecesariamente reiterativa, ya que se hace depender de que la conducta del infractor —exigiendo una maquinación con ánimo defraudatorio— y de la propia Administración, porque es preciso que esta haya declarado el abuso.

Las objeciones de fondo, sin embargo, resultan de mayor peso, y giran en torno a lo excesivamente indeterminado del tipo infractor, que dotan de un margen de apreciación «excesivamente amplio e impreciso», lo que vulnera la exigencia de *lex certa* a que se refiere el artículo 25 de la CE⁵⁰, ya que no se permite al ciudadano precisar con un

— *Las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor*”.

⁴⁹ La decisión fue lamentada por HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa..., cit., pp. 3-4, para quien la administración perdió en este punto una batalla, venciendo la tesis de quienes propugnan que la ingeniería fiscal no fuese castigada. Acertadamente, señala que conflicto no solo supone la no realización del hecho imponible, sino también la disminución de la cuota tributaria y, agrega, que la ausencia de sanción haría que los planificadores puedan diseñar sus productos sin temor a reclamos de sus clientes: “*si el producto tiene éxito, bravo por el ahorro fiscal conseguido; si por el contrario la Hacienda Pública lo llegara a cuestionar, no habrá sanción; el cliente tan solo pagará lo que desde el primer momento debía de haber pagado añadiendo un pequeño coste en intereses*”. Ahora bien, más allá de la molestia con la supresión de la sanción, el autor no justifica cómo esta se puede legitimar constitucionalmente cuando la hipótesis que da lugar a la aplicación de la cláusula general antielusión es la no verificación del hecho imponible.

⁵⁰ En apoyo a sus consideraciones cita la STC 194/2000, de 19 julio, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, que en su FJ 9º, dispone que la exigencia del artículo 25 de la CE “*de «lex certa» o de taxatividad en la descripción de los tipos penales e infractores, mandato que obliga al legislador a llevar a cabo «una descripción de las conductas, acciones u omisiones constitutivas de delito, que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica» [...] y, de este modo, permita predecir, con un grado suficiente de certeza, «las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa*”.

adecuado grado de certeza la conducta constitutiva de la infracción, de modo que la infracción se configura como un tipo en blanco.

El dictamen precisa que las infracciones y delitos pueden referirse a otras normas tributarias. Sin embargo, el tipo de blanco “*no puede alcanzar, ni en las infracciones administrativas ni en delitos, a los supuestos de fraude de ley tributaria o abuso en su aplicación, en cuanto que los genéricos términos en que esta figura aparece definida, suficientes para cumplir las exigencias de reserva de ley tributaria y del principio de seguridad jurídica, no cumplen las más intensas exigencias de ‘lex certa’ inherentes al ámbito sancionador*”⁵¹. Por ello, es rotundo al concluir que es inadmisibles sancionar el abuso, porque se incumplen las exigencias derivadas del principio de *lex certa* consagrado en el artículo 25 de la CE⁵².

1.1.1.2. Crítica de la doctrina a la posibilidad de sancionar

La inclusión de una infracción tributaria fue, asimismo, muy mal recibida por la doctrina más autorizada, que inmediatamente mostró su reprobación.

De hecho, SIMÓN ACOSTA, quien poco antes había elogiado la reforma⁵³, rectificó su valoración y consideró un “*disparate técnico y de acometida contra principios jurídicos fundamentales*”⁵⁴ la incorporación de la misma, pues el rigor de la lógica y del derecho impedían considerar sancionable una conducta legal y lícita como es aquella cometida en abuso, en la que el hecho imponible no se ha realizado y, por tanto, ninguna obligación tributaria ha nacido. Consiguientemente, a su juicio, se estaría sancionando a una persona por no haber pagado un tributo que no tenía que pagar⁵⁵.

El profesor FERREIRO LAPATZA se mostró sumamente crítico con la punición de los supuestos de abuso en la aplicación de la norma tributaria. El centro de toda su objeción a la sanción del abuso (conflicto) radica en el carácter analógico que tienen las normas generales antielusión⁵⁶. Por ello, consideró un error contemplar una sanción, la que no era sino la consecuencia de un “*preocupante desconocimiento de los instrumentos o técnicas que nuestro sistema jurídico permite utilizar en cada caso. A tales extremos lleva una prepotencia de ciertos núcleos burocráticos que creen que el pueblo está a su servicio y*

⁵¹ Consejo de Estado. Dictamen Nº 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., p. 44.

⁵² Consejo de Estado. Dictamen Nº 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., p. 45.

⁵³ Vid. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. El abuso de la norma tributaria..., cit., p. 3.

⁵⁴ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Tributación de operaciones atípicas..., cit., p. 3.

⁵⁵ SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Tributación de operaciones atípicas..., cit., p. 3.

⁵⁶ FERREIRO LAPATZA, José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 9.

*no ellos al servicio del pueblo. Y de la deficiencia de ciertos políticos que se asustan cuando les acusan de ser blandos frente al fraude aunque tal acusación se formule por retirar proyectos de sanciones que atacan a la esencia misma de la democracia*⁵⁷.

Por su parte, para FALCÓN Y TELLA⁵⁸ la crítica u objeción a la sanción establecida es de constitucionalidad, porque incumplía las exigencias de *lex certa*⁵⁹, en los términos exigidos por la STC de 19 de julio de 2000⁶⁰. Como el Consejo de Estado, afirma que la sanción puede hacer referencia a otras normas tributarias, pero no se puede “*sancionar al que haga o consiga «algo parecido» por una vía judicial inusual, que en eso precisamente consiste el llamado fraude de ley. Un tipo así constituye el ejemplo paradigmático de vulneración del artículo 25.1 de la Constitución*”⁶¹.

Finalmente, LÓPEZ TELLO, quien estima que esta infracción tenía una «tipicidad forzada» y atentatoria del principio de legalidad, por la aplicación de un razonamiento analógico a la base de las cláusulas generales antielusión, más todavía considerando la indeterminación de la frase “*las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor*”, calificación imposible de realizar⁶².

El Proyecto de LGT presentado en definitiva a las Cortes, no contenía ninguna mención a la posibilidad de sancionar administrativamente estas conductas, y mantuvo en el artículo 15.3 de la LGT la frase “*sin que proceda la imposición de sanciones*”, eliminando toda referencia a que dicha exclusión era “*a estos solos efectos*”⁶³.

⁵⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. El abuso en la aplicación..., cit., p. 13.

⁵⁸ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El anteproyecto de LGT..., cit., pp. 7-8, y constata que se incorpora la posibilidad de sancionar, en contra de lo señalado por los informes de las Comisiones de 2001 y de 2003.

⁵⁹ La misma crítica sostuvo GARCÍA NOVOA, agregando las deficiencias a nivel del principio de culpabilidad. Para él, la objetivación de estas cláusulas y la irrelevancia del elemento intencional, hacen que estas excluyan cualquier tipo de consecuencia punitiva. GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., pp. 14-15.

⁶⁰ STC 194/2000, de 19 julio, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FD 9º, utilizada también por el Dictamen del Consejo de Estado, esto es, que permita “*predecir, con un grado suficiente de certeza ‘las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa’*”.

⁶¹ Ya que, por lo demás, en la apreciación del abuso o conflicto, habrá tantas opiniones como expertos se ocupen del caso. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El anteproyecto de LGT..., cit., p. 8. De ahí se explica que el citado autor celebrara la doctrina sentada por la STC 120/2005, de 10 de mayo, toda vez que a su juicio restablecía las exigencias derivadas del principio de legalidad penal y seguridad jurídica más intensos al estar ante sanciones que cuando se trata solo de liquidar el tributo. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley o «conflicto en la aplicación de la norma»..., cit., p. 9.

⁶² LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso» ..., cit., p. 54, y por lo demás, critica la sanción, porque atenta contra el principio de proporcionalidad, al exigir el 100% de la diferencia entre el importe de la deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales, o propios, y la cuota tributaria de las operaciones efectivamente realizadas.

⁶³ Aunque en el trámite de enmiendas, grupos parlamentarios consideraron que no existía razón para excluir la imposición de sanciones en estos casos, las enmiendas no prosperaron. CARRASQUER CLARI, María Luisa.

1.1.2. La segunda propuesta de regulación: la contemplada en el Anteproyecto de la Ley 34/2015

El Anteproyecto de reforma parcial a la LGT no establecía una sanción específica para los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sino que se modificaba el artículo 15 de la LGT, el cual remitía a las figuras genéricas del Título IV⁶⁴. No puede sostenerse que la infracción siguiese la postura de PALAO TABOADA, para quien la sanción al conflicto en la aplicación de la norma tributaria era bastante sencilla: bastaba con eliminar la frase “*sin que proceda la imposición de sanciones*”⁶⁵, toda vez que, junto con remitir a las figuras infraccionales genéricas, se incluyó una exigencia de igualdad sustancial de la planificación del contribuyente con otra declarada en conflicto por la Comisión consultiva.

Diversas críticas se efectuaron a este precepto: i) que la imposición de sanción en estos casos era automática, pues la norma empleaba el vocablo «deberá», de suerte tal que existiendo esta igualdad sustancial, la Administración tributaria impondría la sanción⁶⁶; ii) que existía una facultad exorbitante entregada a la Administración, ya que esta podría consultar en abstracto si determinados casos eran constitutivos de conflicto y, de esta

El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”..., cit., p. 108. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación..., cit., p. 345.

⁶⁴ Originariamente, el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT contemplaba la inclusión en el artículo 15 de tres nuevos incisos, que prescribían:

“No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración.

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido en los informes a los que se refiere el apartado 2, así como aquellos otros que pudiera emitir la Comisión consultiva a solicitud de la Administración tributaria en virtud de lo establecido en el artículo 159.8 de esta ley.

A los efectos previstos en este apartado, la Administración tributaria hará públicos los citados informes con supresión en los mismos de toda referencia a datos que permitan la identificación de las personas a las que afecten”.

⁶⁵ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 30.

⁶⁶ Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 30 de septiembre de 2014, p. 7. SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 131. Una voz autorizada en el tema, como es PALAO TABOADA, le dio a la expresión «deberá» un sentido diverso, pues no difería del significado con que generalmente se utilizan estas expresiones en del Código Penal. PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 22. Pero esta no es la visión generalizada de la doctrina, la que considera que con el cambio operado en la redacción del artículo 206 bis de la LGT, se eliminó la imperatividad de la imposición de sanciones. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. Infracciones tributarias..., cit., p. 42. Es más, el voto particular del informe del Consejo General del Poder Judicial sobre el Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 30 de septiembre de 2014, p. 3, manifestó que la disposición establecía una responsabilidad objetiva, aspecto claramente contrario a la Constitución y a la doctrina consolidada del Tribunal Constitucional.

forma, se ampliaba de manera desmesurada el universo de conductas típicas⁶⁷, y iii) vulneración del principio de *lex certa*⁶⁸.

El Consejo de Estado formuló una observación de carácter esencial a la incorporación de la sanción del conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de modificación parcial de la LGT⁶⁹, que culminó con la dictación de la Ley 34/2015, que debió ser tomada en cuenta por el Consejo de Ministros que la aprobó. A juicio del órgano consultivo solo existían dos opciones: o la norma contenía directamente todos los elementos del tipo infractor, o se establecían criterios administrativos de calificación, pero que no pasaban de ser criterios que orientan o definen la calificación tributaria de la conducta⁷⁰.

Finalmente, se optó por establecer una infracción específica que arrastró todos los vicios observados por el Consejo de Estado. Y a nuestro juicio, la regulación vigente de la infracción permite cuestionar legítimamente si el criterio administrativo orienta o define la conducta sancionada.

1.1.3. La regulación del artículo 206 bis de la LGT

Nuestro primer impulso es señalar que, con la regulación del artículo 206 bis de la LGT, finalmente se sancionan los supuestos de conflicto. Sin embargo, su regulación presenta tantos problemas de constitucionalidad, que no es aventurado señalar que la misma tiene sus días contados⁷¹.

⁶⁷ En efecto, el artículo 159.8 de la LGT, propuesto, establecía que: “8. Cuando la Administración tributaria considere que en unos actos o negocios determinados, no imputables a obligados tributarios concretos, pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15.1 de esta ley, podrá solicitar motivadamente a la Comisión consultiva que dictamine si concurren tales circunstancias. En estos casos, la Comisión consultiva emitirá informe en el plazo máximo de tres meses”. Contrario a esta norma se mostró PALAO TABOADA, para quien el conflicto debe apreciarse en casos concretos y en relación con determinadas circunstancias, pues solo así podría determinarse la notoria artificialidad y la concurrencia o no del *business purpose test*, y la declaración de conflicto, en estos casos abstractos, bien podría ser utilizada por la Administración como precalificación de elusivas, de forma automática, y consecuentemente sancionables. PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., pp. 24-25.

⁶⁸ Al respecto, el Consejo del Poder Judicial criticó tanto la imperatividad de la sanción, cuanto la vulneración de las exigencias de taxatividad o *lex certa* y tipicidad, dando lugar a una norma sancionadora en blanco, al incluir en el tipo la infracción de un criterio administrativo. El razonamiento del órgano informante estaba inspirado en el criterio sentado por la STC 120/2005, de 10 de mayo. Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial..., cit., p. 8.

⁶⁹ Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 45.

⁷⁰ Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., pp. 42; 45.

⁷¹ Visión que también comparte ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2015, N° 166, p. 17.

El preámbulo de la Ley 34/2015, considera que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se constituyó “*en un instrumento para la lucha contra los mecanismos más sofisticados de fraude fiscal, materializado de ordinario, como la práctica demuestra, en la utilización de figuras negociales susceptibles de ser calificadas como abusivas*”, y que la experiencia acumulada en los diez años de vigencia del mismo hacían necesaria su modificación, incluyendo la posibilidad de sancionar estas conductas. Ello, con un doble fin: en primer lugar, “*adecuar dicho régimen a la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general*”, para lo cual se establece la infracción del artículo 206 bis LGT; y en segundo lugar, “*facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria*”.

De lo expuesto en el preámbulo, nos permitimos realzar dos cuestiones: la primera es que alude directamente a la experiencia comparada para avalar la inclusión de una sanción —que por cierto, en su regulación legal, no guarda relación con la tipificación de la conducta sancionada a nivel comparado⁷²—, y señala que hay un amplio sector de la doctrina favorable a la sanción. En nuestra opinión, y como hemos podido comprobar a lo largo de esta investigación, la afirmación no es fiel a la realidad, porque efectivamente hay autores a favor de esta sanción, pero no son demasiados.

El hecho consumado es que, el número 35 de la Ley 34/2015 introduce en la Ley 58/2003, el artículo 206 bis del siguiente tenor⁷³:

“Artículo 206 bis. Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

1. Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones:

⁷² Su análisis lo efectuaremos en el Capítulo VIII.2.

⁷³ El proyecto de ley presentado al Parlamento contenía esta redacción final sin que este introdujese enmiendas que afectasen esta materia. SANZ GÓMEZ, Rafael. Luces y sombras de una ¿esperada?... cit., p. 222.

a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.

c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.

d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

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

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

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

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

4. La sanción consistirá en:

a) Multa pecuniaria proporcional del 50 % de la cuantía no ingresada en el supuesto del apartado 1.a).

b) Multa pecuniaria proporcional del 50 % la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto del apartado 1.b).

c) Multa pecuniaria proporcional del 15 % de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto del apartado 1.c).

d) Multa pecuniaria proporcional del 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

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

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

Si se compara esta redacción con la anterior, se constata que se superan dos de las objeciones planteadas por la doctrina: se elimina la imperatividad de la sanción, esto es, se suprime la expresión «deberá» y se elimina la facultad que se confería a la Administración para que esta pudiese consultar a la Comisión Consultiva si un caso era constitutivo de conflicto⁷⁴.

⁷⁴ La doctrina celebró que se eliminase esta posibilidad, porque consideró hubiera sido atentatoria de la seguridad jurídica por la fórmula maquiavélica que encerraba: la Administración fijaba su criterio sin participación contradictoria, y luego quien lo contraviniera automáticamente cometía la infracción, “*el ideal para algunos partidarios de las actuaciones administrativas rápidas, eficaces en lo recaudatoria, y sin posible respuesta del perjudicado*”. LÓPEZ GETA, José María. Por fin la Ley 34/2015..., cit., p. 6

Adicionalmente, precisa que el criterio administrativo deberá ser hecho público con anterioridad al inicio del plazo para presentar la correspondiente declaración o autodeclaración, mejorando la posición del contribuyente, ya que anteriormente se señalaba que ello debía tener lugar en el momento de la presentación de la declaración. Por lo demás, en vez de efectuar una remisión genérica al Título IV de la LGT, se regulan específicamente las conductas ilícitas.

Para PALAO TABOADA, la norma pretendió adoptar el modelo de independencia. Para ello, habría sido suficiente la eliminación de la prohibición de imposición de sanciones. Sin embargo, no fue esa la fórmula adoptada porque hubiese hecho más compleja la punición. La ventaja radica en que elimina la contaminación derivada del plano penal por la actual prohibición de sanción de la elusión en el ámbito administrativo⁷⁵. Esta fórmula, por lo demás, tiene adeptos en la doctrina, pues se estima que es más respetuosa del principio de igualdad⁷⁶.

Lo esencial de la regulación proyectada no varió: se mantiene como elemento del tipo infractor la necesidad de que haya una igualdad sustancial entre el caso de conflicto y un criterio administrativo preexistente y público. Más allá de las críticas sobre la constitucionalidad del precepto, existen voces contrarias al mismo por razones de eficiencia, y debido a que lo perseguido es fortalecer a la Administración tributaria en desmedro del Poder Judicial⁷⁷.

Claramente lo buscado con la inclusión de esta sanción es disminuir los casos de elusión fiscal⁷⁸, pero este objetivo es discutible que se logre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT, como anticipó el propio Consejo de Estado⁷⁹ y ha apuntado la doctrina⁸⁰.

⁷⁵ PALAO TABOADA, Carlos. *The Spanish General Anti-Abuse Rule...*, cit., p. 479. EL MISMO. *El nuevo intento de sancionar...*, cit., p. 30.

⁷⁶ LUCAS DURÁN, Manuel. *El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal*. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (Iª parte)*. Doc. N° 13/2016, p. 118.

⁷⁷ En efecto, PÉREZ NIETO considera que esta infracción viene a aumentar el ya sobrecargado panorama de las sanciones tributarias, en un intento por frenar un no constatado incremento de los fraudes a la ley. PÉREZ NIETO, Rafael. *El conflicto en la aplicación de la norma...*, cit., pp. 53-54.

⁷⁸ ALONSO MURILLO, Felipe. *Infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. En MERINO JARA, Isaac (Dir.); CALVO VÉRGEZ, Juan (Coord.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial, 2016, p. 285.

⁷⁹ Que manifestó que la regulación del ilícito podía ser contraproducente o estorbar con la finalidad de sancionabilidad perseguida, porque podía no resultar sancionable la actuación de un contribuyente que haya incumplido su obligación tributaria si falta el reparo objetivo: el apartamiento del criterio administrativo. Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., pp. 43-44.

⁸⁰ Aspecto que es criticado por MARTÍN LÓPEZ, Jorge. *La punibilidad del conflicto...*, cit., p. 142, debido a que las estructuras jurídico-tributarias elaboradas pueden diferir lo suficiente como para no encajar con las

Antes de iniciar el análisis del ilícito en particular, quisiéramos resaltar dos cosas. La primera, es que, a nuestro juicio, la doctrina ha pasado por alto el que, tras la reforma operada por la Ley 34/2015, el artículo 15.3 de la LGT ha eliminado la frase “*sin que proceda la imposición de sanciones*”, con lo cual una eventual declaración de inconstitucionalidad de esta sanción dejaría abierta la puerta a examinar si la conducta es encasillable en alguna de las infracciones que contempla la LGT⁸¹. La segunda, que por expresa aplicación de la disposición adicional.1 de la LPAC, las actuaciones y procedimientos sancionatorios se regirán por las disposiciones tributarias, aplicándose la normativa común supletoriamente.

1.2. Las cuatro conductas sancionadas: «falta de ingreso dentro de plazo», «solicitud y obtención de una devolución indebida» y «determinación o acreditación improcedente de partidas o créditos a compensar o deducir»

Según disposición expresa del artículo 8.g) de la LGT, son materias que han de ser reguladas por ley, el establecimiento de infracciones y sanciones tributarias. A su turno, expresamente el artículo 178 de la LGT, se aproxima a la normativa del ordenamiento administrativo común⁸², toda vez que prescribe que la potestad sancionatoria en sede tributaria “*se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley*”, y, a continuación, menciona los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad, no concurrencia (*non bis in idem*) e irretroactividad. Este es el contexto normativo en el que se inserta la sanción del artículo 206 bis de la LGT, que contempla cuatro conductas o sanciones diversas⁸³ que pueden ser cometidas por el contribuyente vinculadas a supuestos en que se determina la existencia de conflicto en la aplicación de la norma

ya declaradas punibles, abriendo la puerta a nuevas ingenierías fiscales abusivas, frente a lo cual, la Administración, puede verse tentada a interpretar ampliamente el concepto de «identidad sustancial». Esta situación, apunta la doctrina, generará un obstáculo para la propia Administración tributaria, porque bastará un cambio en el esquema negocial de una cierta entidad, para que no haya la igualdad sustancial exigida por la norma y la conducta devenga en atípica. En este sentido LUCAS DURÁN, Manuel. El nuevo artículo 206 bis LGT..., cit., p. 124, para quien la norma solo permitirá combatir figuras elusivas que tengan un cierto tiempo y no esquemas de nuevo cuño, lo que incentivará a crear estructuras fiscales alambicadas a aquellos que estén en condiciones de pagar a asesores fiscales cualificados. Y es que como sostiene SANZ GÓMEZ, Rafael. Luces y sombras de una ¿esperada?... cit., p. 227, el ente público se encuentra siempre un paso por detrás respecto de los intermediarios fiscales.

⁸¹ Totalmente en línea con la postura de PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 30. Este escenario había sido previsto por ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. Fraude a la ley tributaria..., cit., pp. 9; 23-24.

⁸² MARTÍN QUERALT, Juan; *et al.* *Curso de derecho financiero y tributario*..., cit., p. 586.

⁸³ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario*..., cit., p. 449.

tributaria: falta de ingreso⁸⁴, solicitud u obtención indebida de una devolución y la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

La redacción actual especifica las conductas ilícitas que pueden cometerse cuando la actuación del contribuyente es calificada en conflicto, en los términos del artículo 15 de la LGT. Las mismas son casi idénticas a otros ilícitos contemplados en la LGT⁸⁵, y por exigencias derivadas del principio *non bis in idem*, expresamente el artículo 206bis.5 de la LGT establece la incompatibilidad con las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT⁸⁶.

Ahora bien, de la sola lectura de la infracción contemplada en el artículo 206 bis de la LGT, no es posible determinar cuál es la conducta sancionada. En efecto, el artículo 206bis.2 en comento prescribe que los cuatro incumplimientos antes aludidos constituirán infracción «exclusivamente» *“cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación”*.

La disposición remite directamente al criterio de la Comisión consultiva, regulada en el artículo 159 del mismo cuerpo legal, y exige una «igualdad sustancial» entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo, sin que a estos efectos se disponga que la citada Comisión deba pronunciarse —con carácter vinculante— acerca de la igualdad sustancial del caso que conoce con otro previo donde había sentado el precedente⁸⁷. Se ha dicho, incluso, que esta disposición sanciona la desobediencia⁸⁸. Y es que los contribuyentes no solo deberán conocer el mandato contenido en el precepto, sino también de las *“tesis administrativas que se acabarán aplicando y aun en precavidos adivinos de la antítesis*

⁸⁴ Como señala FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 357, la conducta puede constituir delito fiscal, si hay dolo y el perjuicio económico es superior a los 120.000 euros. Pero la infracción no requiere que exista «defraudación», por lo que incluye supuestos en que no concurre la ocultación.

⁸⁵ De hecho, para SÁNCHEZ HUETE, la sanción en los supuestos de elusión se realiza sobre la base de tipos en que la evasión (ocultación de hechos) está presente y se castiga de manera atenuada «como si» se tratase de una evasión. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *La sanción tributaria...*, cit., p. 39.

⁸⁶ GARCÍA NOVOA, César. *El conflicto en la aplicación...*, cit., p. 237.

⁸⁷ ALONSO MURILLO, Felipe. *Infracción en los supuestos de conflicto...*, cit., p. 306.

⁸⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 450.

que deberán defender ante los Tribunales si deciden asumir el riesgo de dicha interpretación para plasmarla definitivamente en sus autoliquidaciones”⁸⁹.

Lo relevante es que la regulación del ilícito prescinde de toda referencia a la ocultación o engaño, ya que la figura se estructura sobre la base del deber de declarar correctamente⁹⁰.

1.2.1. El complemento por el informe de la Comisión consultiva: ¿respeto el principio de legalidad?

Si se analiza la regulación de la infracción en comento, no es posible determinar cuál es la conducta sancionada específicamente. La norma contempla conductas que aisladamente pueden constituir ilícitos regulados en otras disposiciones de la LGT. Sin embargo, señala que estas se excluyen expresamente. De esta forma, consideramos que algo novedoso o diverso ha de tener la regulación del artículo 206 bis de la LGT⁹¹. Y ello deriva, a nuestro juicio, del hecho de que la conducta ilícita no está íntegramente recogida en el texto de la sanción, sino que requiere ser «complementada», o mejor dicho, precisada en el núcleo esencial de la conducta a través de criterio administrativo emanado de la Comisión consultiva.

En efecto, si se determina que la actuación del contribuyente encaja en alguna de las hipótesis contempladas en el artículo 15 de la LGT, solo resultará aplicable la sanción si existe igualdad sustancial con otros supuestos respecto de los cuales existe un criterio administrativo publicado en que se ha manifestado que hay elusión.

Se ha afirmado que los principios del Derecho penal resultan aplicables al Derecho administrativo sancionador de manera atenuada⁹². De esta forma, es necesario examinar si la sanción establecida respeta el principio de legalidad⁹³. En efecto, el artículo 25 de la

⁸⁹ SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Súbditos fiscales...*, cit., p. 9.

⁹⁰ MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. *Disposiciones generales del ordenamiento tributario*. En VVAA. *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Landwell-Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 89, quien lo vincula a un menor ingreso fiscal.

⁹¹ De hecho, esta misma posición sostiene MARTÍN LÓPEZ, Jorge. *La punibilidad del conflicto...*, cit., p. 126, para quien en el artículo 206 bis de la LGT hay un ilícito especial en relación con las infracciones generales de los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT. El fundamento, a su juicio, radica en que está establecida expresamente la incompatibilidad de estas con la sanción del artículo 206 bis de la LGT.

⁹² Vid. Capítulo IX.3.

⁹³ Como apunta el voto particular de la Sra. Adela Asúa Batarrita, en las SSTC 146/2015, de 25 de junio y 150/2015, de 6 de junio, la sumisión irrestricta al principio de legalidad opera como límite infranqueable frente a tentaciones o apetencias de modular, corregir o suplantar la política legislativa en materia de infracciones plasmada en las normas aprobadas por el Parlamento. De esta manera, “*cualquier consideración de justicia material, preferencias en la modalidad de sanción, o espacios de discrecionalidad queda estrictamente excluida o, en su caso, restringida a lo que permita el marco de la ley aplicable*”. Pese a la matización del principio de legalidad, ALONSO MADRIGAL considera que este se proyecta sobre el escenario administrativo sancionador —tan distinto al penal— sin que pueda llegar a constituir una excusa para transformar las exigencias que dicho principio y sus dos vertientes —reserva de

CE contempla la regla *nullum crimen, nulla poena sine lege*, y prescribe que “[n]adie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento”.

Al respecto, el Tribunal Constitucional ha expresado que “no cabe excluir la colaboración reglamentaria en la propia tarea de tipificación de las infracciones y atribución de las correspondientes sanciones, aunque sí hay que excluir el que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la Ley”⁹⁴. Luego, deja sentado que la “ley puede establecer válidamente infracciones mediante remisiones reglamentarias si contiene el mínimo de tipicidad (los «elementos esenciales» de las conductas antijurídicas) que exige la garantía formal del principio de legalidad, pero en ese caso corresponderá al reglamento cumplir la garantía constitucional de taxatividad de modo tal que los ciudadanos puedan razonablemente prever el ámbito de lo punible”⁹⁵. Lo anterior, debido a que el alcance del principio de reserva de ley no es tan riguroso en materia sancionadora administrativa como lo es en sede penal, en atención a los «matices» con que se aplican los principios de esta última rama. Ello, debido tanto a “razones que atañen al modelo constitucional de distribución de las potestades públicas como por el carácter en cierto modo insuprimible de la potestad reglamentaria en determinadas materias, o bien, por último, por exigencias de prudencia o de oportunidad”⁹⁶.

En el fondo, el reglamento ha de ser un complemento de regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o de optimización del cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o las leyes⁹⁷.

ley y tipicidad— imponen a la materia administrativa sancionadora, a través del peligroso expediente de diluirlas o rebajarlas hasta hacerlas tan tenues que en poco o en nada recuerden a sus modelos originales. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)*. Madrid: Dykinson. 1998, p. 49. Luego, estimamos que en esta clave hay que leer el preámbulo de la Ley 34/2015, el que manifiesta que “tal efecto se configura un nuevo tipo infractor en la Ley, 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”.

⁹⁴ STC 242/2005, de 10 octubre, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ 2°.

⁹⁵ STC 145/2013, de 11 julio, ponente Sr. Andrés Ollero Tassara, FJ 3°.

⁹⁶ STC 25/2004, de 26 febrero, ponente Sra. Elisa Pérez Vera, FJ 4°.

⁹⁷ STC 83/1984, de 24 de julio, ponente Sr. Francisco Rubio Llorente, FJ 4°.

Por tanto, es una doctrina pacífica del TC⁹⁸ que en el ámbito administrativo sancionador admite la colaboración del reglamento⁹⁹. Pero no es admisible una remisión amplia al reglamento, sino que la norma ha de contener los elementos esenciales de las conductas antijurídicas¹⁰⁰.

Es necesario, de todos modos, que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma; asimismo, la ley ha de establecer la pena y el núcleo esencial de la prohibición¹⁰¹. Como ha expresado el Tribunal Constitucional, se requiere que se dé la «suficiente concreción» para que la conducta ilícita quede suficientemente precisada con el complemento indispensable de la forma a la que la ley remite, y resulte, de esta forma, salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada¹⁰².

Para verificar cuándo tiene lugar lo anterior, NIETO plantea una forma simple de proceder: la ley sancionadora ha de estar redactada en términos tales que sea posible su aplicación sin necesidad del complemento reglamentario, aunque ello no sea sencillo por la sumariedad del texto. Si no es posible la norma habilitante es, en sus términos, «incompletable», y el reglamento será inválido por falta de habilitación legal suficiente¹⁰³. En el fondo, la ley puede no regular completamente una conducta ilícita, pero ha de dar instrucciones suficientes al Poder Ejecutivo para que complete su labor; de no ser así, se produciría una invasión de este en las funciones del Poder Legislativo¹⁰⁴.

⁹⁸ También SSTC 34/2005, de 17 de febrero ponente Sr. Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 3º, que lo acepta en el ámbito penal; 229/2007, de 5 de noviembre, ponente Sr. Javier Delgado Barrio, FJ 2º, que pone de relieve que la Administración ha de contar con una habilitación legal para ello.

⁹⁹ En este punto, partimos de la base de que el gobierno es el titular de la potestad reglamentaria originaria establecida en la Constitución, correspondiendo al resto de los órganos la potestad reglamentaria derivada, esto es, necesitada de concretas habilitaciones legales e incluso reglamentarias en todo lo que no fuera organización interna. MORENO REBATO, Mar. Circulares, instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico. *Revista de Administración Pública*. 1998, N° 147, p. 162.

¹⁰⁰ Y es que, como apunta NIETO, la colaboración del reglamento no supone una excepción al principio de reserva de ley, sino que corresponde a una modalidad de su ejercicio. La regulación en la ley de la infracción puede quedar incompleta, dejando espacios en blanco que deberán ser llenados por un reglamento. Eso sí, la ley debe indicar de qué forma ha de realizarse ese complemento. NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 227.

¹⁰¹ STC 127/1990, de 5 de julio, ponente Sr. Fernando García-Mon y González Regueral, FJ 3º.

¹⁰² STC 122/1987, de 14 de julio, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 3º.

¹⁰³ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 240.

¹⁰⁴ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 229. Ahora bien, para SÁNCHEZ GERVILLA, el reglamento se convierte en el principal instrumento normativo por el cual se materializa la exigencia de tipicidad, toda vez que es el Gobierno quien acaba teniendo la última palabra a la hora de precisar las conductas infractoras y las sanciones correspondientes. SÁNCHEZ GERVILLA, Antonio. *Fundamentos del Derecho sancionador tributario*. Tesis para optar al grado de Doctor en Humanidades y Ciencias Sociales. Profesor guía: José A. Rozas Valdés. Barcelona: Universidad Abat Oliba CEU, 2016, p. 302.

Apliquemos esta interpretación del Tribunal Constitucional a la sanción que examinamos. La doctrina es clara al señalar que la norma es una «ley penal en blanco» que requiere complemento y que, en este caso, dicho complemento viene dado por un criterio administrativo¹⁰⁵ que no es más que una aplicación de la norma al caso concreto¹⁰⁶, crítica que, por lo demás, fue formulada desde el inicio por el Consejo General del Poder Judicial, que consideraba que esta objeción implicaba vulneración de las exigencias de tipicidad¹⁰⁷.

Por tanto, estamos en un ámbito en el cual el informe de la Comisión consultiva —emitido para establecer si en un caso concreto se dan o no los presupuestos aplicativos del conflicto del artículo 15 de la LGT— es absolutamente necesario en el análisis para determinar si se cometió o no la infracción del artículo 206 bis de la LGT¹⁰⁸.

En este punto, no pueden sino recordarse las palabras del profesor FERREIRO LAPATZA, quien ya criticaba que la Administración vigilaba al contribuyente para que este adecuara su actuación, “no solo a la Ley sino al sentido que los funcionarios quieren dar —libremente— a la ley en cada caso concreto”¹⁰⁹, irrogándose así el monopolio de lo razonable¹¹⁰. En este contexto, la Dirección General de Tributos es la que controla el precedente que condiciona la sanción y se erige como dueña del castigo de la elusión¹¹¹.

¹⁰⁵ Solo por nombrar a algunos, CARRASQUER CLARI, para quien dicha situación no es compatible con las exigencias del artículo 25.1 de la CE. CARRASQUER CLARI, Marisa. Una vuelta atrás en la configuración..., cit., p. 43. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. La modificación parcial a la Ley General Tributaria..., cit., p. 15.

¹⁰⁶ Luego, conviene recordar aquí a ANEIROS PEREIRA, para quien “*nunca una discrepancia jurídica puede justificar la imposición de una sanción. Cuando exista una interpretación del contribuyente distinta de la que la Administración estima correcta, debe motivarse no solo la subsunción de los hechos sino el grado de intencionalidad del infractor en el conocimiento y voluntad de transgredir la norma. De no ser así, estaríamos ante la consagración de supuestos de responsabilidad objetiva repudiados en nuestro derecho sancionador en general, y el tributario en particular*”. ANEIROS PEREIRA, Jaime. El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador. *Quincena Fiscal*. 2011, N° 21, p. 58.

¹⁰⁷ Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial..., cit., pp. 6-7. Ciertamente es que el Consejo General del Poder Judicial se pronunció respecto de la redacción originalmente proyectada por el Gobierno español, y no del texto aprobado de la Ley 34/2015. Sin embargo, no por ello su lapidaria conclusión deja de ser atinente. El citado informe concluyó que la norma que sancionaba administrativamente el conflicto era de aquellas «en blanco», cuyo destino no era integrarse por una “*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*”.

¹⁰⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria*..., cit., p. 112, considera que en la presentación de declaraciones ni el contribuyente ni sus asesores deben atenerse a ellas y tampoco ha de hacerlo el Tribunal Financiero Federal, pues si el legislador lo hubiese así deseado, lo habría dispuesto de este modo. En el caso en comento, la ley expresamente remite a un criterio administrativo, pero ya no como obligatorio para ser considerado a la hora de elaborar una declaración de impuestos, sino para configurar una infracción administrativa.

¹⁰⁹ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Impuesto al tonto ..., cit., p. 11.

¹¹⁰ SANZ GÓMEZ, Rafael. Luces y sombras de una ¿esperada?... cit., p. 227.

¹¹¹ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 24.

Por tanto, dos condiciones debieran concurrir para que la habilitación legal a los informes de la Comisión consultiva cumpla con la exigencia constitucional: el citado informe debe tener el carácter de reglamento y el artículo 206 bis de la LGT debe establecer el núcleo esencial de la conducta sancionada.

1.2.1.1. El informe de la Comisión consultiva y su naturaleza jurídica ¿reglamentaria?

Este informe de la Comisión consultiva regulado en el artículo 159 de la LGT, tiene sentido dentro del procedimiento para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En este, el citado informe es un requisito indispensable para declarar el conflicto, de forma tal que, para que dicho expediente continúe, el mismo ha de ser favorable. La intervención de la Comisión, hasta la dictación de la Ley 34/2015, se contempló para mantener un procedimiento especial para la aplicación de la cláusula general antielusión, tal como en su momento prescribió el artículo 24 de la LGT/1963, pero esta vez, con una regulación mínima contenida en la ley. Por ello, cada vez que la Administración tributaria desee hacer uso de la figura del artículo 15 de la LGT, la Comisión consultiva debe intervenir y emitir un informe¹¹². De ello se sigue que el pronunciamiento se emite caso a caso. Lo anterior es de toda lógica si se sostiene que la elusión ha de ser analizada conforme con las circunstancias particulares de cada caso¹¹³. Solo tras la reforma operada en el 2015, el informe adquiere relevancia *erga omnes* para los efectos de entender verificada una infracción tributaria cuando en un caso regularizado exista igualdad sustancial con otro declarado elusivo por la Comisión consultiva en un criterio hecho público con anterioridad al inicio del período de declaración o autodeclaración del tributo respectivo¹¹⁴.

¹¹² Vid. Capítulo V.4.

¹¹³ Así lo ha señalado, por lo demás, la STS de 26 de febrero de 2015 (RJ 2015\1281), ponente Sr. José Antonio Montero Fernández, FD 3º, que ha declarado a propósito del análisis de la deducibilidad de los gastos financieros derivados de la financiación de sociedades que conforman grupos multinacionales, que cuando se otorgan financiaciones mediante préstamos suscritos entre empresas vinculadas “*no cabe, en modo alguno, considerar que estas operaciones, todas, que tienen una construcción parecida y en la que es fácil descubrir elementos comunes, fueron realizadas en fraude de ley, sino que es preciso entrar a dilucidar caso por caso y examinar los concretos elementos conformadores, tanto objetivos como subjetivos, pues evidentemente si el legislador hubiera querido regular específicamente estas operaciones y limitarlas así lo habría hecho mediante la regulación oportuna, tal y como posteriormente ha acontecido*”.

¹¹⁴ La explicación que se ha dado a esta regulación es que ella obedecería pura y simplemente a la comodidad administrativa. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. [en línea. Consulta: 7 septiembre de 2017]. Disponible en http://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf, p. 25.

La regulación de la infracción en comento podría hacer variar la forma de proceder de la Administración tributaria, de forma tal que la metodología de trabajo ahora puede consistir en que, existiendo un criterio administrativo previo de la Comisión consultiva, aquella suprima el dictamen individualizado para cada supuesto de conflicto, a pretexto de que existe una «coincidencia fundamental» con lo resuelto en casos anteriores¹¹⁵.

Estimar que un determinado texto normativo tiene la naturaleza jurídica de «reglamento», implica afirmar que se está ante una norma emanada de un órgano de la Administración del Estado —cuyo objeto es desarrollar o complementar por la ley— con fuerza obligatoria¹¹⁶.

La consecuencia jurídica es que el criterio de la Comisión, de ser reglamento, vincula a todo órgano público, funcionario y a los particulares, en la medida que sean destinatarios de la misma. En este sentido, el reglamento pasa a formar parte del bloque de legalidad¹¹⁷, y resulta obligatorio para la Administración, de forma tal que en un caso en que hubiese igualdad sustancial, no se podría dejar de aplicar el criterio reglamentario ya establecido, a riesgo de incumplir la propia normativa e infringir el principio de inderogabilidad singular del reglamento. Por lo demás, implicaría que los tribunales de justicia solo podrían determinar si en los hechos existe igualdad sustancial entre el caso conocido al emitirse el pronunciamiento y el actualmente sancionado, sin poder discutir la calificación de la conducta efectuada en el informe.

A nuestro juicio, la normativa no le da al informe de la Comisión consultiva el carácter de reglamento¹¹⁸, razón por la cual nos encontraríamos frente a un complemento de la regla que establece la sanción por una norma —si es que puede llamarse así a la opinión de un órgano técnico— de rango inferior al reglamento. De esta forma, se impone una sanción por contravenir una interpretación normativa realizada por la Administración¹¹⁹

¹¹⁵ SANCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Súbditos fiscales...*, cit., p. 14.

¹¹⁶ Pese a que resulta aplicable de manera supletoria, el artículo 27.3 de la LRJSP prescribe que “[l]as disposiciones reglamentarias de desarrollo podrán introducir especificaciones o graduaciones al cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente que, sin constituir nuevas infracciones o sanciones, ni alterar la naturaleza o límites de las que la Ley contempla, contribuyan a la más correcta identificación de las conductas o a la más precisa determinación de las sanciones correspondientes”.

¹¹⁷ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. Las normas administrativas y el sistema de fuentes. *Revista de Derecho (Universidad Católica del Norte)*. 2010, Año 17, N° 1, p. 32.

¹¹⁸ También CARRASQUER CLARI, Marisa. Una vuelta atrás en la configuración..., cit., p. 44. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. La sanción tributaria..., cit., pp. 47-48; 12. En contra, PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 25, para quien la definición en términos abstractos de los supuestos de conflicto tiene el carácter de normativo.

¹¹⁹ Y como tal, no tiene el carácter vinculante de interpretación auténtica, aunque por cierto que es una interpretación autorizada. Lo característico de la interpretación administrativa es que el intérprete siempre puede distanciarse de la apreciación de la Administración. No formulan normas jurídicas, sino solo

que carece de la abstracción y generalidad exigible en una norma sancionatoria. Por estas consideraciones, creemos que el ilícito del artículo 206 bis de la LGT no cumple con las exigencias constitucionales derivadas del principio de reserva de ley¹²⁰. Y, por tanto, resultará inconstitucional la sanción que se aplique cuando haya igualdad sustancial con una planificación declarada por la Comisión consultiva como elusiva, en los términos del artículo 15 de la LGT, respecto de otro contribuyente. Por ejemplo, en el caso de la deducibilidad de los gastos financieros derivados de la financiación de sociedades que conforman grupos multinacionales, puede ocurrir que por las circunstancias particulares de su negocio, actividad o condición hagan variar en un caso determinado el carácter elusivo de la conducta.

La potestad que le otorga el artículo 159 de la LGT a la Comisión consultiva es bien definida: determinar en el ámbito interno de la Administración si un caso reviste mérito para aplicar la cláusula general antielusión. No le concede facultades normativas¹²¹. Lo que busca es dotar —dentro de lo posible, atendida su composición— de una cierta

establecen reglas dirigidas a promover, gobernar y dirigir la actividad de los funcionarios de esa repartición pública. VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación...*, cit., p. 356. Con razón, ALONSO GONZÁLEZ plantea que el tipo infractor se construye en torno a la desobediencia del sujeto respecto de los criterios administrativos que señalan lo que está admitido y lo que no. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sociedades profesionales...*, cit., p. 85.

¹²⁰ Ahora bien, existen casos en la jurisprudencia en los cuales el complemento de la norma viene dado por Circulares emitidas por la autoridad administrativa. Así, la STS de 18 de marzo de 1996 (Rec. N° 10374/1991), ponente Sr. Francisco José Hernando Santiago, FD 3°, entiende que el Reglamento de Máquinas Recreativas y de Azar, aprobado por el Real Decreto 877/1987, establece sanciones administrativas en sus artículos 43.6 y 43.7, en relación con el artículo 33.1.c), del mismo cuerpo legal, requiere de complementación, la que viene dada por la Circular General N° 10 del Ministerio del Interior, de 30 de octubre de 1987. La sentencia cuestiona este tipo de complemento, no por el hecho de que esta Circular carezca de un rango reglamentario, sino por no haber sido publicada en el BOE. También, la STS de 4 de mayo de 1999 (RJ\2000\10096), ponente Sr. Segundo Menéndez Pérez, en el caso de la Circular 7/1989, del Banco de España y la STS de 5 de noviembre de 2001 (RJ\2002\5264), ponente Sr. Juan Antonio Xiol Ríos, en que se cuestionaba la posibilidad de imponer una sanción a partir de la regulación de un Oficio-Circular del Consejo Regulador de Denominaciones de Origen. MORENO ROBLES ve en esta postura del Tribunal Supremo un problema, pues considera que el hecho de que atribuya naturaleza reglamentaria a circulares, conlleva el peligro de que se valide la existencia de normas reglamentarias elaboradas sin sujeción a los límites formales y sustantivos que garantizan la validez de este tipo de disposiciones administrativas generales, pues el órgano jurisdiccional no cuestiona ni siquiera si los órganos que dictan las circulares son o no titulares de potestad reglamentaria, ni si contaban con la cobertura de una Orden Ministerial o Decreto o Ley para dictar válidamente reglamentos con efectos *ad extra* de la organización. MORENO REBATO, Mar. *Circulares, instrucciones y órdenes de servicio...*, cit., pp. 195-196. Otra crítica que se realiza, es que esta técnica de tipificación no contribuye a la seguridad jurídica, porque no permite que los administrados tengan acceso al perfil típico de la conducta sancionada. GÓMEZ TOMILLO, Manuel; SANZ RUBIALES, Íñigo. *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. 4ª edición. Cizur Menor: Aranzadi, 2017, p. 155.

¹²¹ Por lo demás, un criterio administrativo no es fuente del Derecho tributario y no aparece en el artículo 7 de la LGT.

uniformidad la aplicación del artículo 15 de la LGT, que sirva de «filtro» interno¹²² y dar garantías al contribuyente.

Por lo demás, no debe perderse de vista que, pese a la denominación unitaria que tiene la «Comisión consultiva», su composición varía según la Administración tributaria involucrada. Esta situación no permite tener criterios uniformes sobre lo que debe entenderse por conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹²³, situación que es más crítica aún si se tiene presente que estos criterios no uniformes forman el núcleo esencial de la conducta sancionada. La composición de la Comisión y el valor de los votos, permiten apuntar, exagerando la nota, que la existencia o no de infracción dependerá de la voluntad del Director General de Tributos¹²⁴.

Es inaceptable que una conducta pase a ser considerada como sancionable por el hecho de haber sido declarada en conflicto por la Administración tributaria¹²⁵, más aún si el propio Consejo de Estado manifestó que los supuestos de conflicto se aplican a casos que no están prohibidos generalmente por las leyes, en el sentido de “*soluciones negociales que por así decir se declaran ilícitas con carácter general*”¹²⁶ y que tampoco han recibido una solución interpretativa en el caso concreto¹²⁷.

¹²² De todos modos, ROZAS VALDÉS se pregunta qué se puede esperar de la intervención de esta Comisión, que está conformada por personas que, por natural deformación profesional, están acostumbradas a descubrir deuda tributaria por doquier. De hecho, el citado autor considera que, si de verdad se aspira a resolver un conflicto sobre lo que es «artificioso», «usual», «propio» o «impropio», con garantías de ecuanimidad y objetividad, no puede confiarse dicha labor a quien es juez y parte. A su juicio, la solución correcta a este punto consistiría, de *lege ferenda*, en recurrir a un órgano de una conformación más plural e independiente como es el Consejo de defensa del contribuyente. ROZAS VALDÉS, José Andrés. Conflicto y justicia en la aplicación del tributo..., cit., p. 16, o bien, incluir miembros de fuera de la Administración, como en el caso francés. GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 413. En esta línea iba la enmienda Grupo Parlamentario CiU, por sustituir los representantes de la Administración actuante por los miembros del Consejo de Defensa del Contribuyente, para conseguir un mayor grado de imparcialidad. DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 12.

¹²³ PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., p. 171.

¹²⁴ TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Una valoración de la reforma de la LGT..., cit., p. 157. También se ha señalado que los criterios de la comisión consultiva cubrirán todo el espectro de supuestos calificados de conflicto, que no es muy vasto. MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. La modificación parcial a la Ley General Tributaria..., cit., p. 15, pero ya hemos señalado que lo que creemos ocurrirá, será que los asesores fiscales aumentarán más aún su creatividad.

¹²⁵ CARRASQUER CLARI, Marisa. Una vuelta atrás en la configuración..., cit., p. 44. También FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho tributario y financiero...*, cit., p. 190, para quien el ilícito del artículo 206 bis de la LGT es un tipo en blanco que debe ser colmado por meros informes de la Comisión consultiva, que no son normas jurídicas. Para SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. Cuestiones tributarias..., cit., p. 99, la Administración fiscal aplica las sanciones y las crea, de forma tal que actúa como legislador, por la delegación que efectúa al criterio administrativo.

¹²⁶ Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 36.

¹²⁷ Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 36.

A nuestro juicio, en este punto hay un primer reparo de constitucionalidad de la norma¹²⁸, porque el artículo 25.1 de la CE limita la atribución misma por parte del legislador del ejercicio administrativo de la discrecionalidad. La exigencia es el necesario rango legal de las normas que tipifican infracciones; en el ilícito del artículo 206 bis de la LGT, el criterio administrativo se erige como estrella polar del actuar de la Administración y le permite calificar como ilícita una conducta del contribuyente que no se ajusta a ese *diktat* administrativo¹²⁹.

1.2.1.2. Necesidad de que la regulación legal contemple el núcleo esencial de la conducta

Un segundo aspecto que resulta vital para el respeto del principio de reserva legal es que el núcleo esencial de la conducta se contenga en la norma de rango legal, y que el complemento del reglamento —a pesar de que ya manifestamos nuestra opinión en orden a que el informe de la Comisión consultiva no tiene este carácter— solo desarrolle y precise los tipos infraccionales previamente establecidos por ley¹³⁰. Lo prohibido es que haya una remisión al reglamento sin que previamente se determine la conducta antijurídica¹³¹.

El Anteproyecto de la Ley 34/2015, no definía propiamente las conductas infraccionales, sino que remitía a los ilícitos del Título IV, en los que hubiese esta igualdad sustancial. Tras las objeciones del Consejo de Estado, modificó la redacción y estableció en la regulación aprobada cuatro conductas específicas que son sancionadas, cuando exista

¹²⁸ CAZORLA PRIETO es tajante al señalar que esta regulación, contraría los principios de legalidad y tipicidad, al considerar como criterio determinante para la comisión del ilícito un criterio administrativo fijado por la Comisión consultiva, que por tanto, no es precisado por la ley y que incluso puede no ser excluido por una interpretación razonable de la ley. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho financiero y tributario*..., cit., p. 180. De hecho, pocos autores consideran que la misma se ajusta a la constitución. Hasta donde hemos podido percatarnos, solo lo hace LUCAS DURÁN, Manuel. El nuevo artículo 206 bis LGT..., cit., p. 124, quien, sin embargo, por problemas en la concreción de la norma augura que su eficacia será limitada.

¹²⁹ MARTÍN QUERALT, Juan. El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Crónica Tributaria. Revista de Opinión*. 2015, N° 9, pp. 91-92.

¹³⁰ SSTC 86/2017 de 4 julio, ponente Sr. Santiago Martínez-Vares García, FJ 5°; STC 242/2005, de 10 de octubre, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ 2°; 161/2003, de 15 de septiembre, y 26/2005, de 14 de febrero, ambas del ponente Sr. Javier Delgado Barrio, FJ 2° y FJ 3°, respectivamente, por nombrar algunas.

¹³¹ SSTC 145/2013, de 11 de julio, FJ 4°, y 13/2013, de 28 de enero, FJ 2°, ambas del ponente Sr. Andrés Ollero Tassara. En este sentido, también MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La punibilidad del conflicto..., cit., pp. 129-130, quien apunta a que existe una integración de la conducta sancionada mediante el reenvío a una suerte de precedente administrativo, que mal puede decirse cumpla las exigencias de *lex stricta*, de forma tal que, categóricamente, señala que estos precedentes administrativos no debieran formar parte del ilícito. Jurídicamente no corresponde atribuirle a la Administración un papel que no le corresponde, como es determinar el ámbito objetivo de la infracción tributaria.

igualdad sustancial con el criterio administrativo previamente emitido por la Comisión consultiva y hecho público.

La particularidad de la regulación del artículo 206 bis de la LGT no se encuentra en las cuatro conductas expresamente contempladas en la norma, pues no difieren mayormente de las establecidas en el Título IV, que de manera directa son excluidas en el punto 6 de la disposición antes anotada. Por ello, no se puede afirmar que la remisión al reglamento —que no es tal— solo desarrolle y precise los tipos infraccionales que contempla el ilícito que sanciona el conflicto. Lo propio y característico de la conducta sancionada viene dado por que la actuación del contribuyente coincida con una planificación tributaria que es conocida previamente por la Administración tributaria y que fue declarada elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT por la Comisión consultiva. Ese criterio administrativo, indudablemente, forma parte del núcleo esencial de la conducta, el que no se encontraría en una norma de rango legal.

Este segundo aspecto tampoco cumple con las exigencias constitucionales del principio de reserva legal aplicada con matices al ámbito del Derecho administrativo sancionador tributario.

1.2.1.3. La atipicidad del «caso cero»

Las críticas a la forma como se reguló el ilícito administrativo asociado al conflicto en la aplicación de la norma tributaria no cesan. Y es que la doctrina ha cuestionado el respeto al principio de igualdad, básicamente, por el hecho de que la forma como se contempla el ilícito permite que el que llamaremos «caso cero», no sea sancionado¹³².

Este «caso cero» es el primero de su «especie», o de esa forma concreta de planificación tributaria, en ser conocida por la Administración según el procedimiento del artículo 15 de la LGT. Por ello, la Comisión consultiva conoce el caso y, a continuación, emite un informe previo en el que señala que la operatoria empleada habilita a entender que se trata de un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Con posterioridad a la

¹³² CARRASQUER CLARI, Marisa. Una vuelta atrás en la configuración..., cit., p. 44, debido a que dos conductas sustancialmente iguales son merecedoras de consecuencias jurídicas distintas: una sancionada, la otra no, y estima que no es posible que la existencia de un criterio administrativo mute la conducta de lícita a ilícita. En este sentido, o la conducta es contraria al ordenamiento jurídico por trasgresión a las normas, o no es. También GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación..., cit., p. 238.

calificación efectuada por el órgano colegiado, todas las siguientes planificaciones fiscales que guarden una igualdad sustancial con este puedan ser sancionables¹³³.

En cambio, respecto del «caso cero» no habrá sanción debido a que previamente no existiría un criterio administrativo que señale que esa planificación tributaria es constitutiva de «conflicto». De esta forma, a lo sumo, esta se verá privada de sus efectos jurídico-tributarios, y no generará el ahorro impositivo buscado¹³⁴.

Efectivamente, hay un trato desigual a dos o más conductas iguales. La situación, sin embargo, es perfectamente entendible si se sostiene que el criterio administrativo forma parte esencial de la conducta sancionada, con todos los problemas de constitucionalidad que ello genera. Porque de ser ello así, mal podría castigarse a quien elude de la forma objetada el «caso cero» si, al momento en que tuvo lugar la regularización, la conducta desplegada por el contribuyente no era típica. Ello afectaría el principio de legalidad, de seguridad jurídica y de culpabilidad, porque es requisito básico para sancionar a alguien que esta persona tenga la posibilidad de conocer la norma y la prohibición¹³⁵.

Un aspecto distinto, aunque relacionado con la atipicidad, dice relación con que luego de emitido el informe de la Comisión que entendió existía conflicto en el «caso cero», y publicado este, la justicia determine que en el caso regularizado no concurren los requisitos para entender que resulta aplicable el artículo 15 de la LGT.

Bien puede ocurrir que en el tiempo intermedio la Administración aplicara la cláusula general antielusión y sancionara a los contribuyentes cuando su planificación tributaria era sustancialmente igual al «caso cero». Nótese que el artículo 206 bis de la LGT no exige ratificación judicial del criterio¹³⁶, a lo que se suma el hecho de que la doctrina afirma que los criterios de la Comisión vinculan a los demás órganos de la Administración del Estado, pero no a los jueces que podrán revisarlos, en su tarea de otorgar tutela efectiva

¹³³ Llama la atención que en España este criterio sea utilizado para sancionar. El Informe Aaronson, por ejemplo, en Reino Unido, resalta la importancia de que exista un *Advisory Panel* y que sus decisiones sean publicadas; luego, dicha publicación, lo que busca, no es sancionar sino actualizar las *guidance* que la administración ha de emitir para conocer el criterio de lo que se considera abusivo, a fin de dar certeza a los contribuyentes. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., pp. 33-34.

¹³⁴ En este sentido, PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 450; ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. Sobre el proyecto de ley de modificación..., cit., p. 16.

¹³⁵ CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Una cierta incompatibilidad conceptual. «Vacatio legis» y norma penal favorable. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, Año XIII, N° 604, p. 6.

¹³⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. Súbditos fiscales..., cit., p. 13, estima es preocupante que no se exija que el criterio administrativo, que considera que en tales supuestos se está en presencia de un conflicto, se encuentre confirmado por las sucesivas instancias revisoras. También PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 450, para quien de esta forma la doctrina administrativa pasa a considerarse de facto como fuente del Derecho, sin exigir su confirmación por sentencia firme.

a los ciudadanos y controlar la legalidad de la actuación de la administración. Consecuencia de ello es que los ciudadanos podrán acogerse al criterio jurisprudencial y no al administrativo¹³⁷. Esta circunstancia es una clara muestra de que los informes de la Comisión consultiva no son reglamentos, ya que de lo contrario, por aplicación del principio de inderogabilidad singular de ellos, la justicia no podría dejarlos sin efecto en un caso concreto.

En este caso, si con posterioridad la misma planificación es sometida a revisión y hay una decisión de la Comisión Consultiva que considera se está ante un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la conducta será ilícita desde un punto de vista «civil» o de cobro de diferencia de impuesto determinado, si concurren los presupuestos aplicativos del artículo 15 de la LGT. Pero será un punto discutido el que exista un criterio de la Comisión consultiva publicado que se refiera a un caso en el que existe igualdad sustancial.

El criterio administrativo, dejado sin efecto por la jurisprudencia¹³⁸, tiene incidencia en los restantes casos en los que se hubiese entendido verificada la infracción del artículo 206 bis de la LGT, determinando la multa respectiva. Si bien al momento de implementarse la planificación tributaria, la misma fue ilícita desde un punto de vista administrativo por existir un informe de la Comisión consultiva aplicable al caso concreto —ya veremos por qué no aludimos al momento de publicación del criterio—, consideramos que en esta hipótesis se produce un efecto similar al que se genera cuando una ley elimina o atenúa la punición de un delito¹³⁹, proceder que ha sido adoptado en la doctrina tributaria española¹⁴⁰. Por lo anterior, estimamos que habría que aplicar

¹³⁷ PÉREZ NIETO, Rafael. El conflicto en la aplicación de la norma..., cit., pp. 54-55.

¹³⁸ Considerando el criterio de la última decisión dictada en la causa.

¹³⁹ Específicamente para los casos en que existe una modificación en el criterio de la jurisprudencia favorable al imputado o condenado, según el momento en que ocurra este hecho, OLIVER CALDERÓN, Guillermo. *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, pp. 394 y ss., considera que ha de aplicarse este, en el entendido que produce el mismo efecto que se genera con una modificación legal. Dicho proceder vendría impuesto por aplicación del principio de proporcionalidad o prohibición de exceso. Por lo demás, supone utilizar la analogía *in bonam partem*, respecto de la norma penal que les da efecto retroactivo a las leyes penales más favorables.

¹⁴⁰ En concreto, por MERINO JARA, Isaac. La regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria tras la reforma de la LGT. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel; PEDREIRA MENÉNDEZ, José; SESMA SÁNCHEZ, Begoña (Dirs.); CORDERO GONZÁLEZ, Eva María (Coord.). *Conflictos actuales en Derecho tributario. Homenaje a la profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Cizur Menor: Aranzadi, 2017, p. 202, para quien, si los criterios administrativos no son seguidos por los tribunales de justicia, el efecto no se reduce al contribuyente concreto que impugnó la multa, sino que otros obligados tributarios pedirán la extensión del criterio y no sería descabellado pensar que soliciten la indemnización correspondiente.

retroactivamente el criterio jurisprudencial que entiende que no concurren los requisitos del artículo 15 de la LGT, para dejarla sin efecto en los casos posteriormente conocidos.

La doctrina ha propuesto otro camino para llegar a la misma solución anterior, esto es, dejar sin efecto sanciones impuestas cuando el criterio administrativo no es ratificado por los Tribunales de Justicia, señalando que resulta aplicable el artículo 219 de la LGT, que permite revocar un acto, por atipicidad sobrevenida¹⁴¹; de todos modos, este procedimiento tiene un grave inconveniente, y es que debiera tener lugar una vez que se estableció que existía sanción y puede verse afectado por los plazos de duración de los procesos judiciales y el plazo de prescripción contemplado en dicha disposición.

Finalmente, estimamos que también debieran dejarse sin efecto las sanciones impuestas si el Tribunal Constitucional declara inconstitucional el ilícito del artículo 206 bis de la LGT, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 40.1 de la Ley Orgánica Constitucional del Tribunal Constitucional¹⁴².

1.2.2. La publicación del criterio administrativo y su relación con el principio de irretroactividad de la norma sancionadora

Una de las exigencias establecidas por el artículo 206 bis de la LGT es que los criterios administrativos emanados de la Comisión consultiva sean hechos públicos, e impone el deber de dictar un reglamento que determine la forma en que ello tendrá lugar. Este se dictó el 29 de diciembre de 2017, y sus disposiciones comenzaron a regir el 1º de enero de 2018¹⁴³. La regla general es que los criterios se publiquen en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras

¹⁴¹ LUCAS DURÁN, Manuel. El nuevo artículo 206 bis LGT..., cit., pp. 118; 125.

¹⁴² “Uno. Las sentencias declaratorias de la inconstitucionalidad de Leyes, disposiciones o actos con fuerza de Ley no permitirán revisar procesos fenecidos mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada en los que se haya hecho aplicación de las Leyes, disposiciones o actos inconstitucionales, salvo en el caso de los procesos penales o contencioso-administrativos referentes a un procedimiento sancionador en que, como consecuencia de la nulidad de la norma aplicada, resulte una reducción de la pena o de la sanción o una exclusión, exención o limitación de la responsabilidad”.

¹⁴³ El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre introduce un nuevo apartado 6 al artículo 194 del Real Decreto 1065/2007, que determina que se publicarán los informes, cada tres meses, en la sede electrónica de la agencia tributaria por regla general. “6. Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen. En dichas publicaciones se guardará la debida reserva en relación a los sujetos afectados”.

Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen¹⁴⁴.

La previsión de que el criterio administrativo esté publicado antes del período de presentación de la declaración o autodeclaración es fundamental, pues es la única forma de ser respetuosos con la garantía de *lex praevia*, esto es, la prohibición de retroactividad de las leyes que establecen nuevos delitos o que agravan su punición¹⁴⁵. Lo que se busca es que el sujeto pueda saber en cada momento si va a incurrir en algún delito o alguna nueva pena, es decir, se protege de la seguridad jurídica¹⁴⁶. Se persigue que el contribuyente y sus asesores tomen conocimiento de que la planificación que se pretende llevar a cabo es considerada por la Administración como constitutiva de «conflicto» y, consecuentemente, puede ser sancionada.

Si partimos de la base de que el criterio administrativo que determina los casos en que una planificación tributaria es elusiva forma parte del núcleo esencial de la conducta, es innegable que deba ser conocido previamente por el contribuyente o, al menos, estar en condiciones de conocerlo¹⁴⁷, de forma tal que, si no lo hizo, fue por su culpa, en el entendido de un actuar no diligente en sus negocios importantes.

De lo que hemos señalado, creemos es fácil concluir que solo podría considerarse que existe igualdad sustancial —respecto de negocios y actos que calcen con otros previamente declarados por la Comisión como constitutivos de elusión— desde que se publique el criterio y no desde que tal decisión fue acordada. De lo contrario, un elemento de la tipicidad de la conducta se estaría aplicando retroactivamente, sin que el potencial sujeto activo de la infracción pudiese tener conocimiento de la misma.

Pero ese conocimiento previo, ha de ser previo a un «algo» determinado. Pese a las buenas intenciones de la legislación por ser respetuosa de los derechos y garantías del

¹⁴⁴ El estudio efectuado por EY abogados, concluye que el artículo 206 bis de la LGT prevé una publicidad genérica de los informes, con remisión a lo que establezca un futuro reglamento, sin que se exija publicidad legal formal en el citado BOE, establecida en el ordenamiento jurídico. EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 92. SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 135, derechamente postulaba la publicación en el BOE, a fin de garantizar la mayor difusión posible.

¹⁴⁵ Ya lo señalaba HOBBS, Thomas. *Leviatán. O la materia, forma y poder de una república, eclesiástica y civil*. México: Fondo de Cultura Económica, 1994 (2ª reimpresión), p. 256, el daño infligido por un hecho realizado antes de existir una ley que lo prohibiese no es castigo, sino acto de hostilidad, porque con anterioridad a la ley no existe trasgresión de la ley, toda vez que el castigo supone un hecho juzgado como trasgresión a la ley.

¹⁴⁶ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general*. 10ª edición. Madrid: EDISOFER S.L., p. 116.

¹⁴⁷ Ahora bien, aquí no podemos sino reproducir las palabras de NIETO, cuando se refiere a que el Estado moderno “*impone a los ciudadanos obligaciones que este ni conoce ni puede conocer y le sanciona por el incumplimiento*”. NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 365.

contribuyente, creemos que en algunas hipótesis la publicación de los criterios administrativos puede tener lugar con posterioridad a la ejecución jurídica de toda la planificación tributaria del contribuyente, esto es, una vez que ha celebrado todos los actos, contratos o negocios que resultan necesarios para lograr el ahorro tributario buscado. Esto genera un efecto importante, y es que eventualmente la Administración tributaria puede aplicar la infracción con efecto retroactivo.

Pues bien, una de las manifestaciones del principio de legalidad es el de irretroactividad de la norma penal que empeora la situación jurídica de las personas, consagrado en el artículo 9.3 de la CE, que prescribe que la Constitución garantiza “*la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales*”. A la base del principio de irretroactividad, o de prohibición de retroactividad en materia penal, se encuentra el principio de seguridad jurídica¹⁴⁸. Como precisa el artículo 25.1 de la CE, nadie puede ser sancionado por acciones u omisiones que “*en el momento de producirse no constituyan*” infracción administrativa.

A nuestro juicio, el hecho que marcaría la ilicitud de la conducta es que la misma sea llevada a efecto por el contribuyente después de que se haya publicado el criterio de la Comisión consultiva¹⁴⁹ y no el que la declaración de impuestos respectiva se efectúe con posterioridad a dicho momento¹⁵⁰. No es esta, sin embargo, la solución adoptada por la LGT, ya que su artículo 206 bis.2 establece que el criterio ha de haber sido hecho público para general conocimiento “*antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación*”. De esta forma, no es descabellado sostener que la aplicación de la sanción puede tener lugar con efecto retroactivo si, al

¹⁴⁸ OLIVER CALDERÓN, Guillermo. *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales...*, cit., pp. 123-124, quien considera es imposible que las personas puedan calcular la valoración jurídica de sus actos, frente a una legislación inexistente al momento en que estos tienen lugar.

¹⁴⁹ De hecho, esta fue una de las objeciones efectuadas por el Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., pp. 43-44. En la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015, la enmienda núm. 103 del Grupo Convergencia i Unió, apuntó precisamente a que era un grave atentado contra la seguridad jurídica en el que se exigiese la presentación de la autoliquidación como momento determinante para analizar la tipicidad de la conducta. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *La sanción tributaria...*, cit., p. 41, nota 17. Pese a lo cual SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., p. 116, estima que es imposible que la publicación de estos criterios influya en las exigencias de tipicidad.

¹⁵⁰ Precisamente, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación entiende que lo que determina la procedencia de la sanción, es que los informes —lo dice en plural— “*eran públicos en el momento en que se presentó la declaración tributaria objeto de regularización*”, lo que permitirá que el obligado tributario conozca de la calificación jurídico-tributaria que le da la Administración a una determinada operación o esquema de actuación. Luego, la actuación contraria al criterio —que conocía—, genera el incumplimiento del mismo y de ello surge la responsabilidad y el reproche sancionador. Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo..., cit., p. 6.

momento de llevarse a cabo la operación por el contribuyente, la conducta era lícita, en el sentido de no-típica, ya que el núcleo esencial de la conducta prohibida queda delimitado con posterioridad, cuando se publica el criterio administrativo.

Es cierto que la declaración, o autodeclaración de impuestos, marca la oportunidad en que el contribuyente realiza el accertamiento tributario: determina la obligación tributaria —surgida a consecuencia de haberse verificado el o los hechos imposables establecidos en la norma—, la declara y, generalmente a continuación, efectuará el pago correspondiente. Todo este proceso no es más que el cumplimiento de una obligación formal o accesoria impuesta por el Derecho tributario. Sin embargo, los hechos de relevancia económica ocurren en el período tributario respectivo y no al momento de declarar.

Si la planificación tributaria del contribuyente es elusiva en los términos del artículo 15 de la LGT, independiente de la oportunidad en la que haya materializado jurídicamente la misma —siempre que la disposición estuviese vigente y que la fiscalización se realice dentro de los plazos de prescripción con las particulares notas delimitadoras efectuadas por la jurisprudencia¹⁵¹—, la Administración tributaria podrá desconocer la operatoria negocial montada y perseguir la tributación correspondiente.

Pero sancionar la conducta desplegada por el contribuyente es algo distinto. Y nosotros sostenemos que ello solo podrá tener lugar cuando, al momento de llevarse a cabo la planificación tributaria —y no antes del inicio del período de declaración o autodeclaración—, la Administración hubiese hecho público el criterio de la Comisión consultiva, pues de otro modo, se estaría aplicando con efecto retroactivo una infracción tributaria que no existía al momento de llevarse a cabo las actuaciones, sancionando planificaciones que eran totalmente lícitas desde la perspectiva del Derecho administrativo sancionador.

Como expresamos más arriba, el fundamento de la irretroactividad de la ley penal perjudicial radica en la seguridad jurídica, de forma tal que las personas tengan la

¹⁵¹ SSTS de 5 de febrero (RJ 2015\1045), FD 3º, ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Mico; de 26 de febrero (RJ 2015\1281), ponente Sr. José Antonio Montero Fernández, FD 6º y 7º, y de 23 de marzo (RJ 2015\1369), ponente Sr. Emilio Frías Ponce, FD 2º, que declaran superada la postura mantenida previamente a través de la STS de 4 de julio de 2014. Así, el nuevo criterio plantea que dentro de las actuaciones de comprobación pueden verificarse operaciones cuyo origen se encuentra en ejercicios fiscales prescritos, lo que puede tener lugar cuando sus efectos se sigan produciendo. Tal proceder lo justifica a fin de evitar la imposibilidad de actuar frente a la ilegalidad, ya que sostener el criterio primitivo equivaldría a consagrar un principio de «igualdad fuera de la ley», «igualdad en la ilegalidad» o «igualdad contra ley» en materia tributaria.

posibilidad de conocer el Derecho vigente y la calificación jurídico-penal que tendrán sus actuaciones¹⁵². Ello no acontece en el supuesto concreto al que nos estamos refiriendo. Es más, incluso si se sostuviese que el criterio administrativo no forma parte del núcleo esencial de la conducta, sino que corresponde a un mero complemento de la infracción, de todos modos, se vería perjudicado por el efecto retroactivo de la norma infraccional al complementar a esta¹⁵³. Por ello resulta tan discutible que la forma de publicidad de estos criterios sea como regla general una publicación en una página web institucional y, que en casos excepcionales, no exista una norma que fije específicamente cuál es el medio, porque no asegura que las personas puedan conocer la conducta indebida. Esta conclusión es acorde con lo prescrito en el artículo 26.1 de la LRJSP que en materia de irretroactividad señala que “1. Serán de aplicación las disposiciones sancionadoras vigentes en el momento de producirse los hechos que constituyan infracción administrativa”.

Para terminar la revisión del respeto al principio de irretroactividad de la ley sancionadora debemos mencionar un reparo adicional formulado en España pero que, sin embargo, ha perdido actualidad por el retraso en la dictación del Reglamento. Así, se señaló que potencialmente se podía vulnerar este principio, pues la Disposición transitoria única, apartado 1, de la Ley 34/2015, establece que la modificación del artículo 15.3 de la LGT, “será aplicable a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta Ley”. Potencialmente, podría sancionarse una conducta cometida con anterioridad a la entrada en vigor de la infracción, cuando el período tributario respectivo se debiese declarar y liquidar por el contribuyente con posterioridad a la entrada en vigor¹⁵⁴.

En la actualidad, producto de la demora en la implementación de esta normativa, es evidente que ello no aconteció. De esta forma, a pesar de haber estado vigente el ilícito que sanciona el conflicto en la aplicación de la norma tributaria desde el 12 de octubre de 2015, este no ha podido ser aplicado, pues depende de la publicación de los acuerdos de la Comisión consultiva¹⁵⁵, y para que ello tuviera lugar, era necesaria la dictación del

¹⁵² Cfr. OLIVER CALDERÓN, Guillermo. *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales...*, cit., p. 141.

¹⁵³ STC 38/1997, de 27 de febrero, ponente Sr. José Gabaldón López, FJ 5º y 6º, y SSTS de 3 febrero de 1998 (RJ 1998\8180), ponente Sr. José Augusto de Vega Ruiz, FD 4º, y de 31 de octubre de 1997 (Rec. N° 1095\1997), ponente Sr. José Manuel Martínez-Pereda Rodríguez, FD 4º.

¹⁵⁴ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 92.

¹⁵⁵ PALAO TABOADA, Carlos. *The Spanish General Anti-Abuse Rule...*, cit., p. 479. MERINO JARA, Isaac. *La regulación del conflicto...*, cit., p. 198.

reglamento que determinase la forma en que se harán públicos estos criterios, el que entró a regir el 1º de enero de 2018.

1.2.3. La utilización de conceptos jurídicos «indeterminados» y el respeto al principio de tipicidad

Avanzando en el examen de la regulación de la infracción del artículo 206 bis de la LGT, es necesario hacerse cargo de una de las objeciones más importantes que desde antiguo la doctrina formula como impedimento para sancionar los casos de fraude a la ley, primero, y luego, de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Se dice que la sanción en los casos de aplicación de las cláusulas generales antielusión vulnera las exigencias de *lex stricta*.

Este mandato se concreta en la exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, y hace recaer sobre el legislador el deber de configurarlas en las leyes sancionadoras con la mayor precisión posible para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones¹⁵⁶.

La doctrina del Tribunal Constitucional es clara en esta materia, y ha sido recientemente sistematizada¹⁵⁷: dicha garantía constitucional corresponde a una faceta específica del principio de legalidad sancionadora, que se manifiesta en dos ámbitos. El primero, como garantía de certeza, y resulta vulnerada si la conducta sancionable no se encuentra suficientemente determinada *ex ante*, lo que afecta la accesibilidad y previsibilidad del alcance de la norma en el ámbito sancionador; el segundo, dice relación con la aplicación de la norma, que tiene lugar de manera irrazonable y, consecuentemente, afecta la previsibilidad de la sanción cuando i) el precepto se aplica más allá del alcance semántico del sentido literal posible, esto es, hay aplicación analógica *in malam partem*, y ii) cuando se realiza una subsunción irrazonable, en el precepto ya interpretado de la conducta que ha sido considerada probada. En este último punto, la exigencia constitucional dice relación con que se respete un doble parámetro de racionalidad. De una parte, de índole metodológico que exige que no incurra en quiebras lógicas y que sea acorde con los modelos de argumentación aceptados dentro de la comunidad jurídica, y de otra, de

¹⁵⁶ STC 218/2013, de 19 de diciembre, ponente Sr. Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 4º.

¹⁵⁷ Esta síntesis de su jurisprudencia se encuentra en las SSTC 219/2016 y 220/2016, ambas de 19 diciembre, ponentes Sr. Antonio Narváez Rodríguez y Sra. Adela Asúa Batarrita, respectivamente, FJ 5º-6º, respecto de la primera, y FJ 5º y 7º, en el caso de la segunda.

carácter axiológico, que requiere que se ajuste a los criterios y valores que informan el ordenamiento constitucional español¹⁵⁸.

Y es que lo buscado con esta exigencia es que “*el legislador debe promulgar normas concretas, precisas, claras e inteligibles, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones*”¹⁵⁹.

La doctrina tributaria ha manifestado que la infracción del artículo 206 bis de la LGT vulnera el principio de *lex certa*¹⁶⁰, y también se ha expresado en este sentido del dictamen del Consejo de Estado¹⁶¹.

Sentada cuál es a nuestro juicio la naturaleza jurídica de la necesidad de publicación del criterio de la Comisión consultiva, lo que nos proponemos examinar ahora es si el contribuyente puede conocer con anterioridad y de manera clara y precisa cuáles son las conductas constitutivas de infracción, de forma tal de determinar si la regulación de la infracción cumple con las exigencias derivadas del principio de *lex certa*.

¹⁵⁸ En una línea similar, las SSTC 150/2015, de 6 de julio, ponente Sr. Santiago Martínez-Vares García, FJ 2º; 146/2015, de 25 de junio, ponente Sr. Adela Asúa Batarrita, FJ 2º; 21/2015, de 16 de febrero, ponente Sr. Fernando Valdés Dal-Ré, FJ 2º; 2/2015, de 19 de enero, ponente Sr. Antonio Narvárez Rodríguez, FJ 8º; 199/2014, de 15 de diciembre, ponente Sr. Juan José González Rivas, FJ 3º, con especial mención a la motivación de la sanción; 185/2014, de 6 de noviembre, ponente Sr. Fernando Valdés Dal-Ré, FJ 5º; 196/2013, de 2 de diciembre, ponente Sr. Pedro González-Trevijano Sánchez, FJ 5º; 145/2013, de 11 de julio, ponente Sr. Andrés Ollero Tassara, FJ 4º-5º; 45/2013, de 25 de febrero, ponente Sra. Encarnación Roca Trías, FJ 2º; 30/2013, de 11 de febrero, ponente Sr. Luis Ignacio Ortega Álvarez, FJ 3º; 70/2012, de 16 de abril, ponente Sra. Adela Asúa Batarrita, FJ 5º; 153/2011, de 17 de octubre, ponente Sr. Francisco Pérez de los Cobos Orihuel, FJ 8º; 57/2010, de 4 de octubre, ponente Sr. Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 3º, por nombrar las más recientes, y lo señalado en la STC 182/1990, de 15 de noviembre, ponente Sr. Jesús Leguina-Villa, FJ 3º.

¹⁵⁹ STC 150/2015, de 6 de julio, ponente Sr. Santiago Martínez-Vares García, FJ 2º; STC 143/2013, de 11 de julio, ponente Sr. Andrés Ollero Tassara, FJ 4º, doctrina que se estableció en la STC 42/1987, de 7 de abril, ponente Sr. Ángel Latorre Segura, FJ 2º.

¹⁶⁰ Por todos, MARTÍN QUERALT, Juan *et al. Curso de Derecho financiero y Tributario...*, cit., p. 189, y estima que ni siquiera la publicación del criterio puede subsanar esta situación.

¹⁶¹ En efecto, el Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., pp. 38-39, estima que los términos genéricos con que aparece definido el conflicto en la aplicación de la norma tributaria son suficientes para cumplir con las exigencias derivadas de los principios de reserva de ley tributaria y seguridad jurídica, pero no las derivadas de la garantía de *lex certa* inherente al ámbito sancionador. Consideramos que estos reparos persisten en la regulación que proyectó el anteproyecto de la Ley 34/2015, y más bien se agravan, pues se requiere que la conducta sancionada sea complementada por la decisión de un órgano de la Administración. De todos modos, lo relevante de este dictamen es que el Consejo de Estado que morigera su postura acerca de la imposibilidad de sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria si se pone en relación este pronunciamiento con el que se emitió con ocasión del Anteproyecto de LGT. Vid. Capítulo IX.3.4.

1.2.3.1. El empleo de conceptos jurídicos indeterminados y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria

En este contexto, se ha criticado el hecho de que la norma utilice conceptos jurídicos indeterminados. Al respecto, el Tribunal Constitucional admite que en la regulación de la infracción administrativa se contemplen conceptos de este tipo, pero han de ser compatibles con la seguridad jurídica. Así, “*su compatibilidad con el art. 25.1 CE se subordina a la posibilidad de que su concreción sea razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia*”¹⁶². Precisa, eso sí, que la inclusión de cláusulas normativas abiertas no es una autorización en blanco para que el legislador pueda acudir a estos conceptos indiscriminadamente, sino que ello resulta constitucionalmente admisible “*cuando exista una fuerte necesidad de tutela, desde la perspectiva constitucional, y sea imposible otorgarla en términos más precisos*”¹⁶³.

Puede ocurrir que la norma emplee conceptos jurídicos indeterminados en la remisión al reglamento. El criterio de la jurisprudencia citada permite identificar que hay vulneración a la Constitución por falta de identificación de los elementos esenciales de la conducta antijurídica en aquellos casos en que el único límite impuesto al desarrollo reglamentario es un concepto jurídico indeterminado. En este caso, hay una falta de acotación de las materias o ámbitos a los que debe referirse la tipificación reglamentaria y se omite toda referencia a bienes jurídicos cuya protección pudiera justificar una sanción. Al contrario, la remisión al reglamento se ajusta a la Constitución si la ley contiene la definición básica de los comportamientos prohibidos, acota materialmente el ámbito al que debe ceñirse el régimen sancionador, enuncia su concreta finalidad, identifica los sujetos responsables, y describe suficientemente los elementos objetivos de las conductas antijurídicas en una materia específica y mudable que requiere de una colaboración reglamentaria «en cierto modo insuprimible»¹⁶⁴.

¹⁶² STC 143/2013, de 11 de julio, ponente Sr. Andrés Ollero Tassara, FJ 4°.

¹⁶³ STC 151/1997, de 29 de septiembre, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 3°. La STS de 28 de mayo de 1987 (RJ 1988\1019), ponente Sr. Miguel Español La Plana, FD 3°, también ha expresado, siguiendo la doctrina del Tribunal Constitucional, que el “*principio de tipicidad obliga al legislador a realizar esfuerzo (sic) para que la seguridad jurídica quede salvaguardada en la definición de los tipos. Sin embargo ello no supone que tal principio esté infringido en los supuestos en que la definición del tipo interpone conceptos cuya delimitación permita un margen de apreciación*”.

¹⁶⁴ STC 143/2013, de 11 de julio, ponente Sr. Andrés Ollero Tassara, FJ 6°.

A nuestro juicio, la remisión al criterio administrativo no se efectúa con carácter indeterminado, pero sí, en los hechos, implica que será la Administración la que precisará el núcleo esencial de lo sancionado en los términos ya argumentados.

En todo caso, por la propia regulación de la infracción, se requiere que los actos o negocios celebrados por el contribuyente hayan sido regularizados conforme con lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT. Existe, por tanto, una remisión expresa a la normativa tributaria sustantiva, donde efectivamente se emplean conceptos jurídicos indeterminados.

En el ámbito «civil» del correcto accertamiento tributario no presenta problemas de constitucionalidad el que se empleen conceptos jurídicos indeterminados¹⁶⁵; sin embargo, desde antiguo se plantea que esta indeterminación no es aceptable en el ámbito sancionador¹⁶⁶.

Esta última posición, sin embargo, no es unánime, y hay doctrina que toma como base la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, y entiende que el grado de concreción de las normas generales antielusión es suficiente para cumplir con el principio de tipicidad. Dicho tribunal ha afirmado que la norma no es tan inconcreta, o indefinida, como para dejar la determinación de la deuda tributaria a la Administración, y que en Derecho tributario está admitida la utilización de conceptos jurídicos indeterminados y de normas generales, imprescindibles en sede fiscal, que posteriormente pueden ser fácilmente concretados por la Administración y por los tribunales a través de la interpretación, y, por lo demás, la norma antifraude se concreta a través de las normas tributarias que entran en juego, que prestan la cobertura al fraude¹⁶⁷.

No consideramos que la indeterminación de los conceptos empleados por el conflicto en la aplicación de la norma tributaria sea de tal envergadura que impida al contribuyente conocer cuándo tendrá lugar la aplicación del artículo 15 de la LGT. Quizás, un contribuyente medio no lo pueda especificar; el asesor fiscal, que invariablemente interviene en estas operaciones, cuenta con los conocimientos técnicos que le permite interpretar correctamente los términos «artificioso», «impropio», «propio», «usual» y «notoriamente».

¹⁶⁵ Por todos, FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley y las exigencias del principio de «lex certa» en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 de julio de 2000. *Quincena Fiscal*. 2001, N° 1, p. 6.

¹⁶⁶ Por todos, FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma»..., cit., p. 9.

¹⁶⁷ RUIZ ALMENDRAL, Violeta. El fraude a la ley tributaria a examen..., cit., pp. 130-131.

1.2.3.2. La «igualdad sustancial» de la planificación tributaria con el «caso cero»

Como afirmamos, la conducta ilícita queda configurada totalmente con el informe de la Comisión consultiva, ya que implementar una planificación tributaria que el mismo considera que es constitutiva de «conflicto», puede llegar a constituir una infracción administrativa, si hay una «igualdad sustancial» con un caso posterior objeto de regularización¹⁶⁸.

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta exigencia, hay quien ve en ella una condición objetiva de punibilidad¹⁶⁹, mencionándose también que corresponde a un requisito de procedibilidad¹⁷⁰. A nuestro juicio, este criterio administrativo que determina que exista una igualdad sustancial, no es ni una ni otra cosa. Pasamos a explicar el porqué.

Las condiciones objetivas de punibilidad pertenecen al tipo penal porque condicionan su objetiva relevancia penal. Las mismas, no afectan el desvalor del resultado ni de la conducta, pero condicionan la conveniencia político-criminal de su tipificación por otras razones. Por ello, no afectan al «merecimiento de la pena» sino a la «necesidad de la pena». La consecuencia más importante de ellas es que no es preciso que sean abarcadas por el dolo ni imputables a imprudencia. A su turno, las condiciones de procedibilidad no afectan la existencia del ilícito, sino solo su persecución procesal, pues su falta impide el enjuiciamiento del hecho, así como su castigo, pero no por eso desaparece el injusto, solo que este no puede ser objeto de proceso penal¹⁷¹.

Hemos sostenido que el criterio de la Comisión consultiva determina el núcleo esencial de la conducta, elemento que lo diferencia de los ilícitos regulados en los artículos 191, 193, 194 y 195 de la LGT, de forma tal que la publicidad de aquel responde a una exigencia de «posibilidad de conocimiento» de la conducta sancionada por parte del contribuyente.

¹⁶⁸ No es nueva esta alusión a la «igualdad sustancial» planteada por el artículo 206 bis de la LGT. También se contempla en el artículo 179.2.d), de la LGT, para entender que hay diligencia necesaria y, consecuentemente, excluir la responsabilidad infraccional del particular, cuando su actuación se ajusta a los criterios manifestados por la Administración en respuesta a una consulta efectuada por otro obligado, siempre que en sus circunstancias, y las mencionadas en la contestación a la consulta, exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables estos criterios y que no hayan sido modificados.

¹⁶⁹ LUCAS DURÁN, Manuel. El nuevo artículo 206 bis LGT..., cit., pp. 119; 125.

¹⁷⁰ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 23, para quien dicho elemento o corresponde a una condición objetiva de punibilidad o a un requisito de procedibilidad.

¹⁷¹ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general...*, cit., pp. 182-183.

Por tal razón, no podemos admitir que corresponda a una condición objetiva de punibilidad que, por definición, es ajena a consideraciones de dolo o culpabilidad del infractor. Lo que se busca es que el contribuyente conozca el alcance de la prohibición y le resulte, por tanto, reprochable su conducta¹⁷². Por lo mismo, tampoco se puede sostener que corresponda a un requisito de procedibilidad, toda vez que ello implicaría que la infracción se cometería, pero no podría perseguirse la responsabilidad derivada de ella, al no ser posible iniciar el procedimiento tendiente a ello.

Esta idea de «igualdad sustancial» entre la planificación tributaria, calificada como «conflicto» por el informe de la Comisión consultiva y la que está siendo objeto de regularización, es, por cierto, un concepto jurídico indeterminado¹⁷³.

Según la RAE, «igualdad», en su primera acepción, es la conformidad de algo con otra cosa en naturaleza, forma, calidad o cantidad, y «sustancial» alude a algo perteneciente o relativo a la sustancia, que a su turno corresponde al conjunto de características permanentes e invariables que constituyen la naturaleza de algo.

La «igualdad sustancial» pareciera aludir no a que haya una coincidencia exacta entre los actos y negocios comprendidos en el «caso cero» y los que se llevan a efecto por el contribuyente y que luego son objeto de una regularización. Tampoco exige identidad numérica ni que se siga un mismo esquema negocial en relación con la oportunidad en que tuvieron lugar las operaciones con efectos jurídico-tributarios, en cuanto a un plan trazado en que deban tener lugar en semejante orden todos los pasos seguidos. No se trata de que el objeto perseguido en ambas sea el ahorro tributario, pues ello es legítimo si la planificación fiscal tiene lugar dentro del ámbito de la economía de opción.

Como base, lo que la norma está exigiendo es que la actuación del contribuyente esté teñida de una artificialidad contractual, que solo tenga explicación ya que lo que busca es obtener el ahorro tributario torciendo el espíritu de la norma, aplicándola a un supuesto para el cual no está pensada, o impidiendo su aplicación en un supuesto en el cual era claramente aplicable. Y una vez que ello ha tenido lugar y que se ha determinado que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que coincida o presente

¹⁷² CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo) (LA LEY 1350/2005). *Diario La ley*. 2005, Tomo 4, N° 6296, p. 1315.

¹⁷³ De hecho, el tema fue discutido en el Parlamento mientras se tramitaba la Ley 34/2015, y se presentó la enmienda N° 103, del Grupo Convergencia i Unió que buscaba que un reglamento delimitara dicho concepto jurídico porque se le consideraba inadmisibles en el ámbito sancionador. SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. *La sanción tributaria...*, cit., p. 40 nota 15.

semejanzas sustanciales con otra planificación tributaria por la cual la Administración determinó la aplicación del artículo 15 de la LGT, se puede sancionar la conducta.

ALONSO GONZÁLEZ considera que ello lleva a que se esté a las puertas de una multiplicidad de los tipos infractores¹⁷⁴. Pero ese efecto se producirá solo si la Comisión considera en una gran cantidad de planificaciones tributarias que realizan los presupuestos aplicativos del artículo 15 de la LGT. En cambio, puede ocurrir que un solo criterio administrativo sirva para sancionar a contribuyentes que lleven a cabo planificaciones tributarias que no coincidan exactamente entre sí, pero que tengan algunos elementos que formaban parte de una planificación tributaria declarada elusiva, concurriendo una «igualdad sustancial». Esta formulación no es admisible en un tipo infraccional y, por lo demás, como afirma PALAO TABOADA, se contradice con la máxima de que la elusión debe ser apreciada caso a caso, pues agrega un componente analógico en la apreciación de la sanción¹⁷⁵.

1.2.3.3. La «igualdad sustancial» como aplicación analógica de la norma sancionadora y la exigencia constitucional de *lex stricta*

Intentamos delimitar la expresión «igualdad sustancial». Es perfectamente posible en este caso sostener que se aplicará analógicamente una norma sancionatoria, cuestión prohibida expresamente por la Constitución en el caso en que se perjudique al infractor, que, como vimos, ha tenido ocasión de señalar el Tribunal Constitucional¹⁷⁶.

Para CANO CAMPOS, la prohibición de analogía *in peius* —que supone la creación de una infracción nueva— se explica claramente si se parte de la base del principio de legalidad. Si se admitiese que la Administración encargada de aplicar la norma sancionadora crease una nueva disposición sancionadora, se vulneraría este principio tanto en su vertiente formal, porque habría una infracción no prevista en ninguna ley, como en su dimensión material, pues se atentaría en contra de la seguridad jurídica, certeza o previsibilidad de los comportamientos sancionables, al verse sorprendidos los ciudadanos con nuevas normas que desconocían y a las que mal podían adecuar su comportamiento¹⁷⁷. Así, por lo demás, lo ha manifestado el Tribunal Constitucional. De esta forma, la extensión de

¹⁷⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sociedades profesionales...*, cit., p. 85.

¹⁷⁵ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 23.

¹⁷⁶ Por lo demás, el artículo 27.4. de la LRJSP que prescribe que “4. Las normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica”.

¹⁷⁷ CANO CAMPOS, Tomás. La analogía en el Derecho administrativo sancionador. *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*. 2002, N° 113, pp. 60; 63.

una norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica la aplicación analógica incompatible a la legalidad penal. En efecto, considera que no es admisible la sanción de comportamientos no previstos en la norma correspondiente pero similares a los que sí contempla¹⁷⁸, y concluye que la utilización del fraude a la ley tributaria, para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, constituye una analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE¹⁷⁹.

A nuestro entender, esto es precisamente lo que ocurre con la regulación del artículo 206 bis de la LGT¹⁸⁰, y que se intenta palear con la exigencia de que el criterio administrativo sea publicado con anterioridad.

Cuando la Administración establece que en un caso concreto hay «conflicto», está aplicando la norma para lo cual previamente debió interpretarla y calificar si la planificación tributaria reúne los presupuestos aplicativos del artículo 15 de la LGT. La misma operación efectúa la Comisión consultiva: interpretar y calificar.

Luego, producto de esta operatoria que tiene lugar dentro de un procedimiento administrativo, la publicación de esta interpretación dará lugar a una sanción, cuando la conducta del contribuyente sea parecida a la planificación tributaria calificada previamente de elusiva. La interpretación de una norma con carácter obligatorio es atribución del legislador; por cierto que la Administración al aplicar una norma interpreta, pero la misma no resulta obligatoria para terceros (jueces), y ciertamente no puede ser considerado núcleo esencial de la conducta sancionatoria, sin vulnerar el principio de legalidad.

El contribuyente se ve, de esta forma, imposibilitado de saber de antemano si su planificación será considerada sustancialmente igual a otra que se consideró elusiva.

No puede considerarse que la sustancialidad esté dada por la ausencia de un motivo diverso al fiscal, esto es, de ahorro tributario, pues dicho elemento ya está considerado en

¹⁷⁸ STC 151/1997, de 29 de septiembre, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 4º.

¹⁷⁹ STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez, FJ 4º.

¹⁸⁰ Y es que como afirma PALAO TABOADA, la «igualdad sustancial» corresponde a un estándar muy laxo que introduce un elemento analógico. PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 23. En el mismo sentido FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 190. CARRASQUER CLARI, Marisa. Una vuelta atrás en la configuración..., cit., p. 44. De hecho, MONTERO DOMÍNGUEZ, derechamente señala que en estos casos un negocio u operación calificado abusivo ha de ser “sustantivamente análogo al que está en el origen de la obligación tributaria que es objeto de regularización”. MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. La reforma de la Ley General Tributaria. *Carta Tributaria. Revista de opinión*. 2015, N° 7, p. 18.

la cláusula general antielusiva, de modo que en todo caso de conflicto determinado por la Comisión existiría igualdad sustancial para aplicar la sanción administrativa. De otra parte, ello no está en sintonía con el cambio introducido en el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT en que se eliminó la expresión «deberá», que hacía alusión a la obligatoriedad para la Administración de imponer sanción.

Así, no queda sino concluir que la determinación de la «igualdad sustancial» es dejada por el legislador a la Administración, de manera que será esta, discrecionalmente, la que apreciará caso a caso este elemento, sin que el particular pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción¹⁸¹. Téngase presente, por lo demás, que, paradójicamente, para la Administración tributaria el criterio de la Comisión no es vinculante para futuras inspecciones.

1.2.3.4. El principal escollo de la sanción cuando se aplica una cláusula general antielusión: ¿aplicación analógica de una sanción?

Todos los aspectos que hemos analizado hasta ahora, y respecto de los cuales hemos concluido que no se ajustan a la Constitución, dicen relación con la regulación concreta de la infracción del artículo 206 bis de la LGT. Esto es, se trata de objeciones que una reforma legal puede subsanar.

Sin embargo, la dificultad de establecer una sanción en los casos en que tiene lugar la aplicación de una cláusula general antielusión, se vincula directamente con la naturaleza jurídica de este tipo de normativa¹⁸², porque si se estima corresponde a una integración analógica, surge inmediatamente la objeción de carácter constitucional debido a que la sanción infringiría el principio de legalidad en la dimensión de *lex stricta*¹⁸³. Escasas son las opiniones que ven algo diverso en la postura del Tribunal Constitucional.

A nuestro juicio, cinco aspectos resultan fundamentales a la hora de examinar la admisibilidad constitucional de establecer una sanción en los supuestos de elusión¹⁸⁴:

¹⁸¹ En este sentido PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., p. 24, para quien la Administración tributaria posee el control del criterio que condiciona la sanción, y ESCRIBANO LÓPEZ, Francisco. Sobre el proyecto de ley de modificación..., cit., p. 16, quien considera que lo sancionado es actuar en los casos de conflicto en “*desacuerdo con la calificación realizada por la Administración*”.

¹⁸² Para un análisis de este aspecto, vid. Capítulo IX.2.

¹⁸³ Respecto de la imposibilidad de sanción administrativa del fraude a la ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, GARCÍA NOVOA, César. La imposibilidad de sancionar..., cit., pp. 136-137. FALCÓN Y TELLA, Ramón. El anteproyecto de LGT..., cit., p. 8. Esta misma postura sostiene respecto a la sanción establecida en el artículo 206 bis de la LGT, RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. Infracciones tributarias..., cit., N° 7, p. 46.

¹⁸⁴ Aspectos que serán desarrollados en el Capítulo IX.3.

- i) determinar si el criterio establecido por la STC 120/2005, de 10 de mayo, es aplicable al conflicto en la aplicación de la norma tributaria¹⁸⁵;
- ii) precisado que el criterio se aplica a la figura del artículo 15 de la LGT, examinar si atendidas las características de la cláusula general antielusión y del Derecho administrativo sancionador, es necesario efectuar «matices» al principio de legalidad;
- iii) interpretar qué quiso decir la STC 120/2005, cuando declaró aplicable la norma penal más favorable, al hacerse cargo del hecho de que hubo un período en el cual no existió una prohibición expresa de sanción en el artículo 24.3 de la LGT;
- iv) establecer si la ocultación —que es un elemento inherente al tipo penal de defraudación— debe ser un elemento necesario para apreciar la concurrencia de una infracción, al menos, en el caso de la falta de ingreso¹⁸⁶, y
- v) examinar si hay alguna justificación que permita sancionar al contribuyente pese a que no se verificó formalmente el hecho imponible y, consecuentemente, no surgió la obligación de declarar.

1.3. Las particularidades del principio de culpabilidad

No parece admisible que el dolo y la culpa sean imprescindibles solo en el ámbito del Derecho penal. Estos conceptos son válidos para la totalidad del ordenamiento jurídico, lo que en materia Administrativa determina que las infracciones deben cometerse al menos con culpa¹⁸⁷⁻¹⁸⁸.

¹⁸⁵ Y es que a pesar de que ya estaba vigente la Ley 58/2003, el Tribunal Constitucional no se pronuncia acerca de si es extensible al conflicto en la aplicación de la norma tributaria la doctrina sustentada en el fallo en comento. De todos modos, la STC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 3º, se refiere a la exclusión de la sanción administrativa contemplada en el artículo 24.3 de la LGT/1963, y agrega, “y que todavía significa puesto que el art. 15.3 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, excluye asimismo la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos ahora calificados como conflictos en la aplicación de la norma tributaria”. De suerte que bien podría interpretarse que al aludir a «ahora», el Tribunal Constitucional entiende que se trata de la misma institución, pero con una denominación diversa.

¹⁸⁶ En un sentido contrario a considerar que se trate de un elemento imprescindible, GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los métodos de enfrentar..., cit., p. 95. La opinión extendida es en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la conducta es absolutamente diferenciable del incumplimiento o impago de la obligación tributaria. La actuación del contribuyente carece de ocultación, lo que resulta determinante en el ilícito tributario, ni tampoco hay omisión de declaración del hecho imponible, porque este no se ha verificado, ni puede producirse ningún resultado contrario a la ley cuando se utiliza una laguna legal. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. La reforma parcial de la Ley General Tributaria..., cit., pp. 18-20.

¹⁸⁷ QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal. *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*. 1991, N^{os} 1608-1610, p. 4224.

¹⁸⁸ Hoy se encuentra superado el criterio de distinción entre sanción administrativa e ilícito penal, según el cual aquella era objetiva, bastando el incumplimiento de la norma, sin indagación del componente subjetivo de su conducta, mientras que el delito era configurado, precisamente, en base a este elemento subjetivo. La evolución del pensamiento en este sentido ha llevado a que la doctrina considere que el requisito del dolo, o la culpa, también resulta aplicable respecto del Derecho administrativo sancionador. Lo que se pretende

De hecho, la regla es la inversa que en materia penal: basta la imprudencia —realizar un hecho típicamente antijurídico infringiendo un deber de cuidado que personalmente le era exigible y cuyo resultado debió haber previsto— para que se entienda cometida una infracción, a menos que la ley expresamente establezca lo contrario¹⁸⁹.

Lo anterior, en el ámbito tributario, se expresa en la propia definición de la infracción tributaria dada por el artículo 183.1 de la LGT, del que se desprende que la acción u omisión del infractor ha de ser cometida con dolo o culpa. Así, se exige que se pueda formular un juicio de reproche al autor de la infracción, sin que tenga cabida la responsabilidad objetiva¹⁹⁰.

Por lo demás, así lo ha declarado expresamente el Tribunal Constitucional a partir de la jurisprudencia sentada por la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, que en su FJ 4º, que afirma que el principio de culpabilidad rige en materia infraccional tributaria. En efecto, el órgano jurisdiccional expresa que el hecho de que desapareciera el adjetivo «voluntarias» de la definición de las infracciones tributarias, no puede llevar a pensar que se ha producido una supresión del elemento subjetivo culpabilidad de estas sanciones, para ser sustituido por un sistema objetivo o sin culpa. Este tipo de ilícitos son manifestación del *ius puniendi* del Estado, por lo que dicho resultado sería inadmisibles en el ordenamiento español. De esta forma, más allá de la simple negligencia, los hechos no pueden ser sancionados. Y afirma, categóricamente, que en materia de infracciones administrativas rige el principio de culpabilidad¹⁹¹.

es acercar las infracciones administrativas a los principios sustantivos del Derecho penal, como línea de análisis del Derecho vigente y como recomendación de política legislativa. Lo anterior se explica por la influencia de la posición de SAINZ DE BUJANDA, quien considera que estos ilícitos tienen la naturaleza jurídica de pena. PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones...*, cit., pp. 301-304.

¹⁸⁹ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 340; 349.

¹⁹⁰ MARTÍN QUERALT, JUAN *et al.* *Curso de Derecho Financiero y Tributario...*, cit., p. 599. CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 462. Ahora bien, como reconoce LÓPEZ LÓPEZ, esta postura no fue la tradicionalmente aceptada por la unanimidad de la jurisprudencia y la doctrina, pues durante un tiempo se admitió que el elemento subjetivo no era esencial a la infracción, hasta que el tema fue zanjado por el Tribunal Constitucional, que sentó que el carácter subjetivo de la responsabilidad sancionadora impedía la responsabilidad por el mero resultado y sin atender a la conducta del obligado, esto es, al elemento intencional y a la diligencia del sujeto. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, pp. 57; 60.

¹⁹¹ La declaración de que el principio de culpabilidad, derivado del artículo 24 CE, rige también en materia de infracciones administrativas ha sido reiterado en las SSTC 291/2000, de 30 de noviembre, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 11º, y 246/1991, de 19 de diciembre, ponente Sr. Francisco Tomás y Valiente, FJ 2º. NIETO es más bien crítico a la hora de entender la vigencia del principio de culpabilidad. Plantea que es común que el Tribunal Supremo fundamente la exigencia de culpabilidad en el Derecho penal, y no tanto en los principios constitucionales directamente. Sin embargo, a su juicio, este principio no se encuentra directamente en la Constitución, sino que lo está, “no porque ella lo diga, sino porque otros dicen que lo dice”. Luego, teniendo presente lo establecido por la STC 76/1990, de 26 de abril, estima que el tribunal declaró de una vez y para siempre que la exigencia de culpabilidad emana de la Constitución. NIETO,

1.3.1. La infracción y el carácter objetivo del artículo 15 de la LGT

Queremos hacernos cargo de una de las objeciones que se acostumbra a formular a la sanción de la elusión y que se refiere al carácter objetivo que presenta la norma general antielusiva de la Ley 58/2003, y cómo ello incidiría en el ilícito del artículo 206 bis de la LGT¹⁹². Esta objeción, seguramente, se explica en el contexto español en el que la primera norma general antielusión expresamente hacía mención a un elemento subjetivo, que sin embargo, desaparece con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Creemos que este reparo es fácilmente rebatible si se tienen en cuenta dos aspectos. El primero, dice relación con que una cosa son las exigencias de la norma general antielusión para someter a tributación capacidades contributivas pese a que no se verificó formalmente el hecho imponible, y otra, las que deriven del ilícito administrativo. De esta forma, la circunstancia de que la norma base de la sanción del comportamiento, establecida en el artículo 15 de la LGT, esté formulada en términos objetivos, no condiciona que la infracción también haya de estarlo, porque lo relevante es examinar cómo esta es configurada por el legislador.

El segundo argumento, y a nuestro juicio el más potente, se refiere a que al Derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales, pero de manera matizada.

Como hemos visto, la STC 76/1990, de 26 de abril, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 4º, exige que la sanción se pueda imputar al menos a título de culpa. Por tanto, el análisis que es necesario efectuar respecto del ilícito del artículo 206 bis de la LGT, se refiere a si este cumple el estándar exigido por el intérprete constitucional. Para tales efectos, es necesario tener presente que, para entender que la infracción ha de ser cometida a lo menos con culpa, ni siquiera es necesario que la norma lo diga expresamente, tal como ocurre en el Derecho penal¹⁹³.

Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 321; 323; 333. En contra, LÓPEZ LÓPEZ, quien entiende que la exigencia sí se encuentra en la Constitución, específicamente en las disposiciones que en un Estado de Derecho obligan a que el ejercicio de una potestad punitiva se muestre respetuosa de una serie de derechos y garantías de las personas, de donde derivan una serie de principios político-criminales, entre los cuales se encuentra la culpabilidad. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., p. 60.

¹⁹² MARTÍN QUERALT, Juan *et al. Curso de Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 184. TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Una valoración de la reforma..., cit., p. 155.

¹⁹³ Es lo que ocurre con innumerables delitos, en los cuales no se hace referencia al elemento subjetivo —dolo o culpa—, pese a lo cual se entiende es un elemento del tipo y que debe ser acreditado. Así, y por ejemplo, la formulación estándar del homicidio bajo la proposición «el que mate a otro», sufrirá una determinada pena que no hace referencia expresa a este aspecto. Y es que, como señala ANEIRO PEREIRA, Jaime. El elemento subjetivo de las infracciones tributarias..., cit., pp. 54; 56, el régimen infraccional es

1.3.2. La exclusión de la interpretación razonable

La vigencia de este principio excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente¹⁹⁴. Ahora bien, en el ámbito del ilícito asociado al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la manipulación del molde negocial que conlleva esta figura permite, como mínimo, presuponer que el interesado podía prever las consecuencias asociadas a su actuación¹⁹⁵.

La Administración tributaria tenía una práctica no avalada por la legislación ni por la jurisprudencia de entender que la única interpretación razonable de la norma impositiva era efectuada por ella.

La doctrina del Tribunal Supremo fue clara y contundente a este respecto: en virtud de las exigencias derivadas del principio de culpabilidad —aplicable en materia infraccional—, la Administración debía motivar suficientemente la comisión de los ilícitos¹⁹⁶. De ello se sigue, por respeto al principio de presunción de inocencia establecido en el artículo 24.2 de la CE, que la culpabilidad no puede ser razonada por exclusión, esto es, afirmando la culpabilidad del obligado tributario porque *“no se aprecia la existencia de una discrepancia interpretativa razonable —como ha sucedido en el caso enjuiciado— o la concurrencia de cualquiera de las otras causas excluyentes de la responsabilidad [...] uno de los casos en los que la Administración debía entender necesariamente que el obligado tributario había «puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios»; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se*

subjetivo: en las infracciones tributarias no existe un régimen de responsabilidad objetiva. La sanción no es la consecuencia necesaria de la realización de una conducta encuadrable en un ilícito administrativo. La culpabilidad es así un elemento esencial de las infracciones tributarias y resulta trascendental en aquellas que están descritas de un modo excesivamente objetivo. De esta forma, la culpabilidad se proyecta al ámbito de la prueba y de la motivación de las sanciones.

¹⁹⁴ También señalan expresamente que no es admisible constitucionalmente un régimen de responsabilidad objetiva, entre otras, las SSTC 164/2005, de 20 de junio, ponente Sr. Eugeni Gay Montalvo, FJ 6º; 246/1991, de 19 de diciembre, ponente Sr. Francisco Tomás y Valiente, FJ 2º, y 219/1988, de 22 de noviembre, ponente Sr. Carlos de la Vega Benayas, FJ 3º.

¹⁹⁵ GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los métodos de enfrentar..., cit., p. 94.

¹⁹⁶ Con carácter general, su jurisprudencia ha entendido que la culpabilidad es exigible en materia de sanciones administrativas, y no corresponde deducirla, por ejemplo, en base a informes de la Administración, pues ello da cuenta de una situación claramente de indefensión. Esta estima que no basta con que la conducta esté tipificada para que sea sancionada. Se requiere además que pueda apreciarse en el infractor un elemento subjetivo, esto es, la culpabilidad, que consiste en el reproche que se le hace a una persona, porque debió haber actuado de un modo distinto a como lo hizo. La razón de su exigibilidad no es otra que el hecho de que *“[p]or ello, la jurisprudencia clásica de nuestro Tribunal Supremo en materia de sanciones por infracciones administrativas, tiene precisado que la culpabilidad es la relación psicológica de causalidad entre la acción imputable y la infracción de disposiciones administrativas”*. STS de 27 de mayo de 1999 (RJ 1999\4504), ponente Sr. Eladio Escusol Barra, FD 2º.

*entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que, no obstante, el contribuyente haya actuado diligentemente*¹⁹⁷.

Ahora bien, el artículo 77.4.d) de la LGT/1963, incluyó una causal de exclusión de la responsabilidad infraccional incorporada por la reforma operada por la Ley 25/1995, consistente en que el contribuyente empleara la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus deberes y obligaciones tributarias¹⁹⁸. Según la exposición de motivos de la citada ley, lo que se buscó fue poner un “*decidido acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor, lo que da lugar a la ausencia de responsabilidad cuando se ha actuado con la diligencia debida*”¹⁹⁹.

La norma se incluyó en el artículo 179.2.d), de la Ley 58/2003, que establece que no dará lugar a responsabilidad por infracción tributaria²⁰⁰: “*d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Entre otros supuestos, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando el obligado tributario haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración Tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a las que se refieren los artículos 86 y 87 de esta Ley. Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado tributario ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados*”²⁰¹.

¹⁹⁷ SSTs de 7 de febrero de 2014 (RJ 2014\1067), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4º; de 30 septiembre de 2010 (RJ 2010\6911), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 7º; de 4 de febrero de 2010 (RJ\2010\2805), ponente Sr. Ángel Aguillo Avilés, FD 12º, y de 6 de junio de 2008 (RJ 2008\5827), ponente Sr. Ángel Aguillo Avilés, FD 5º, entre otras.

¹⁹⁸ “4. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: [...]”

d) Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma”.

¹⁹⁹ Ahora bien, para LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., pp. 283-284, la disposición no logró reforzar el elemento subjetivo, sino que dio lugar a confusiones.

²⁰⁰ Sobre el particular, vid. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., pp. 288 y ss.

²⁰¹ La STS de 19 de diciembre de 2013 (RJ 2014\421), ponente Sr. Juan Gonzalo Martínez Micó, FD 4º, afirma que la exclusión de responsabilidad que se contiene en el artículo en comento, exige una actuación diligente del sujeto pasivo, que no se agota en los supuestos de presentación de una declaración basada en una interpretación razonable de la norma. Lo demuestra la expresión “*entre otros supuestos*”. Así, reconoce que la existencia de una interpretación razonable de la norma no agota las posibilidades de exclusión del

Junto con el principio de culpabilidad, se encuentra el de presunción de inocencia, que también rige en materia infraccional²⁰², que se inserta en sede de la carga de la prueba, donde es operativa²⁰³. Lo que dicha presunción garantiza es el “*derecho a no sufrir sanción que no tenga fundamento en una previa actividad probatoria sobre la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad*”²⁰⁴. De esta forma, la ausencia de motivación específica de la culpabilidad, genera que la imposición de una sanción, por la comisión de una infracción tributaria, vulnera el derecho de presunción de inocencia²⁰⁵.

En esta misma línea se ha pronunciado el STS de 27 de junio de 2008 (Rec. N° 396/2004), ponente Sr. Emilio Frías Ponce, FD 7°, pues entiende que la presunción de inocencia garantiza el derecho a no sufrir sanción cuando no hay una actividad probatoria previa, en la cual el órgano competente pueda fundamentar un juicio razonable de culpabilidad. Por tanto, la Administración debe probar y motivar, no solo los hechos constitutivos de la infracción, la participación en tales hechos y las circunstancias que determinan la graduación de la sanción, sino también la culpabilidad que justifica la infracción de la sanción.

Ahora bien, con la reforma operada por la Ley 34/2015, se agrega un apartado al artículo 179.2.d) de la LGT, que prescribe que en el caso de la infracción del artículo 206 bis de

elemento de la culpabilidad, pues lo que se exige, en todo caso, es que el contribuyente haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones.

²⁰² Por nombrar algunas, SSTC 8/2017, de 19 de enero, ponente Sr. Juan José González Rivas, FJ 6°; 117/2016, de 20 de junio, ponente Sr. Juan José González Rivas, FJ 4°, que especifica que al infractor no puede exigírsele una prueba diabólica de hechos negativos; 169/1998, de 21 de julio, ponente Sr. Manuel Jiménez de Parga y Cabrera, FJ 2°; 212/1990, de 20 de diciembre, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 5°, y 76/1990, de 26 de abril, FJ 8°B.

²⁰³ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 370. El Tribunal Supremo manifestó que el artículo 24 de la CE constitucionalizó el principio de presunción de inocencia, haciéndolo vinculante para todos los poderes públicos. El mismo, representa la insoslayable garantía procesal que prohíbe la presunción de “*culpabilidad a cualquier persona en tanto en cuanto (sic) no demostraba su inocencia y, a la vez, el reconocimiento de la aludida «presunción de inocencia» mientras que en el expediente administrativo sancionador, no se demuestre o pruebe su culpabilidad*”; no incumbiendo al expedientado la carga de la prueba de su inocencia, sino que la carga de la prueba de su culpabilidad viene atribuida al que la mantiene; *sin olvidar que, en el derecho administrativo sancionador no es posible destruir la meritada «presunción de inocencia», mediante sospechas de la culpabilidad o a través de una valoración subjetiva del Órgano sancionador sin el respaldo de pruebas de los hechos en que pudiera fundarse*”. STS de 28 de febrero de 1989 (RJ 1989\1462), ponente Sr. Benito S. Martínez Sanjuan, FD 3°. Es una presunción que sin duda puede destruirse, pero para ello se requiere de una actividad probatoria.

²⁰⁴ STC 212/1990, de 20 de diciembre, ponente Sr. Jesús Leguina Villa, FJ 5°.

²⁰⁵ Específicamente la STC 164/2005, de 20 de junio, ponente Sr. Eugeni Gay Montalvo, FJ 6°, declara que la culpabilidad del sujeto infractor no puede vincularse a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales. Por ello, no puede sancionarse por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos. Es, en cambio, imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere.

la LGT, salvo prueba en contrario, no podrá considerarse que existe concurrencia, ni la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, ni la interpretación razonable de la norma.

Con esta redacción, la doctrina entiende que legalmente se avala la forma de proceder que tenía la Administración tributaria: entender que la única interpretación razonable de la norma tributaria es la que ella efectúa²⁰⁶. Más tajante aún es el voto particular concurrente a la opinión del Consejo General del Poder Judicial, que considera que la LGT en este punto “*viene a establecer una suerte de responsabilidad objetiva*”²⁰⁷.

Se dice, así, que esta norma invierte la carga de la prueba²⁰⁸ —de hecho, hay jurisprudencia en esa línea²⁰⁹—, debiendo acreditar el contribuyente que empleó la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual no es constitucionalmente válido, toda vez que “*supone establecer una presunción de signo diametralmente opuesto a la presunción de inocencia, y por tanto resulta inconstitucional*”²¹⁰.

En la memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial a la Ley 58/2003, se explica que esta nueva regulación responde al hecho de que la infracción se comete por el no acatamiento del obligado tributario del criterio preexistente de la

²⁰⁶ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 93.

²⁰⁷ Voto particular concurrente de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez al Informe del Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 3.

²⁰⁸ Ya que sería de cargo del obligado tributario acreditar la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la interpretación razonable de la norma, si quiere “*«excluir su responsabilidad» por la infracción tributaria, pues se presumirá que no concurren ni la una ni la otra*”. ALONSO MURILLO, Felipe. *Infracción en los supuestos de conflicto...*, cit., p. 284. También PUENTES, Antonio. El nuevo artículo 206 bis de la Ley General Tributaria y la eventual infracción tributaria en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma [en línea. Consulta: 30 de enero de 2018]. Disponible en [http://studylib.es/doc/4454437/el-nuevo-art% C3%ADculo-206-bis-de-la-ley-general-tributaria-y-la](http://studylib.es/doc/4454437/el-nuevo-art%C3%ADculo-206-bis-de-la-ley-general-tributaria-y-la), p. 2, para quien esta inversión de la prueba, aunque sea *ius tantum* no se condice con las exigencias del artículo 24 de la CE.

²⁰⁹ La STSJ de Islas Baleares (Palma), de 20 de diciembre de 2016 (Rec. N° 316/2015), ponente Sr. Pablo Delfont Maza, que en su FD 2°, si bien reconoce que el artículo 206 bis de la LGT no es aplicable al caso concreto, sí constata que uno de los casos en que procede la sanción consiste en la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria. Por lo tanto, ahora mismo, la Ley 58/2003, establece que si no se prueba por el afectado, no permite ya considerar que concorra diligencia que excluya la responsabilidad ante la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

²¹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 351, nota 6. También GARCÍA NOVOA, para quien la disposición en comento asigna al dictamen de la Comisión una suerte de presunción de culpabilidad que, si bien puede ser desvirtuada —por ejemplo, acreditando el contribuyente que actuó en base a un pronunciamiento de los tribunales de justicia en un sentido concreto—, de todos modos es atentatoria del principio de presunción de inocencia, pues según lo establecido por la STC 164/2005, de 20 de junio, para poder destruirla se requiere de una adecuada motivación. GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación..., cit., pp. 239-240.

Comisión consultiva. Este, marcaría la diferencia entre considerar la conducta como artificiosa y no como economía de opción²¹¹.

Ahora bien, consideramos que la disposición no excepciona a la Administración tributaria de la obligación de motivar la culpabilidad, ni pone de cargo del contribuyente acreditar que no cometió la infracción²¹². Tampoco supone la aplicación de la sanción de forma automática. A nuestro juicio, pese a la redacción de la disposición, se mantiene la idea de que “*la inocencia se presume y la culpabilidad se prueba*”²¹³.

Estimamos que lo que plantea la disposición es algo distinto. Si sostenemos, como lo hacemos, que a la base de la regulación de las cláusulas generales antielusión se encuentra el hecho de que la actuación del contribuyente es reñida con la buena fe, en principio, este no se podrá eximir de la responsabilidad infraccional si se ajustó a una interpretación dada por la Administración tributaria, pues existe precisamente una interpretación del ente fiscalizador que ha manifestado que tal conducta es constitutiva de conflicto, y que ha sido integrado como núcleo esencial del ilícito administrativo²¹⁴, con todos los problemas de constitucionalidad que derivan de ello y que ya hemos apuntado.

El contribuyente efectivamente podrá argumentar en la fase de fiscalización que se ajustó a una interpretación razonable de la norma tributaria dada por el ente fiscalizador en respuesta a una consulta efectuada por otro obligado tributario y la Administración podrá considerar que no hay abuso en la forma jurídica adoptada. Pero, si estima que de base la planificación tributaria solo buscó ampararse formalmente en el pronunciamiento dado, utilizando formas jurídicas artificiales y con el único objetivo de buscar un ahorro tributario, podrá regularizar conforme con lo dispuesto en el artículo 15 de la LGT, y aplicar la sanción correspondiente a la infracción del artículo 206 bis de la LGT, si se cumplen los requisitos legales.

En base a lo anterior es que no podemos estar de acuerdo con lo manifestado por el Consejo de Estado, para el que se producen dos efectos bien distintos: cuando se trata de

²¹¹ Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo..., cit., p. 6.

²¹² EY Abogados. *Cláusula general antiabuso*..., cit., p. 93.

²¹³ ANEIROS PEREIRA, Jaime. El elemento subjetivo de las infracciones tributarias..., cit., p. 56.

²¹⁴ Por lo demás la SSTS de 24 de febrero de 2016 (RJ 2016\2361) y (RJ 2016\1375), FJ 11º y FJ 3º, respectivamente, de forma expresa han excluido la aplicación de lo dispuesto en el artículo 179.2.d) de la LGT cuando se está ante la simulación, pues consideran que el precepto que excluye la culpa es incompatible con aquellos en los que se aprecia una decidida conducta dolosa en la realización del entramado comercial simulado. Es decir, no se trata solo de que la recurrente interviniera activamente en conductas típicas, sino de que esta, además, lo hizo con el propósito y decisión necesarios para disimular la realidad.

la respuesta a una consulta y el contribuyente se ajusta a esta interpretación, la conducta subjetivamente sancionable puede excluir la culpabilidad; en cambio, cuando el criterio viene sentado por la Comisión consultiva y el obligado tributario se aparta de él, habría un efecto en la culpabilidad, absurdo, y es que se entendería acreditada la culpabilidad por apartarse de dicho criterio, afirma con razón que la culpabilidad debe acreditarse²¹⁵.

La aplicación del principio de culpabilidad en el Derecho administrativo sancionador, y en particular en el ámbito tributario, está sentada. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo es clara en este sentido y la doctrina ha defendido esta misma postura. Lo que debe dilucidarse es el grado de su operatividad, las peculiaridades que presenta respecto de las propias del Derecho penal, análisis que se ve dificultado por la falta de base dogmática previa en el Derecho administrativo sancionador. Para NIETO, dos soluciones caben: o se aplica literal e íntegramente la doctrina penal, o se elabora una doctrina propia²¹⁶. Pero el autor olvida que los principios penales se aplican, de manera matizada.

1.4. La sanción

La sanción establecida para la comisión de un determinado ilícito está relacionada con la gravedad de la lesión del bien jurídico o con la mayor o menor peligrosidad del ataque²¹⁷.

En este contexto, el artículo 206 bis de la LGT, expresa que la infracción es de carácter «grave», aunque su sancionabilidad no guarda simetría respecto de los tipos infractores generales²¹⁸. Como apunta FALCÓN Y TELLA, la clasificación de las infracciones administrativas en leves, graves y muy graves, no se utiliza para efectos de señalar penas y plazos de prescripción. La clasificación opera para sancionar, con distinta multa, conductas infractoras dentro del mismo tipo ilícito, y solo en algunos de ellos²¹⁹.

²¹⁵ Consejo de Estado. Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 45.

²¹⁶ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 322, quien opta por la última alternativa.

²¹⁷ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general...*, cit., p. 175.

²¹⁸ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 91. Si bien la legislación califica esta figura como una infracción «grave», desde la perspectiva de la sanción específica contemplada, ALONSO GONZÁLEZ constata que corresponde más bien a un ilícito administrativo *light* en el ordenamiento jurídico, pues la punición es un tanto moderada: varía entre el 15% y el 50%. Ello se podría explicar por la ausencia de infracción a una norma, ya que estas conductas más bien corresponden a situaciones de abuso del Derecho. Por otra parte, plantea que la explicación puede encontrarse en el hecho de que, como se sanciona un esquema o patrón que es previamente conocido por la Administración, no se aprecia engaño u ocultación, que son elementos que contribuyen a agravar la sanción. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Sociedades profesionales...*, cit., p. 84.

²¹⁹ FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 353.

La sanción específica de la figura se determina según la conducta específica de las letras a) a la d) del artículo 206 bis 1 de la LGT, que haya sido cometida por el infractor.

De esta manera la multa pecuniaria corresponderá al:

- 50 % de la cuantía no ingresada, respecto de la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.
- 50 % la cantidad devuelta indebidamente, respecto de la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo.
- 15 % de la cantidad indebidamente solicitada, respecto de la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal.
- 15 % del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, respecto a la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas, y al 50 % si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en cuanto a los créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros.

Si se analizan las sanciones que prevé esa norma, no existen mayores diferencias entre las contempladas para las conductas reguladas en las letras c) y d) del artículo 206 bis y las señaladas en los artículos 194 y 195, todos de la LGT. En cambio, respecto de las establecidas en las letras a) y b) del artículo 206 bis de la LGT, consistentes en dejar de ingresar y en obtener una devolución indebida, la sanción es más acotada que la que imponen los artículos 191 y 192 de la LGT, ya que de otro modo tendría un porcentaje a aplicar a la base de cálculo superior²²⁰, y, en cambio, el ilícito asociado al conflicto en la aplicación de la norma tributaria considera como sanción la mínima establecida en los ilícitos generales del artículo 191 y 192 de la LGT. Esto, para SANZ GÓMEZ, no es extraño partiendo de la base de que a nivel comparado se entiende que estas conductas tienen un menor desvalor, toda vez que se estima que no existe ocultación, lo que de todos modos a su juicio es discutible²²¹. Para otros, tiene que ver con las especiales características del

²²⁰ En contra, RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 45, para quien no existiría ninguna diferencia entre incluir el artículo 206 bis de la LGT, o establecer la posibilidad de que las infracciones de los artículos 191, 193, 194 y 195 de dicho texto legal se puedan cometer en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

²²¹ SANZ GÓMEZ, Rafael. *Luces y sombras de una ¿esperada?...*, cit., p. 223. También LUCAS DURÁN, Manuel. *El nuevo artículo 206 bis LGT...*, cit., p. 121, quien señala que se genera una nota diferenciadora con lo que hubiera ocurrido de aplicar directamente los tipos de la LGT que contemplan las cuatro conductas sancionadas en el artículo 206 bis, pues estima que, generalmente, no existirá ocultación. También MARTÍN LÓPEZ, Jorge. *La punibilidad del conflicto...*, cit., p. 138, cuestiona que se califique a la infracción de

conflicto en la aplicación de la norma, donde no hay una infracción directa de la norma, lo que justifica un menor reproche de culpabilidad²²².

Podría resurgir el debate de si resulta aplicable el artículo 15 de la LGT, respecto de otro tipo de obligaciones que no sea la principal, pues el ilícito del artículo 191 del código del ramo sanciona como infracción leve, con la misma fórmula para determinar la cuantía de la infracción que establecida para el ilícito del artículo 206 bis1.a) de la LGT, el que se hayan dejado de ingresar cantidades retenidas, o que se hubieran debido retener, o ingresos a cuenta. Bien podría señalarse que el desvalor de esta conducta es recogido por el ilícito del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, porque ciertamente resulta aplicable la cláusula general antielusión en estos supuestos, como ha apuntado alguna jurisprudencia.

Finalmente, debemos señalar que el importe de la multa puede verse disminuida debido a que el artículo 206 bis.6 de la LGT expresamente señala que resulta aplicable el artículo 188 del mismo cuerpo legal.

2. El ilícito chileno: la sanción a los «asesores fiscales» que diseñen o planifiquen actos o contratos calificados como abusivos²²³

La visión de un funcionario del SII sobre la normativa tributaria es muy distinta a la que puede tener un asesor tributario. El primero, buscará determinar si el contribuyente estableció correctamente la obligación tributaria en su declaración. Para ello, deberá examinar la normativa tributaria vigente en el ejercicio tributario respecto del cual el contribuyente presentó su declaración de impuestos, junto con la interpretación administrativa que de esta haya efectuado el Director del SII. El asesor fiscal, en cambio, se ocupa de la legislación del ejercicio corriente, y aun del que está por venir²²⁴, y buscará aconsejar a sus clientes acerca de la manera menos onerosa, fiscalmente, de lograr sus

«grave» teniendo presente la falta de ocultación de las conductas sancionadas, pero entiende que la objeción se corrige luego al determinar el importe de la multa.

²²² EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 91, aunque reconocen que en las conductas de las letras c) y d), del artículo 206 bis.1 de la LGT, se prevé la misma sanción de los artículos 194 y 195 del mismo cuerpo legal, por lo que en estos casos no se tiene en cuenta el mencionado menor reproche de culpabilidad.

²²³ El presente apartado constituye un análisis más profundo de temas que fueron tratados en NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. *Análisis crítico de la norma general antielusión chilena*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 19/2016, pp. 36-47.

²²⁴ Cfr. PONT CLEMENTE, Joan Francesc. Responsabilidad penal..., cit., p. 118. EL MISMO. *La economía de opción...*, cit., p. 106.

finés de negocio. La diferencia entre un jurista y un leguleyo está en que este último buscará el ahorro tributario por medio de la manipulación de las normas²²⁵.

La Ley N° 20.780, al incorporar al CT las normas generales antielusión, consideró la necesidad de incluir una sanción —establecida en el artículo 100 bis del CT²²⁶— para el asesor fiscal que hubiera diseñado o planificado las conductas que finalmente fueron calificadas por un tribunal como abusivas o simuladas, esto es, como constitutivas de elusión en los términos establecidos por el ordenamiento tributario chileno. Para el legislador chileno, no era suficiente con privar de los efectos tributarios a la planificación desarrollada por el contribuyente. A su juicio, era necesario endurecer la reacción a fin de disuadir este tipo de conductas elusivas²²⁷.

Hacemos la prevención que cuando nos referimos a asesor fiscal lo hacemos en un sentido similar a lo que en derecho comparado se denomina «*promoters*»²²⁸, esto es a la persona con conocimientos tributarios, pero que sea quien planifique y/o diseñe.

Esto es una novedad y una innovación respecto de la regulación española, que sirvió de base para la regulación chilena, ya que al momento de ingresar el proyecto de ley al parlamento chileno, la legislación hispana expresamente excluía la posibilidad de

²²⁵ PALAO TABOADA, Carlos. Economía y Derecho..., cit., p. 43.

²²⁶ “Art. 100.- La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales.

Para estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión.

Para efectos de lo dispuesto en el presente artículo, el Servicio sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada. La prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos y se suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva”.

²²⁷ Para GARCÍA y ÁLVAREZ, la infracción en comento lo que pretende es atacar y acabar con la elusión tributaria desde lo que consideran es su origen. De esta manera, lo buscado sería sancionar la promoción, diseño, asesoramiento e implementación —esta última conducta fue eliminada durante el trámite legislativo— de la planificación fiscal «agresiva», a pesar de que la misma no resulte contraria a la ley. Estiman que más bien se la atacaría por el efecto económico pernicioso que genera al mermar el ingreso en arcas fiscales. Y concluyen que lo que se persigue es eliminar cualquier posibilidad de un eventual perjuicio fiscal. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., p. 65.

²²⁸ Vid. Capítulo VIII.2.

sancionar. Sin embargo —y a pesar de lo manifestado por la doctrina nacional²²⁹—, veremos que las legislaciones comparadas prevén sanciones a los asesores tributarios en supuestos de elusión fiscal²³⁰.

Para poner en contexto la regulación de la intervención del asesor fiscal en la relación tributaria entre el contribuyente y la Administración, es pertinente señalar que en Chile ya se contemplaba la intervención punible del asesor fiscal en materia de impuesto a las herencias, asignaciones y donaciones²³¹. Asimismo, con carácter general, el CT considera en el inciso 2° del artículo 111, una agravante que mira a la forma de comisión del ilícito penal, pues considera que el contribuyente haya utilizado «asesoría tributaria»²³². Finalmente, existe un ilícito penal regulado en el artículo 100 del mismo cuerpo legal, cuyo sujeto activo es el contador²³³.

²²⁹ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., pp. 64; 66, para quienes ningún Estado —aunque luego lo limitan al ámbito latinoamericano— contempla una sanción a los asesores fiscales como la chilena, siendo lo más parecido un proyecto de ley que se presentó en México, pero que no prosperó.

²³⁰ Vid. Capítulo VIII.2.

²³¹ El artículo 64 de la Ley N° 16.271, prescribe que “[l]as personas que figuren como partes en los actos o contratos a que se refieren los artículos precedentes de este capítulo, a quienes se les compruebe una actuación dolosa encaminada a burlar el impuesto y aquellas que, a sabiendas, se aprovechen del dolo, serán sancionadas de acuerdo con el N° 4° del artículo 97 del Código Tributario.

Serán solidariamente responsables del pago del impuesto y de las sanciones pecuniarias que correspondan, todas las personas que hayan intervenido dolosamente como partes en el respectivo acto o contrato.

Si con motivo de las investigaciones que el Servicio practique en cumplimiento de las disposiciones precedentes, se probare la intervención dolosa de algún profesional, será sancionado con las mismas penas, sean ellas pecuniarias o corporales, que procedan en contra de las partes del respectivo acto o contrato”. (el destacado es propio).

²³² VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica, 2007, pp. 43-44; 99, estima que la asesoría ha de prestarse en forma profesional, en el marco de un contrato de prestación de servicios y en el contexto de la comisión del delito. Como contrapartida, se contempla en el inciso 2° del artículo 110 del CT una atenuante para el caso del contribuyente de escasos recursos pecuniarios, que haga presumir que ha tenido un conocimiento imperfecto del alcance de las normas infringidas. Para el citado autor, en la mente del legislador no podía estar sino el contribuyente que no se encuentra en situación de acceder a una asesoría tributaria profesional.

²³³ “Art. 100. El contador que al confeccionar o firmar cualquier declaración o balance o que como encargado de la contabilidad de un contribuyente incurriere en falsedad o actos dolosos, será sancionado con multa de una a diez unidades tributarias anuales y podrá ser castigado con presidio menor en sus grados medio a máximo, según la gravedad de la infracción, a menos que le correspondiere una pena mayor como copartícipe del delito del contribuyente, en cuyo caso se aplicará esta última. Además, se oficiará al Colegio de Contadores para los efectos de las sanciones que procedan.

Salvo prueba en contrario, no se considerará dolosa o maliciosa la intervención del contador, si existe en los libros de contabilidad, o al término de cada ejercicio, la declaración firmada del contribuyente, dejando constancia de que los asientos corresponden a datos que éste ha proporcionado como fidedignos”.

Para VAN WEEZEL, en este caso no se trata de una figura que establezca un sujeto cualificado especial, infractor de un deber positivo, sino lo que está en juego es el ilícito cometido por el contribuyente, toda vez que el contador podrá ser sancionado por este ilícito contemplado en el artículo 100 del CT o accesoriamente como partícipe del ilícito del contribuyente. VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*..., cit., p. 119.

En este panorama normativo, hoy se agrega la sanción que se le aplica al asesor tributario —no solo al contador— por el diseño o planificación de actos, contratos o negocios declarados elusivos²³⁴.

Es muy pronto para saber si la sanción logrará el efecto desincentivador buscado²³⁵, a pesar de lo cual la doctrina manifiesta que la norma peca de ingenuidad²³⁶. Lo que sí es cierto es que la polémica por su incorporación está lejos de haber acabado: se le achacan problemas de constitucionalidad a la infracción²³⁷, y que podría afectar la forma tradicional en que se desarrolla la asesoría tributaria²³⁸.

²³⁴ Creemos que será pertinente determinar la relación que se generará entre esta sanción y el ilícito tributario, particularmente el regulado en el artículo 97 N° 4 del Código Tributario, si la conducta del asesor fiscal se puede encajar como autor o partícipe de este último ilícito. Una postura clásica es considerar que en esta materia tiene aplicación el principio *non bis in idem*. BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo general*. 3ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2014, p. 345, por lo que no se podría sancionar por ambos títulos de castigo. Para una visión distinta de esta interacción entre los ilícitos penales y el ilícito administrativo, vid. MAÑALICH, Juan Pablo. El principio *ne bis in idem* frente a la superposición del derecho penal y el derecho administrativo sancionatorio. *Política criminal*. 2014, Vol. 19, N° 18, pp. 547 y ss.

²³⁵ Durante la tramitación del proyecto de ley, por el entonces Ministro de Hacienda, manifestó que la regulación de esta sanción iba en la línea de la norma general que busca atacar la elusión pero además tal como ocurría a nivel comparado, pretendía sancionar a los asesores de la planificación elusiva. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 529.

²³⁶ Se estima que lo que ocurrirá será que los asesores consignarán una cláusula liberatoria de responsabilidad, previendo que cualquier acto puede ser calificado por el SII como elusivo. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., pp. 66-68; 71. No podemos seguir esta postura, porque no se trata de eximir una responsabilidad de carácter civil del asesor. La norma regula una responsabilidad administrativa y no contempla como eximente que el asesor fiscal haya advertido a su cliente que alguna de las opciones presentadas para lograr el ahorro impositivo pueda ser potencialmente considerada elusiva por el SII.

²³⁷ La discusión se dio en el propio parlamento, durante la tramitación del proyecto de ley, y se mantuvo incluso después de que se modificara el texto primitivamente proyectado por el Gobierno. Si bien es cierto se manifestó que se entendían las buenas intenciones preventivas de esta disposición, se le hicieron cuestionamientos de constitucionalidad, y se señaló que: i) afectaba la libertad de trabajo del asesor fiscal, por la cuantía elevada de la multa, lo que generaría que la planificación fiscal solo fuese desarrollada por las grandes consultoras; ii) se afectaba el principio de legalidad y la certeza jurídica, por tratarse de una ley penal en blanco, de forma tal que no era posible que el sujeto activo potencial conociese de antemano las hipótesis en que su conducta podría ser sancionada, y iii) porque podía entrar en conflicto con el secreto profesional. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 890-891; 1908-1909. También GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., *passim*. Respecto a la vulneración del secreto profesional, se debe apuntar que gran polémica generó, en el 2016 —por entender que se vulneraba el derecho a defensa—, la solicitud del SII por la cual se requirió información a cerca de 300 empresas y asesores tributarios, específicamente sobre la prestación de servicios profesionales. La justificación que dio el ente fiscalizador fue que era necesaria la información por un reporte OCDE sobre el rol de los intermediarios tributarios en el que trabajaba la Administración fiscal, sin embargo, se instaló en la opinión pública que lo que pretendía el SII era detectar las planificaciones tributarias más agresivas e identificar quiénes eran los asesores.

²³⁸ Se ha llegado a dramatizar señalando que esta sanción convertirá a los profesionales en «verdaderos agentes fiscales», porque frente a dos opciones de configuración de un negocio, por el efecto indeseable de la potencial sanción, ante la duda, razonablemente aconsejarán la que asocie mayores impuestos. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria*..., cit., p. 245. También se ha manifestado que se estaría impidiendo a los profesionales ligados a la planificación fiscal —principalmente abogados, contadores y auditores—, desarrollar la actividad más básica y esencial de su labor: buscar las vías no contempladas expresamente por la ley, lo que acabará con la actividad de los tributaristas. LONZA VALLEJOS, Luz María.

La explicación a esta sanción bien puede encontrarse en lo que manifestaba BLÁZQUEZ LIDOY, para quien si se regula un régimen sancionador aplicable al asesor fiscal, se consigue que, mediante el temor al castigo si contravienen la normativa, esta se cumpla de forma tal que los costos del control se desplazan del Estado a los asesores fiscales²³⁹.

Lo que sí podemos afirmar es que la normativa chilena se aleja del modelo español, en el sentido que la sanción se dirige al asesor y no al contribuyente. Por ello, tampoco se instaura ni el modelo de conexión ni el de independencia apuntados por PALAO TABOADA²⁴⁰, porque no se sanciona propiamente la conducta elusiva, sino una colaboración necesaria en la actividad desplegada por el contribuyente que, en definitiva, es declarada simulada o abusiva.

Se hace la prevención que en el análisis de esta figura se recurrirá con frecuencia a la doctrina administrativista. La razón de este proceder metodológico tiene una explicación práctica: si la doctrina tributaria es escasa en materia infraccional tributaria, salvo contadas excepciones, es prácticamente inexistente.

2.1. Una cuestión previa: la ausencia de reconocimiento constitucional de la sanción administrativa

Previo al análisis del ilícito en particular, debe dejarse sentado que en Chile la Constitución no reconoce la posibilidad de que la Administración imponga sanciones administrativas; es más, los ilícitos administrativos no gozan de reconocimiento constitucional²⁴¹. No ha faltado quien ha señalado que, si se examinan las Actas de la

Análisis del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario a la luz de los principios y derechos constitucionales. Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor guía: Víctor Manuel Avilés Hernández. Santiago: Universidad de Chile, 2016, p. 155.

²³⁹ BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro. El régimen jurídico de la asesoría fiscal en Estados Unidos. *Crónica Tributaria*. 2003, N° 109, p. 38.

²⁴⁰ PALAO TABOADA, Carlos. El nuevo intento de sancionar..., cit., pp. 27 y ss.

²⁴¹ Es por ello por lo que SOTO KLOSS y ARÓSTICA MALDONADO derechamente han planteado que las mismas son inconstitucionales. En efecto, SOTO KLOSS estima que sancionar implica «juzgar», calificando una conducta de ilícita y atribuyendo responsabilidad a una persona, todo lo cual deriva en la imposición de una «pena». Dichas atribuciones, constitucionalmente, solo son reconocidas a los tribunales establecidos por ley de manera exclusiva y excluyente. En estos casos, más bien estima que los particulares son juzgados por Comisiones especiales. SOTO KLOSS, Eduardo. La potestad sancionatoria de la Administración, ¿se adecúa a la Constitución? En VVAA. *Sanciones administrativas y derechos fundamentales: regulación y nuevo intervencionismo*. Santiago: Academia de Derecho. Universidad Santo Tomás, 2005, pp. 40-41; 44-45; 47. También ARÓSTICA MALDONADO, Iván. Algunos problemas del Derecho administrativo penal. *Revista de Derecho (Universidad de Concepción)*. 1987, Año LV, N° 182, p. 72.

Comisión de Estudio de la Nueva Constitución, es posible determinar que la intención de los redactores fue que a estas se les aplicaran los principios penales²⁴².

Hay cierto consenso en la legitimidad de las mismas y en que lo único anómalo en Chile es la precariedad del estatuto normativo y conceptual²⁴³. De todos modos, y como manifestó la doctrina, hasta ahora el Tribunal Constitucional no ha cuestionado la procedencia de las sanciones administrativas, pero reconoce que la extensión y límites son determinados fundamentalmente por la doctrina y la jurisprudencia²⁴⁴, y creemos es poco probable que lo haga²⁴⁵, en atención al crecimiento exponencial de las mismas, fenómeno calificado como «elefantiasis» de las potestades sancionatorias de la Administración²⁴⁶.

Ahora bien, se ha de reconocer que un sector de la doctrina es contrario a la mantención de la potestad sancionatoria en manos de la Administración, y ha planteado que, para ser respetuosos de la Constitución, la facultad debe ser entregada a los tribunales de justicia. Para evitar las consecuencias prácticas que esta solución radical puede presentar, esta postura es de la idea de que los jueces solo han de retomar aquellas potestades más rigurosas²⁴⁷.

²⁴² Para consultar las posturas y sus argumentos, ROMÁN CORDERO, Cristián. Derecho administrativo sancionador: “¿ser o no ser? He ahí el dilema”. En PANTOJA BAUZÁ, Rolando (Coord.). *Derecho administrativo 120 años de cátedra*. Santiago: Editorial Jurídica, 2008, pp. 132-133.

²⁴³ Por todos, HERNÁNDEZ BASUALTO, Héctor. Actividad administrativa, procedimiento sancionatorio-administrativo y proceso penal: algunas necesidades de coordinación legal. En ARANCIBIA MATTAR, Jaime; ALARCÓN JAÑA, Pablo (Coords.). *Sanciones administrativas. X Jornadas de Derecho administrativo*. Santiago: Legal Publishing, 2014, p. 567, nota 1.

²⁴⁴ BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 326. Así la STC Rol N° 480, de 27 de junio de 2006, C. 2°, declara que la cuestión a resolver por dicha magistratura se refiere a los “límites constitucionales del llamado ‘derecho administrativo sancionador’”.

²⁴⁵ Porque incluso en doctrina se acepta que la tacha de inconstitucionalidad de las sanciones administrativas peca de excesivo dogmatismo y falta de realismo. VIÑUELA HOJAS, Mauricio. Algunas reflexiones en torno al Derecho administrativo sancionador: la aplicación residual de sanciones administrativas y el principio de legalidad de las penas. En ARANCIBIA MATTAR, Jaime; ALARCÓN JAÑA, Pablo (Coords.). *Sanciones Administrativas. X Jornadas de Derecho administrativo*. Santiago: Legal Publishing, 2014, p. 114.

²⁴⁶ ROMÁN CORDERO, Cristián. Derecho administrativo sancionador: “¿ser o no ser? He ahí el dilema”..., cit., p. 111.

²⁴⁷ ARÓSTICA MALDONADO, Iván. Algunos problemas del Derecho administrativo penal..., cit., p. 77. Pareciera ser que este es el caso de la sanción establecida en el artículo 100 bis del CT.

Un segundo aspecto conviene tener presente y es que pese a que la legislación chilena contempla diversas sanciones administrativas, no hay una definición de la misma con carácter general²⁴⁸, ni la legislación tributaria subsanó totalmente esa omisión²⁴⁹.

El panorama antes descrito se ha visto fuertemente tensionado tras la reciente STC Rol N° 4.012-2017, de 18 de enero de 2018, que consideró inconstitucional las facultades que se le atribuían al Servicio Nacional del Consumidor —en adelante SERNAC— para imponer sanciones administrativas. Anteriormente, este servicio público era competente para requerir la intervención de un tribunal, el que determinaba la comisión de la infracción²⁵⁰. El C. 37° declara que única y exclusivamente corresponde a los tribunales establecidos por ley ejercer funciones jurisdiccionales, por aplicación de los artículos 19 N° 3 inciso 6° y N° 26, y 76 de la CPR, lo que excluye a los servicios públicos. De esta forma, los procesos solo pueden estimarse justos y racionales cuando se separa orgánicamente la investigación —esencialmente administrativa— de la sanción asignada a un órgano jurisdiccional. Agrega el C. 38°, que aunque se acepta que órganos administrativos puedan ejercer funciones jurisdiccionales, el SERNAC carece de la imparcialidad necesaria, toda vez que representa al consumidor, que es una de las partes de la relación de consumo. Así, no procede que precisamente este órgano “*sea instituido como árbitro supremo, para luego dirimir los contenciosos e impugnaciones que enderecen contra sus proveedores*”.

El fallo es polémico y de ello da cuenta que haya sido acordado con votos de prevención²⁵¹, de disidencia y en contra de los Ministros Sres. Carlos Carmona Santander,

²⁴⁸ La legislación chilena no contiene una definición de las mismas ni tampoco existe un cuerpo orgánico que las regule a falta de una Ley de Bases de los Procedimientos Administrativos Sancionatorios. En el año 2004, se presentó un proyecto de ley iniciado por Mensaje presidencial que buscaba regular esta materia, Boletín N° 3475-06, pero el mismo fue archivado en el año 2006, en el Congreso.

²⁴⁹ De todos modos, pese a la ausencia de una normativa general en el sistema chileno, hay un cúmulo de normas desordenadas que se refieren a sanciones administrativas desordenadas. LETELIER WARTENBERG, Raúl. Garantías penales y sanciones administrativas. *Política Criminal*. 2017, Vol. 12, N° 24, p. 628.

²⁵⁰ En efecto, el C. 33° del voto de mayoría señala que se declaran inconstitucionales aquellas normas que sustituyen “*el actual régimen de separación de funciones por uno nuevo, en que se unen las funciones administrativas y las jurisdiccionales*” (el destacado es propio). Dentro de estas potestades jurisdiccionales el fallo incluye el «sancionar a los proveedores», sanción que considera solo puede ser adoptada por un tribunal independiente e imparcial, características que no reúne el SERNAC.

²⁵¹ Del Ministro Sr. Juan José Romero Guzmán que en el C. 3°, expresamente reconoce la facultad de los órganos de la Administración de sancionar con el correspondiente control judicial *ex post* pero critica la falta de imparcialidad e independencia del SERNAC para imponer multas en los Cs. 11° y ss. Luego, en el C. 21° alude a la falta de «expertise» o «conocimiento técnico» de dicho órgano, en relación con otros servicios públicos sectoriales con facultades sancionatorias. Este servicio público, a juicio del prevencionista, se enfoca en el objeto, el acto de consumo, a diferencia de los otros entes sectoriales —del que excluye a la libre competencia, pero no al ámbito tributario— con competencia sancionatoria que se ejerce sobre un grupo de regulados claramente definidos y registrados.

Gonzalo García Pino y Nelson Pozo Silva²⁵². Respecto del voto en contra, destacar que este considera que la decisión de la mayoría desfigura las atribuciones de la Administración, privándola de competencias para resolver o precaver el conflicto y, en definitiva, proteger y garantizar los derechos de las personas (C. 31°). Asimismo, plantea que las potestades sancionatorias no corresponden a atribuciones de los tribunales de justicia²⁵³, y que tal concepción da cuenta de la primera etapa de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de principios de los 90' ya superada (C. 130°). Finalmente, critica el hecho de que el fallo de la mayoría no se haga cargo de la posterior impugnación judicial que se asocia al procedimiento administrativo de aplicación de una sanción administrativa (C. 131°), procedimiento administrativo sancionador que por lo demás también es constitucional (C. 154°).

2.2. Una sanción administrativa determinada por la autoridad judicial

Lo primero que es necesario dilucidar es si el artículo 100 bis del CT corresponde a un ilícito penal o administrativo. Como apunta la doctrina, en ocasiones esta distinción resulta prácticamente imposible²⁵⁴ y ha sido calificada como un problema que causa “*la desesperación de los juristas*”²⁵⁵.

La importancia de despejar esta cuestión radica en el cómputo de prescripción aplicable —lo que en esta materia no es relevante toda vez que el artículo 100 bis del CT establece una regla específica de prescripción—, y en la determinación de las garantías constitucionales y legales que resultan aplicables en uno y otro supuesto²⁵⁶.

La disposición desde la cual se construye la distinción, entre estos dos ámbitos, es el artículo 20 del CP, que prescribe que “[n]o se reputan penas [...] las multas y demás correcciones que los superiores impongan a sus subordinados y administrados en uso de su jurisdicción disciplinal o atribuciones gubernativas”. De la lectura de esta disposición

²⁵² Central resulta en su análisis el hecho de que el mérito de la regulación no es controlable por el Tribunal Constitucional, ni aun a pretexto de inconstitucionalidad (Cs. 7° y 9°).

²⁵³ Porque la sanción la impone la Administración a través de un acto administrativo, que no es un acto final ni constituye instancia. Agrega que las sanciones que el proyecto de ley contemplaba que podría imponer el SERNAC, implican que un órgano de la Administración —que busca garantizar el interés general— pueda hacer prevalecer la vigencia de las normas de protección al consumidor (Cs. 60°-61°) y afirma que en el texto declarado inconstitucional, el SERNAC no tiene facultades jurisdiccionales ni siquiera residuales.

²⁵⁴ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno*. Santiago: La Ley, 2014, p. 72.

²⁵⁵ NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de Derecho penal chileno*. Tomo I. 3ª edición. Santiago: Editorial Jurídica, 2005, p. 36.

²⁵⁶ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 87.

salta a la vista un primer elemento a tener en consideración, pues el hecho de que de estas infracciones no se reputen penas, no quiere decir que tengan una naturaleza jurídica distinta a las penas²⁵⁷. Formalmente, no se las tiene por tales, pero reconoce la disposición que sustancialmente participan de su esencia y naturaleza²⁵⁸.

En Chile, la doctrina clásica, muy influida por la española²⁵⁹, considera que no hay diferencias ontológicas entre las penas y las sanciones administrativas, sino que solo una desigualdad de grado que implica una mayor o menor intolerancia a la conducta realizada²⁶⁰. Misma postura ha adoptado la Contraloría General de la República²⁶¹.

Los criterios de distinción entre ambas figuras que manejan los autores²⁶² obedecen generalmente a aspectos formales: normas que regulan unas y otras; autoridad competente para imponerlas²⁶³; procedimiento que debe seguirse, y tipo de sanciones que proceden

²⁵⁷ En este sentido GUZMÁN DALBORA, José Luis. *La pena y la extinción de la responsabilidad penal*. Santiago: Legal Publishing, 2008, pp. 102-103, para quien si no se reputan penas es porque en el fondo lo son. De ello se sigue que queden sujetas a iguales exigencias de legalidad, de culpabilidad, así como a la regla de inherencia que impide acumularlas a una pena cuando ambas viniesen a sancionar la misma ilicitud material.

²⁵⁸ CURY URZÚA, Enrique. Algunas reflexiones sobre la relación entre penas penales y administrativas. *Boletín de Investigaciones (Pontificia Universidad Católica de Chile)*. 1979-1980, Año VI-VII, N° 44-45, p. 90.

²⁵⁹ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II. 14ª edición. Cizur Menor: Civitas, 2015, pp. 168 y ss. CEREZO MIR, José. Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. 1975, Tomo 28, Fasc. 2, pp. 169 y ss.

²⁶⁰ CURY URZÚA, Enrique. Algunas reflexiones..., cit., p. 89. RODRÍGUEZ COLLAO, Luis. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. *Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso)*. 1987, N° 11, pp. 142; 150. ARÓSTICA MALDONADO, Iván. Algunos problemas del Derecho administrativo penal..., cit., p. 81. ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique. *La responsabilidad de los directores de sociedades anónimas. Responsabilidad civil y penal administrativa*. Santiago: Ediciones UC, 2013, pp. 333 y ss. MENDOZA ZUÑIGA, Ramiro A. Acerca del principio general de intransmisibilidad de las multas (en particular cuando ellas no se encuentran ejecutadas). En VVAA. *Sanciones administrativas y derechos fundamentales: regulación y nuevo intervencionismo*. Conferencias. Santo Tomás de Aquino. Santiago: Academia de Derecho. Universidad Santo Tomás, p. 142. En la doctrina tributaria vid. MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., pp. 240; 245. UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre delitos...*, cit., pp. 2-4. ENDRESS G., Sergio. Naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias. *Gaceta Jurídica*. 1996, N° 191, pp. 28 y ss., quien derechamente postula que las infracciones tributarias son de naturaleza penal.

²⁶¹ En el Dictamen N° 28.226, de 22 de junio de 2007, señaló que la distinción de los dos ámbitos sancionatorios, administrativo y penal, obedece exclusivamente a un criterio cuantitativo, puesto que el ilícito administrativo, comparado con el de naturaleza penal, es un injusto de significación ético-social reducida, que por razones de conveniencia y de política legislativa se ha encargado a la Administración. El Dictamen N° 14.571, de 22 de marzo de 2005, precisa que esta significación ético-social reducida redundaría en que la imposición de la sanción no requiere garantías tan severas como las que rodean a la pena, para lo cual sigue la tesis de CURY.

²⁶² BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo general...*, cit., pp. 332-333.

²⁶³ Este parece ser el criterio imperante en la doctrina chilena para efectuar la distinción. En el ámbito penal sostienen esta postura RODRÍGUEZ COLLAO, Luis. Bases para distinguir..., cit., *passim*. POLITOFF L., Sergio; MATUS A., Jean Pierre; RAMÍREZ G., María Cecilia. *Lecciones de Derecho penal chileno. Parte general*. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica, 2003, p. 80.

en uno y otro caso, pues solo en materia penal procede imponer una sanción privativa de libertad, salvo en el caso de la administración militar.

Ahora bien, si se constata la realidad, estimamos que es evidente que no existe un criterio de distinción más allá de la decisión del legislador: este determina, discrecionalmente, cuándo estamos ante una pena o ante una sanción administrativa, ya que precisa la sanción y la autoridad que la aplicará²⁶⁴. Si trasladamos estos criterios al ámbito tributario, vemos que la distinción debe ser matizada, por dos razones.

2.2.1. Ilícitos penales sustraídos del conocimiento de la justicia penal

En primer lugar tal afirmación debe atenuarse, porque el régimen penal tributario presenta una particularidad. La propia normativa impositiva parece hacerse cargo de la distinción entre el ilícito penal y el administrativo, pues dispone, en el inciso 3º del artículo 105 del CT, que “[s]in perjuicio de lo dispuesto en el artículo 162º, si la infracción estuviere afecta a sanción corporal o a sanción pecuniaria y corporal, la aplicación de ellas corresponderá a los tribunales con competencia en lo penal”²⁶⁵. El legislador pareciera optar por un criterio práctico y entender que la distinción entre ambas manifestaciones del *ius puniendi* viene dada por el órgano jurisdiccional que impone la sanción, pues los ilícitos penales, que son aquellos que tienen establecida una sanción de pena privativa de libertad, han de ser conocidos por la justicia penal, lo que no acontecerá en el caso de las sanciones administrativas.

Sin embargo, la propia disposición establece una excepción, que consiste en que el Director del SII tiene la facultad de optar, según lo prescrito en el artículo 162 del CT, por perseguir solo la responsabilidad pecuniaria derivada de ilícitos sancionados con penas privativas de libertad y con multa. Si se hace uso de esta opción, la responsabilidad por el ilícito será establecida por un TTA, que es un tribunal que no tiene competencias penales ni forma parte del poder judicial. Ello ha llevado a que se señale que en materia tributaria las sanciones pecuniarias tienen un doble estatuto cuando la ley las conmina conjuntamente con penas corporales, o establece esta última sanción como una opción, por ejemplo, el ilícito que sanciona a los contadores en el artículo 100 del CT, solo la sanción de multa es obligatoria. Las sanciones constituirán penas de multa si son

²⁶⁴ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 91.

²⁶⁵ En estos casos, la persecución penal solamente se iniciará a requerimiento del SII, a través de la presentación de la correspondiente denuncia o querrela. La querrela también puede ser presentada por el Consejo de Defensa del Estado, a requerimiento del Director del SII.

impuestas por la jurisdicción criminal, y serán sanción pecuniaria de índole administrativa si el Director decide no ejercer la acción penal²⁶⁶. El ejercicio de esta facultad es discrecional y la normativa no exige que al utilizarla esté fundada²⁶⁷. Durante años, la atribución estuvo delegada en el Subdirector Jurídico, pero tras la Resolución N°45, de 11 de mayo de 2015, se revocó la delegación y la competencia volvió al Director²⁶⁸.

Ahora bien, el artículo 162 del CT, expresamente admite que pueda haber un cambio en el órgano jurisdiccional que puede conocer del juicio, según decida el Director. Cabe preguntarse cuál es el sentido de este cambio de jurisdicción a la que puede optar el Director del SII. Si consideramos que siguen siendo ilícitos penales, pero solo se puede optar a imponer la sanción de multa, ocurre que debiéramos aceptar que de todos modos tienen aplicación las garantías penales, y será necesario determinar si estas han de ser aplicadas como si se estuviese tramitando el juicio en sede penal.

La STTA de la Región de los Ríos RIT GS-11-00008-2012, de 10 de julio de 2012, Cs. 11° y 23°, aplicó los principios inspiradores del orden penal en la resolución de un juicio en el cual el Director optó por perseguir solo la responsabilidad pecuniaria derivada de la comisión de ilícitos penales²⁶⁹. En segunda instancia, la SCA Rol 1-2012 tri, de 24 de septiembre de 2012, revocó dicha sentencia, y confirmó el acta de denuncia. La Corte

²⁶⁶ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios...*, cit., pp. 25-26, para quien el efecto práctico más relevante de esta situación es en materia de prescripción. En una línea argumentativa similar se encuentra VERGARA QUEZADA, para quien la única diferencia entre un ilícito administrativo y uno penal es el órgano encargado de aplicar la sanción. Ahora bien, a su juicio, alejándose de la postura de VAN WEEZEL, la posibilidad de optar entre dos vías procesales no hace variar la naturaleza delictiva del hecho sancionado. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *La despenalización...*, cit., pp. 242; 257.

²⁶⁷ Gran polémica se generó en Chile cuando se filtró a la prensa el contenido del Oficio Reservado N° 227, de 16 de junio de 2016, en el cual se instruía a las Direcciones Regionales el proceso para el envío de los antecedentes para el ejercicio de la facultad del artículo 162 del CT, parala a lo cual debía tenerse presente el plazo de prescripción, siendo en ese momento inferior el término de prescripción de las infracciones tributarias que el de los ilícitos penales tributarios. Pues bien, como regla general, el instractivo aplicaba el plazo de prescripción de 3 años de la infracción administrativa, e indicaba que solo en casos excepcionales, deberían remitirse antecedentes de hechos que excedieran el plazo de prescripción de la infracción administrativa, justificado en la gravedad de los hechos o la alta connotación nacional o regional del caso. La relevancia de este documento es que se dictó en un período en el cual se encontraba en pleno apogeo el escándalo por la financiación ilegal de la clase política en Chile y se estaban cuestionando tributariamente los gastos de ciertas empresas financieras de estos tanto desde la perspectiva «civil» como desde la «punitiva». La interpretación que se dio a nivel nacional, fue que el SII optó por perseguir solo la responsabilidad administrativa y no instar a la vía penal.

²⁶⁸ Tras la decisión del SII de revocar la delegación de la facultad se encuentra todo el escándalo por la forma como se llevaron las recopilaciones de antecedentes de las investigaciones por financiación ilegal de la política, que enfrentó al Subdirector Jurídico con el Director del SII.

²⁶⁹ El órgano jurisdiccional indica que en estos casos resultan plenamente aplicables los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución. Así, afirmó que rige el principio de presunción de inocencia y el SII debe acreditar la comisión de la «infracción», lo que en autos no ocurrió, ya que la prueba acompañada no fue de una envergadura tal que desvirtuara la citada presunción, logrando en el sentenciador un convencimiento bajo un estándar superior al de mera posibilidad o probabilidad.

afirmó, en el C. 2°, que se ejercía del *ius puniendi* en este caso. Y que efectivamente al ejercicio de la potestad administrativa sancionadora se aplican los principios penales, pero ello tiene lugar de manera matizada. De esta forma, si bien el denunciado tenía derecho a la presunción de inocencia, en ningún caso era exigible el estándar de convicción equiparable al que existe en el proceso penal, donde un juez puede condenar cuando se adquiere una convicción “*más allá de toda duda razonable*”. Lo anterior, por cuanto en sede criminal se decide acerca de la aplicación de penas corporales mientras que, respecto de las infracciones administrativas, si han de tener o no lugar sanciones pecuniarias o no privativas de libertad, por lo que dichos principios admiten ser atenuados “*atendida la distinta naturaleza y gravedad de los bienes jurídicos cautelados y de las sanciones que en uno y otro caso son aplicadas*”.

El análisis efectuado en el caso en comento, parte de la base de que con la modificación de jurisdicción que impone la sanción, se muta la naturaleza jurídica de la consecuencia adversa de la comisión del ilícito, de pena pecuniaria a sanción de multa, y con ello se modifica también el estatuto protector de que está beneficiado el contribuyente, pues las garantías penales tienen aplicación, pero de manera matizada.

La jurisprudencia de la Excm. Corte Suprema tampoco es concluyente, pues en algunos casos, cuando el Director opta por perseguir solo la sanción pecuniaria emanada de los ilícitos penales tributarios, ha entendido que se está ante una figura infraccional²⁷⁰, mientras que en otros entiende que los hechos mantienen la naturaleza de delito²⁷¹. Quizás, el cambio de criterio se explique por el hecho de que las causas tributarias pasaron a ser conocidas por la segunda sala del máximo tribunal chileno, sala penal, y de esta manera los criterios con que se analizan hoy estos casos son penales y no administrativos. Nos parece lógico que el estatuto de garantías se asocie, por aplicación del principio de proporcionalidad, a la intensidad de las sanciones que pueden potencialmente imponerse al delincuente, pero no por eso la conducta deja de tener la naturaleza jurídica de delito²⁷². Sin embargo, no creemos que cuando se persigue solo la responsabilidad pecuniaria de los ilícitos penales tributarios estos muden su naturaleza jurídica.

²⁷⁰ Vid. SCS Rol N° 7.511-2009, de 10 de enero de 2012, C. 8°.

²⁷¹ SSCS Roles N°s 1.805-2014, de 13 de octubre de 2014, C. 4, y 4.425-2010, de fecha 30 de agosto de 2012, C. 2, ambas dictadas por la segunda sala penal.

²⁷² Esta conclusión se ve reforzada si se aprecia que la norma se mantuvo luego de la reforma a la justicia procesal penal chilena, en la que se reguló expresamente un procedimiento monitorio, regulado en el artículo 392 del CPP, aplicable cuando el fiscal solo pida la aplicación de la pena de multa.

Es más, a nuestro juicio, la naturaleza jurídica de los ilícitos penales no es sustancialmente diversa a la de los derivados de una infracción administrativa. En efecto, se admite que a pesar de que el Director haya optado por perseguir solo la responsabilidad pecuniaria, e iniciado el juicio ante el TTA, con posterioridad interponga denuncia o querrela penal²⁷³⁻²⁷⁴. La naturaleza jurídica del hecho se mantiene constante, pues de otro modo no se explica que ejercida la opción se pueda mudar la jurisdicción del asunto a la sede penal, y que el TTA deba declararse incompetente. Creemos que lo que se genera al optar por perseguir solo la responsabilidad pecuniaria ante el TTA, es que se atenúa el estatuto protector o de garantías aplicables —tanto sustantivo como formal—, que rodea la declaración del tribunal que determina la responsabilidad de una persona en la comisión de un hecho ilícito, pues ha de ser más estricto cuando se busca aplicar una pena privativa de libertad que cuando la consecuencia adversa es una sanción de naturaleza diversa, como lo es, la determinación de una multa.

Nuestra postura se ve reforzada por la reciente reforma operada en el Código Tributario por la Ley N° 21.039, de 20 de octubre de 2017, que se incluye un inciso 2° en el artículo 114, que prescribe que “[e]n los mismos plazos relativos a los crímenes o simples delitos prescribirá la acción para perseguir la aplicación de la pena de multa, cuando se ejerza la opción a que se refiere el inciso tercero del artículo 162 de este Código”.

²⁷³ El artículo 162 inciso 4° del CT, que prescribe “[l]a circunstancia de haberse iniciado el procedimiento por denuncia administrativa señalado en el artículo anterior, no será impedimento para que, en los casos de infracciones sancionadas con multa y pena corporal, se interponga querrela o denuncia. En tal caso, el Juez Tributario y Aduanero se declarará incompetente”. Al respecto, el voto de minoría de la SCS Rol N° 7.511-2009, de 10 de enero de 2012, C. 4°, de la Ministra Sra. Araneda y del Abogado Integrante Sr. Gómez, quienes plantearon que la decisión del SII, de no instar por la investigación de delitos tributarios en sede penal optando por iniciar un procedimiento de reclamación administrativa, no transforma la naturaleza jurídica del hecho ilícito. Si la legislación admite que, a pesar de estarse tramitando el procedimiento que persigue solo la aplicación de la multa, el SII se pueda querellar en sede penal, debiendo declararse incompetente el juez que conocía de la aplicación de la multa, no puede sostenerse que “al perseguir la sanción pecuniaria estaba conociendo de una falta y que, en forma posterior, por haber deducido denuncia o querrela se ‘transformó’ en delito, puesto que un hecho no puede constituir falta y delito a la vez”.

²⁷⁴ Es necesario puntualizar que esta facultad ha sido duramente cuestionada a propósito del escándalo de la financiación ilegal a la política en Chile que estalló en el año 2015. En concreto, se cuestiona el rol del SII para instar a la persecución de los delitos tributarios. Por lo anterior, se han presentado tres proyectos de ley que buscaron modificar el sistema, incluyendo también al Consejo de Defensa del Estado —en el primer proyecto de ley— y al Ministerio Público —en las dos últimas iniciativas, como legitimados para ejercer la acción penal tributaria—. Todas estas iniciativas legislativas corresponden a mociones parlamentarias. Los Boletines N°s 9935-07, de 17 de marzo de 2015 y 10843-07, de 4 de agosto de 2016, no han tenido mayor tramitación. Sin embargo, sí la tuvo hasta el mes de julio de 2017, el Boletín N° 9954-05, de 19 de marzo de 2015. Ahora bien, desde el Gobierno se señaló que esta materia es de iniciativa exclusiva del Presidente de la República, por lo que los proyectos de ley no podrían prosperar.

2.2.2. La particularidad de la autoridad competente para determinar la comisión del ilícito administrativo

Hay una segunda matización que se debe hacer en sede tributaria a la hora de aplicar los criterios de distinción entre el ilícito penal y el administrativo, y se refiere a la autoridad y al procedimiento que se sigue para determinar la comisión del injusto. De esta forma, legalmente, la infracción administrativa del artículo 100 bis del CT no es declarada por la Administración, sino por un tribunal, aunque no de aquellos que tienen competencia penal.

La regla general —absoluta hasta antes de la regulación del artículo 100 bis del CT— es que el Director Regional del SII, de conformidad con el artículo 6, letra B, N° 3 del Código del ramo, es la autoridad competente para imponer las sanciones, rebajarlas o condonarlas, pudiendo estas ser reclamadas ante el TTA, de conformidad con el procedimiento del artículo 165 del mismo cuerpo legal. Y como se manifestó, uno de los criterios de distinción de las sanciones administrativas respecto de las penas que maneja la doctrina nacional, dice relación, precisamente, con que estas últimas son impuestas por tribunales penales, mientras que aquellas lo son por la Administración²⁷⁵.

En efecto, la sanción asociada a la aplicación de las cláusulas generales antielusión, de conformidad con el artículo 160 bis del CT, es determinada por un tribunal de justicia, y no por la Administración tributaria, ya que el Director del SII debe solicitar al TTA competente la aplicación de la multa, la que es ejecutada por el SII, según el inciso 5° de la citada disposición, que prescribe “[l]a liquidación, giro, resolución o multa, que se emitan en cumplimiento de la sentencia firme dictada en el procedimiento que declare la existencia del abuso o de la simulación o la responsabilidad por el diseño o planificación

²⁷⁵ En este punto, con clara influencia de MERKEL, para quien las sanciones administrativas y las penas son equivalentes jurídicamente, y son igualmente posibles para cualquier transgresión. La diferenciación entre el Derecho Administrativo sancionador y el Derecho penal viene exclusivamente determinada por la autoridad competente para aplicar la norma. Así, en el caso del Derecho penal, será un juez; en el de la sanción administrativa, la Administración. Lo que determinaría la preferencia por esta última opción, es el deseo de someter la figura a procedimientos menos formalistas y más rápidos que el procedimiento penal. En el fondo, es una cuestión de política jurídica. MERKEL, Adolf. *Teoría general del Derecho Administrativo*. Edición al cuidado de José Luis Monereo Pérez. Granada: Editorial Comares S.A., 2004, pp. 344-346; 348. Esta postura es secundada en Chile, expresamente, por BERMÚDEZ SOTO, Jorge. Elementos para definir las sanciones administrativas. *Revista chilena de derecho*. 1998, número especial, p. 328, quien sin embargo estima que es el legislador el que deberá distribuir el ejercicio del *ius puniendi*, y considera ha de hacerlo a partir de ciertos parámetros que *a priori* fijen la atribución de una u otra autoridad, como lo es la gravedad del ilícito, el daño, la culpabilidad, la sujeción o no a la Administración, entre otros.

de los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, no serán susceptibles de reclamo alguno”.

No han faltado las críticas a la disposición²⁷⁶, y también las hubo durante la tramitación parlamentaria de la Ley N° 20.780, que en la redacción original era el SII el que determinaba la comisión de la infracción y la participación sancionable en ella del asesor fiscal, conjuntamente con la declaración de abuso o simulación²⁷⁷. El cambio en la regulación fue acordado para destrabar la tramitación de esta ley. La dificultad que surge, es que existe cierto consenso en que la sanción administrativa es impuesta directamente por la Administración y no requiere intervención de un tribunal²⁷⁸.

Es posible encontrar cierta distinción en la doctrina entre sanción administrativa *stricto sensu*, que es aquella impuesta por la Administración²⁷⁹; y la sanción administrativa en sentido amplio, como aquella impuesta tanto por la Administración como por tribunales

²⁷⁶ En efecto, se ha señalado que establece un sistema «híbrido» que se aleja cualquier tipo de lógica. VERGARA QUEZADA afirma que dos son los sistemas sancionatorios racionales: o la multa la aplica la Administración, o bien, se le otorga a esta la posibilidad de denunciar un acto ante un juez, en cuyo caso este decide si aplicar o no la multa, en ambas hipótesis, con la posibilidad de que se revise la decisión en una instancia superior. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., p. 380. Debe reconocerse que, posteriormente, el autor asocia este carácter híbrido de la regulación a la realidad tributaria chilena, en que la regla es que la sanción la determine el Tribunal Tributario y Aduanero en el caso de los ilícitos sancionados con sanción privativa de libertad y pecuniaria, cuando el Director ejerce la opción del artículo 162 del CT, o bien, directamente por el SII, en el caso de las sanciones administrativas. Considera que el problema «técnico» es la imposibilidad de recurrir contra el acto administrativo que impone una sanción, lo que afecta el debido proceso. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *La despenalización...*, cit., pp. 255-256. En este caso, creemos que es bastante más garantista que la comisión de la infracción sea determinada en un juicio en el cual el SII deba acreditar se cumplen los requisitos necesarios para determinar la existencia de la infracción y la participación que le cabe en ella al presunto responsable. El acto sancionatorio no será más que el cumplimiento de lo decretado judicialmente. Por lo demás, los problemas que se puedan generar a consecuencia del cumplimiento de la sentencia son discutidos en la ejecución incidental del fallo, cuestión que por lo demás prevé el propio artículo 160 bis del CT.

²⁷⁷ La primitiva regulación de la forma, como se determinaba la responsabilidad del asesor fiscal, no fue bien recibida por la doctrina, porque se dijo que la regulación atentaba contra el debido proceso. Debe tenerse presente que, inicialmente, el abuso o simulación era determinado directamente por el SII, el que por este solo hecho, podía aplicar una multa al asesor. BLANCHE REYES, Christian. *La reforma tributaria 2014...*, cit., N° 61, p. 10.

²⁷⁸ La STC Rol N° 2.381, de 20 de agosto de 2013, C. 17° —siguiendo expresamente a RODRÍGUEZ COLLAO—, señala que la potestad punitiva administrativa puede entenderse como “*el poder con que actúan los órganos estatales no jurisdiccionales investidos de atribuciones para sancionar hechos ilícitos*”. En el mismo sentido, el mensaje del Boletín N° 3.475-06, del Proyecto de ley que establece las bases de los procedimientos administrativos sancionatorios y modifica la Ley N° 19.884, sobre transparencia, límite y control del gasto electoral, expresamente señalaba que una de las vías de manifestación del *ius puniendi* del Estado es a través de la vía administrativa, en la que lo esencial es que “*el juez no interviene más que eventualmente y a posteriori, por la vía común del recurso contencioso-administrativo*”.

²⁷⁹ STC Rol N° 725, de 26 de junio de 2008, C. 28°. También la SCS Rol N° 1.079-2014, de 30 de octubre de 2014, C. 9°, parte de que la responsabilidad administrativa se materializa a través de un acto administrativo dictado por la Administración, y la responsabilidad penal se hace efectiva a través de una sentencia condenatoria ejecutoriada dictada por un órgano jurisdiccional, manifestación del carácter de *ultima ratio* de este medio de control social.

que no tienen competencia penal²⁸⁰, sin embargo, el punto es discutido, porque hay quienes consideran que la imposición de sanciones por parte de tribunales no penales no es propiamente una sanción administrativa²⁸¹, ya que lo esencial de estas últimas es la supresión de la garantía jurisdiccional en la imposición de la sanción²⁸².

Hay argumentos para ambas posturas. A lo que debe sumarse, según veremos, que, en el caso de la sanción impuesta por un tribunal, respecto de atentados en contra de la libre competencia, la historia de la ley y parte de la doctrina entienden que se está ante una sanción administrativa²⁸³.

Para los efectos de esta investigación, tomaremos el concepto de sanción administrativa en sentido amplio, porque lo que buscamos es determinar la admisibilidad constitucional de la sanción en los supuestos de elusión. Si se considerase que esta sanción impuesta por un tribunal no penal es distinta de la sanción administrativa, estaríamos ante un tercer tipo de Derecho sancionador, al que habría que aplicar principios garantistas, y resultarían trasladable a este ámbito los principios penales.

Por lo demás, la naturaleza administrativa de este ilícito fluye de la historia de la Ley N° 20.780²⁸⁴, la doctrina (escasa) que se ha pronunciado sobre esta figura²⁸⁵ y lo expresado por el SII²⁸⁶, a lo que agregamos que hay doctrina que constata que si bien la tendencia es que las sanciones administrativas sean impuestas por la propia Administración, ello no

²⁸⁰ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 153-157, entiende que la sanción administrativa bien puede ser determinada por un tribunal porque a su juicio lo característico de uno y otro ámbito no es el órgano que la impone, sino que es lo que se busca con uno y otro mecanismo de control social: el Derecho penal busca prevenir o castigar conductas específicas —pese a lo cual se reconocen amplias posibilidades de conducta al individuo—, mediante una sanción que incide en el ámbito de la libertad general; la sanción administrativa opera en el ámbito de la libertad general, imponiéndole a los individuos ciertos deberes de actuación y la sanción, en este caso, vendrá porque se ha infringido un deber susceptible de ser entendido como parte del ordenamiento jurídico vigente. Por lo demás, el propio SUAY RINCÓN, José. *Sanciones administrativas*. Zaragoza: Publicaciones del Colegio Real de España, 1989, pp. 56; 100, reconoce que, a nivel comparado, es frecuente que participen en el procedimiento sancionatorio instancias ajenas a la Administración, como son los jueces, sin embargo, a su juicio, estas sanciones no son administrativas.

²⁸¹ En este sentido la doctrina penal: VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio de paradigma en el derecho sancionatorio administrativo. *Política criminal*. 2017, Vol. 12, N° 24, pp. 999-1000, para quien hay importantes ámbitos de Derecho sancionatorio no penal que no son Derecho sancionatorio administrativo, dentro del cual incluye una parte del Derecho contravencional tributario. MAÑALICH, Juan Pablo. El principio ne bis in idem..., cit., p. 545.

²⁸² HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., pp. 165-167; 363.

²⁸³ Retomaremos este punto en el Capítulo IX.3.

²⁸⁴ El entonces Ministro de Hacienda manifestó que la figura del artículo 100 bis del CT correspondía a una multa administrativa. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 1392.

²⁸⁵ MATUS ACUÑA, Jean Pierre. Aspectos penales de la reforma tributaria..., cit., p. 264. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 139.

²⁸⁶ Circular N° 65, de 2015, pp. 28-29.

es impedimento para establecer un sistema en el que todas estas sean impuestas en sede jurisdiccional desde el inicio²⁸⁷.

Lo que llama la atención de la regulación de la infracción del artículo 100 bis del CT es que se exija precisamente la intervención de un tribunal. No puede sostenerse que la razón a esta situación se encuentre en la cuantía de la multa. El monto de la misma asciende “hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente”, con tope de 100 UTA²⁸⁸. Si se impone la máxima cuantía de la multa, esto es, las 100 UTA ascenderían a \$55.920.000 de pesos chilenos, lo que equivale aproximadamente a 72.508 euros²⁸⁹.

Se trata de una multa elevada, pero el Derecho administrativo sancionador chileno contempla multas de cuantía muchísimo superior y que son impuestas directamente por la Administración²⁹⁰. Solo por nombrar algunas, las que impone la Superintendencia de Electricidad y Combustibles²⁹¹ y la Superintendencia de Valores y Seguros²⁹², de cuantía que excede, por lo demás, los propios límites impuestos en materia penal²⁹³.

²⁸⁷ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 153. Debe señalarse, no obstante, que en la cultura nacional está muy enraizado el hecho de que un elemento característico de este tipo de ilícitos es, precisamente, que sea impuesta por la Administración, y es que BERMÚDEZ SOTO, por ejemplo, considera este elemento dentro de la definición de la sanción administrativa al señalar que es “aquella retribución negativa prevista por el Ordenamiento jurídico e impuesta por una Administración Pública por la comisión de una infracción administrativa”. BERMÚDEZ SOTO, Jorge. Elementos para definir las sanciones administrativas..., cit., p. 326, y el mismo autor en un trabajo posterior reafirma el hecho de que el elemento esencial del ejercicio de la potestad sancionatoria es la posibilidad de imponerlas directamente, sin concurso o autorización previa de un tribunal. EL MISMO. *Derecho administrativo general...*, cit., p. 238. También MENDOZA ZÚÑIGA, Ramiro A. Acerca del principio general de intransmisibilidad..., cit., p. 140.

²⁸⁸ La UTA establecida para el mes de agosto de 2017, corresponde a \$ 559.200 pesos chilenos.

²⁸⁹ El euro observado al 1° de agosto de 2017, corresponde a 771,23 pesos chilenos.

²⁹⁰ Como reconoce la doctrina, en ocasiones las sanciones que puede aplicar la Administración pueden resultar más graves que las establecidas en sede penal. En este sentido, GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo...*, cit., p. 168. CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 86; 91.

²⁹¹ De conformidad con los artículos 16 y 16 A, N° 1 de la Ley N° 18.410, pueden ascender a 10.000 UTA (7.250.755, 29 euros).

²⁹² El artículo 27 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Valores y Seguros (D.L. N° 3.538, de 1980), “[l]as sociedades anónimas sujetas a la fiscalización de la Superintendencia que incurrieren en infracciones a las leyes, reglamentos, estatutos y demás normas que las rijan, o en incumplimiento de las instrucciones y órdenes que les imparta la Superintendencia, podrán ser objeto de la aplicación por ésta, sin perjuicio de las establecidas específicamente en otros cuerpos legales o reglamentarios, de una o más de las siguientes sanciones:

[...]

2) Multa a beneficio fiscal, hasta por un monto global por sociedad equivalente a 15.000 unidades de fomento. En el caso de tratarse de infracciones reiteradas de la misma naturaleza, podrá aplicarse una multa de hasta tres veces el monto máximo antes expresado; y [...].”

²⁹³ El artículo 25 inciso 6° del CP prescribe que “[l]a cuantía de la multa, tratándose de crímenes, no podrá exceder de treinta unidades tributarias mensuales; en los simples delitos, de veinte unidades tributarias

De otra parte, las sanciones pecuniarias establecidas para ciertos delitos fiscales²⁹⁴ también se configuran sobre la base de porcentajes de los impuestos eludidos o evadidos —que oscilan entre el 50 y el 400% de estos—, pero en tal caso sin topes. Si el Director ejerce la opción del artículo 162 del CT, el monto será fijado por el TTA.

La explicación a este trato diferenciado no puede encontrarse en el hecho de que en el caso de la infracción administrativa se haya cobrado previamente al contribuyente la diferencia de impuestos, porque ocurre que diversas disposiciones del Código Tributario dejan claro que la determinación de la responsabilidad penal y el cobro «civil» de los impuestos corren por carriles separados²⁹⁵, y es perfectamente posible que se cobre el 100% de la diferencia de impuestos, con los reajustes, intereses y recargos legales, y que se sancione al contribuyente por la comisión de un delito fiscal con una multa correspondiente al porcentaje de los impuestos eludidos o defraudados.

La doctrina que ha analizado el artículo 100 bis del CT, plantea que su sanción se afectaría el principio *non bis in idem*, porque la conducta ya se encuentra sancionada como delito tributario en el artículo 97 N° 4 del CT²⁹⁶, y otros vinculan la obtención del doble cobro (por diferencia de impuestos y a título de multa), como una infracción al principio de proporcionalidad²⁹⁷.

Por ahora, es suficiente señalar que en el caso de la conducta infraccional del artículo 100 bis del CT, la sanción administrativa tiene como sujeto activo al asesor fiscal, por haber planificado o diseñado un entramado negocial que luego es calificado por un juez como

mensuales, y en las faltas, de cuatro unidades tributarias mensuales; todo ello, sin perjuicio de que en determinadas infracciones, atendida su gravedad, se contemplen multas de cuantía superior”. VAN WEEZEL toma esta norma y la vincula con las penas pecuniarias establecidas para los delitos tributarios. Para el autor, esta disposición da cuenta del principio de proporcionalidad, en el sentido de que la ley ha de establecer multas en un sentido proporcional a la gravedad del delito. VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios...*, cit., p. 95.

²⁹⁴ Básicamente los establecidos en los incisos 1°, 2° y 3° del artículo 97 N° 4 del CT, y en los N°s 5 y 9 de la misma disposición.

²⁹⁵ El artículo 162 inciso 5° del CT, prescribe que “[l]a interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Juez Tributario y Aduanero para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente”, y por lo demás, el propio artículo 105 inciso final del mismo cuerpo legal, prescribe que el ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos. Es más, la Excma. Corte Suprema desprende de esta disposición que el procedimiento penal y el administrativo sancionatorio ostentan una naturaleza común. SCS Rol N° 16.694-2014, de fecha 27 de junio de 2014, C. 6°.

²⁹⁶ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. Análisis crítico de la norma antielusiva..., cit., pp. 165; 170.

²⁹⁷ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., pp. 76-77.

abusivo o simulado. Así, encontramos que los sujetos son distintos y la conducta sancionada también²⁹⁸.

Como puede apreciarse, la Administración impone directamente multas muchísimo más elevadas que las que pueden recaer sobre el asesor fiscal que ha diseñado o planificado una operación de ingeniería fiscal elusiva. Sin embargo, el legislador sustrae la determinación de esta infracción de la competencia del ente fiscalizador y la radica en un tribunal de justicia. ¿Qué hace que la sanción a los asesores fiscales sea tan especial que hace excepción al régimen tributario y al régimen sancionador general?

No encontramos una explicación a esta redacción en la historia de la Ley N° 20.780, porque fue en el tantas veces mencionado «Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más Inclusivo», el documento a través del cual se acordó que serían los TTA los órganos jurisdiccionales competentes²⁹⁹.

Hemos sostenido que al ilícito administrativo del artículo 100 bis del CT se le aplican los principios penales, pero de manera matizada. La sanción debiera ser aplicada por la Administración. Dos explicaciones pueden darse a que, en cambio, la determine un juez: de una parte, la certeza de que de esta manera se respetará el debido proceso y se impondrá una sanción luego de tramitado un proceso judicial regido por el principio de bilateralidad de audiencia. Sin embargo, si la sanción hubiese sido impuesta por la Administración, de todos modos el asunto hubiese podido ser revisado por un tribunal. De ahí que, a nuestro entender, la explicación radique en el efecto disuasivo que se espera para este tipo de conductas³⁰⁰, pues es muy distinto³⁰¹ que la Administración sancione a un particular, a que la responsabilidad administrativa sea determinada por un tribunal, porque el efecto o impacto social es mayor³⁰¹.

²⁹⁸ Es cierto que el asesor fiscal puede ser partícipe de la conducta del contribuyente en cuanto autor de delito tributario, por lo que nuevamente dejamos planteada la duda acerca de cómo ha de ser resuelta esta cuestión: si aplicando el principio de *non bis in idem*, y aplicando alguna regla para solucionar los concursos, u optando por la aplicación de ambas sanciones, tomando como punto de partida que el ámbito penal y el administrativo son distintos.

²⁹⁹ Sin entrar en la polémica de las diferencias o relaciones entre el Derecho administrativo sancionador y el Derecho penal, debe manifestarse que GOLDSCHMIDT, principal exponente de las tesis sustancialistas, llega a sostener que la pena administrativa no debiera ser impuesta por la Administración, sino por tribunales administrativos, como mecanismo de protección y garantía de los ciudadanos. GOLDSCHMIDT citado por CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 80.

³⁰⁰ Resulta innegable el efecto disuasivo que tiene la aplicación de una sanción. Como afirman MORESO y VILAJOSANA, la presencia de una norma que sancione el impago de tributos puede hacer tan costosa esta opción, que el sujeto acabe modificando sus preferencias y opte por pagar los tributos correspondientes. MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep Maria. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 38.

³⁰¹ A este respecto, nos permitimos tomar como base las reflexiones de HERNÁNDEZ BASUALTO, quien compara el efecto simbólico de la multa más alta impuesta por una Superintendencia, con la simple

2.2.3. Consecuencias derivadas de la naturaleza jurídica de este ilícito

El hecho de que el ilícito regulado en el artículo 100 bis del CT corresponda a una infracción administrativa y no de un ilícito penal, tiene incidencia respecto del estatuto jurídico aplicable. Y es que el Tribunal Constitucional chileno, siguiendo la jurisprudencia de su homónimo español, ha establecido que se aplican con matices los principios penales³⁰².

Así se ha señalado que la aplicación de los principios penales en materia de derecho administrativo sancionador determina que, respecto de la infracción del artículo 100 bis del CT, rijan el principio de legalidad; la presunción de inocencia o no culpabilidad, lo cual se encontraría reconocido en la frase “*respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado*” el estándar de convicción penal³⁰³.

2.3. El asesor fiscal como sujeto activo y la responsabilidad de la persona jurídica

Los sujetos activos de la infracción aparecen mencionados con la generalidad y abstracción necesaria, pues la disposición prescribe que cometerá esta infracción “[l]a persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado [...]”.

En este punto encontramos una nueva variación con la redacción originariamente proyectada por el Gobierno, ya que esta contenía una enumeración específica de los profesionales que podían cometer la infracción³⁰⁴. La enumeración intentaba ser comprensiva de todas las personas que pudieran participar en el diseño o planificación de

imposición por parte de un juez de garantía de una medida en el contexto de una suspensión condicional del procedimiento, que no es pena desde un punto de vista jurídico ni supone condena, sin embargo, genera mayor impacto social. HERNÁNDEZ BASUALTO, Héctor. La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Chile. *Política criminal*. 2010, Vol. 5, N° 9, p. 211, nota 20.

³⁰² En efecto, BERMÚDEZ SOTO, siguiendo al Tribunal Constitucional chileno, considera respecto de este tipo de infracciones que tales principios resultan aplicables, aunque con matices, y dada la diversidad comprendida en el Derecho sancionador, la aplicación de los principios, en algunos casos, quedará en algo más que un nombre, pero que en todo caso resultan claramente distinguibles de aquellos del ámbito penal. De ahí que resulte a lo menos discutible la idea de un *ius puniendi* único del Estado. BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo general...*, cit., pp. 332; 334-335. También CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 112, y los Dictámenes de la Contraloría General de la República N°s 28.226, de 2007; 62.188, de 2009, 63.697, de 2011, 13.790, de 2013 y 60.341, de 2013, que manifiestan que, a pesar de que en materia administrativa se admite cierta atenuación de los principios que limitan la potestad del Estado para aplicar sanciones, tolerando mayores grados de discrecionalidad, lo cierto es que de ninguna manera ello se podría traducir en la desaparición de estos, puesto que sería del todo ilógico que el infractor administrativo carezca de derechos y garantías que se le reconocen al delincuente, o que el juez penal tuviera límites que no se apliquen al órgano administrativo sancionador.

³⁰³ BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 140-141.

³⁰⁴ “Artículo 100 bis. El asesor, abogado, contador, auditor, sociedad o empresa, que participe en el diseño, planificación o implementación de los actos [...]”.

la estrategia fiscal que luego sería implementada por el contribuyente, pues incluía al «asesor» y a la «empresa», con las consiguientes dificultades a la hora de determinar cada uno de estos conceptos no definidos en la legislación tributaria³⁰⁵. La norma contemplaba al abogado, luego un licenciado en Derecho que no hubiera jurado ante la Excm. Corte Suprema, ¿podía ser sujeto activo?

La actual formulación constituye un avance y dota a la norma sancionadora de la necesaria determinación y abstracción. A nuestro juicio, el sujeto activo de la infracción es el asesor fiscal³⁰⁶. El SII, sin embargo, parece interpretar más ampliamente la disposición e incluye al contribuyente³⁰⁷, postura que no compartimos, por un argumento de texto, ya que los verbos rectores corresponden a «diseñar» y «planificar», conductas que generalmente serán efectuadas por un tercero con conocimientos técnicos³⁰⁸.

El asesor tributario o fiscal, en cuanto persona natural, es “*un profesional que desarrolla una labor de asistencia técnica y de orientación a su cliente —con o sin su representación—, en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus deberes materiales y formales de contenido tributario ante la Hacienda Pública, planificando, normalmente, la fiscalidad del obligado tributario*”³⁰⁹. Estas mismas funciones pueden ser asumidas por profesionales que actúan bajo el ropaje de una persona jurídica.

La norma contempla como sujeto activo a la persona natural o jurídica que desarrolle la conducta típica. El supuesto en que quien comete la infracción es una persona natural o física es relativamente sencillo: un abogado o contador o persona con conocimientos suficientes para asesorar tributariamente a clientes con el objetivo de lograr una rebaja impositiva, a través del diseño o planificación de actos, contratos o negocios que luego son judicialmente declarados elusivos, sin estar amparado por la personalidad jurídica de un ente moral.

³⁰⁵ Acerca de la utilización del concepto de empresa en la legislación tributaria y su significación, vid. FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Reorganización empresarial..., cit., pp. 174 y ss.

³⁰⁶ Así lo manifestó en el parlamento el ministro de Hacienda, al señalar que la disposición en comento sanciona a los asesores de una planificación elusiva. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 529.

³⁰⁷ Es así como la Circular N° 65, de 2015, p. 28, instruye que el “*sujeto sancionado puede ser tanto el contribuyente como cualquier otra persona, natural o jurídica, que haya diseñado o planificado los actos de que se trata. En esta situación pueden encontrarse asimismo los asesores tributarios que han realizado las conductas aludidas*”.

³⁰⁸ Por ello compartimos la crítica efectuada por BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión*..., cit., pp. 143-144, quien entiende que el espíritu de la norma es generar un efecto disuasorio en los asesores fiscales para evitar que propongan este tipo de «productos», atacando la elusión en su origen. Sin embargo, nos parece que sus restantes argumentos (ubicación de la normativa y vulneración del principio *non bis in idem*), no resultan atinentes.

³⁰⁹ PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. Responsabilidad penal..., cit., p. 73.

Creemos que el examen de la regulación de la responsabilidad de la persona jurídica merece un análisis separado, teniendo presente las deficiencias técnicas que presenta su regulación.

2.3.1. La deficiente técnica legislativa al regular a la persona jurídica como sujeto activo

La norma expresamente sanciona a las personas jurídicas³¹⁰. Una de las diferencias que tradicionalmente se estableció para distinguir a las sanciones administrativas de los delitos, fue que las primeras podían ser cometidas por personas jurídicas, mientras que en el ámbito criminal regía la máxima *societas delinquere non potest*³¹¹, aspecto hoy solucionado tanto en la legislación española cuanto en la chilena, donde se incluye un catálogo de ilícitos respecto de los cuales se hace responsable a la persona jurídica.

El sentido de la mención expresa a la persona jurídica como sujeto activo del ilícito del artículo 100 bis del CT, es más bien aclaratorio, y lo que busca es precisar que estas también pueden ser responsables de la comisión de la infracción³¹² con ciertas particularidades, porque, el propio artículo 98 del CT prevé la posibilidad de que las personas jurídicas puedan cometer estos ilícitos, cuando prescribe que de las sanciones pecuniarias responde el contribuyente y los demás obligados tributarios, y entiende que la sanción —generalmente una multa— puede perfectamente ser cumplida y asumida por una persona jurídica³¹³.

En sede administrativa, por tanto, no se han realizado mayores cuestionamientos a la hora de aceptar la responsabilidad administrativa de la persona jurídica. La justificación de este hecho se encuentra en el principio de personalidad de las sanciones, ya que

³¹⁰ Como apunta en España PÉREZ ROYO, en general, respecto de las sanciones administrativas, y en particular con referencia a las infracciones tributarias, se ha admitido la capacidad jurídica de los entes morales para ser responsables directos de las infracciones. Ello se explica por la menor relevancia que hasta épocas recientes se le atribuyó al elemento subjetivo y al propio juicio de la culpabilidad en las infracciones no estrictamente penales y la naturaleza meramente pecuniaria de las sanciones administrativas, lo que elimina el obstáculo de la incapacidad de penal. PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones...*, cit., p. 281.

³¹¹ Vid. NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 391 y ss. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., pp. 81 y ss.

³¹² Y es que, como señala CORDERO QUINZACARA, una de las características de las infracciones administrativas, a diferencia de lo que acontece en materia penal, es que las personas jurídicas pueden ser autoras de estas, salvo que la ley o por la naturaleza de la infracción se entienda que solo pueden ser cometidas por personas naturales. CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 263.

³¹³ MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 265. En el mismo sentido VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios...*, cit., pp. 89-90, para quien el artículo 98 en relación con el 8 N° 5, ambos del CT, establece la responsabilidad contravencional de la persona jurídica.

expresamente el ordenamiento jurídico les reconoce capacidad de acción y resulta necesario desde una perspectiva político-represora. En el fondo, cuando el legislador considera que una determinada persona es obligada por un precepto, le está reconociendo una capacidad de acción jurídica para cumplirlo, lo que justifica que se asocie una consecuencia jurídica para su infracción³¹⁴.

Desde el momento en que el legislador tributario decidió establecer que la responsabilidad de la persona jurídica debía regularse de forma especial, era necesario contestar a una gran interrogante: determinar quiénes son las personas físicas encuadradas en las empresas cuyas acciones pueden ser imputadas a las personas jurídicas, ya que, para algunos, basta la mera dependencia orgánica; para otros, es necesario que la actuación la lleven a cabo los altos directivos³¹⁵. Y la verdad es que, como veremos, pareciera que en el ilícito que analizamos, esta solo es responsable administrativamente en el papel, pues la multa recae patrimonialmente en una persona distinta, por la infracción de ciertos deberes.

La responsabilidad de las personas jurídicas, en el caso de la infracción del artículo 100 bis del CT, tiene ciertas particularidades que a nuestro juicio resultan interesantes de poner de relieve. Si se examina la regulación que originariamente fue enviada al Congreso por el Gobierno, es posible percatarse de que el inciso 2º del artículo 100 bis proyectado prescribía “[p]ara estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada podrá, además, ser aplicada a sus directores, o representantes legales”. De la lectura de la disposición resulta evidente que la norma distinguía entre quien cometía la infracción, que en este caso era la persona jurídica, y quienes eran responsables de solventar la sanción, pues la misma «podía» ser aplicada «además» de la persona jurídica a los directores o representantes legales.

Claramente era una facultad discrecional que se otorgaba a la Administración tributaria. Ella era la que determinaba la comisión de la infracción e imponía la multa no sujeta a ningún tipo de criterio que permitiese precisar cuándo ello acontecía. Pero, por el contrario, quedaba suficientemente establecido que la sociedad era responsable de la comisión de la infracción y de la sanción.

La redacción, finalmente aprobada por el Congreso del inciso 2º de la norma en comento, impide afirmar que la persona jurídica sea responsable de la sanción, toda vez que la

³¹⁴ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., p. 96.

³¹⁵ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 394.

disposición expresa que “[p]ara estos efectos, en caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, la sanción señalada será aplicada a sus directores o representantes legales si hubieren infringido sus deberes de dirección y supervisión”.

De la comparación de ambas redacciones es evidente que se precisó en qué casos serían responsables los directores o representantes legales, porque se exige que hayan infringido sus deberes de dirección y supervisión. Ya tendremos ocasión de detenernos en este punto. Sin embargo, más interesante es que se eliminó toda referencia a que la sanción podrá aplicarse además a estas personas. La disposición, por tanto, deja sin atribución de responsabilidad en la sanción a la persona jurídica.

De lo anterior se sigue, a nuestro juicio, que sin perjuicio de que la norma considere en el inciso 1º que la comisión de la infracción puede ser cometida tanto por una persona jurídica como por una persona natural, en los hechos, ello no deja de ser una declaración de principios, pues, en definitiva, la atribución de responsabilidad a la persona jurídica ha de tener lugar por la actuación de sus órganos³¹⁶, ya que ella está imposibilitada *per se* para actuar en la vida jurídica³¹⁷, y la sanción recaerá en el patrimonio de una o más personas naturales distintas.

La forma como el artículo 100 bis del CT regula la responsabilidad administrativa de la persona jurídica es particular, porque anuda la imposición de una sanción a la omisión de deberes de sus órganos. Derechamente, establece que responden patrimonialmente los directores y representantes legales³¹⁸, por lo que la conducta sancionada es, en definitiva,

³¹⁶ La conclusión anterior se ve reforzada si se tiene a la vista el hecho de que durante la tramitación de la Ley N° 20.780 en el Congreso, se presentó una indicación, primero del Sr. Horvath y luego conjunta de este con los senadores Sres. Bianchi, Guillier y Quinteros, para modificar la redacción del artículo 100 bis del CT, que en lo referente al inciso 2º prescribía que “[e]n caso que la infracción haya sido cometida por una persona jurídica, dicha sanción se aplicará sin perjuicio de la responsabilidad que le pueda corresponder a aquellos de sus directores o representantes legales por su participación directa en la conducta sancionada o por infracción a sus deberes de dirección y supervisión”. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 2144-2145. La regulación propuesta fue declarada inadmisibles, pero mejoraba sustancialmente la forma de hacer efectiva la responsabilidad administrativa del ente moral. Evidentemente, dejaba establecido que la sanción se aplicaba a la persona jurídica, y que podía recaer también en los directores o representantes legales cuando estos cometieran la conducta.

³¹⁷ Desde una perspectiva comparada, LÓPEZ LÓPEZ expresa que, en general, los regímenes de imputación administrativa que sancionan a las personas jurídicas conjuntamente con los órganos o personas físicas que por ellas actúan, se basan en un esquema de doble punición. La explicación es sencilla, pues las sociedades actúan a través de sus órganos, por lo que con la sanción a aquella no se agota la responsabilidad. Existe todavía una parcela de responsabilidad también para el órgano. Ambos sujetos responden a título propio, porque realizan la conducta de manera conjunta, y el elemento volitivo ha de analizarse en la persona física que sí cuenta con capacidad necesaria. Pese a los cuestionamientos que pudiesen surgir de *non bis in idem*, la doctrina alemana entiende que se sanciona a dos personas distintas. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., pp. 105-106; 108-109. No es este el modelo que sigue el artículo 100 bis del CT.

³¹⁸ Así, por lo demás, parece entenderlo el SII, ya que en la Circular N° 65, de 2015, p. 28, expresamente manifiesta “[s]i la infracción es cometida por una persona jurídica, la sanción se aplicará a los directores

que la planificación o diseño de los actos elusivos haya tenido lugar por un incumplimiento de estas personas de deberes de «dirección» y «supervisión»³¹⁹. Si no existe omisión de tales deberes, independientemente de que se haya llevado a cabo alguna de las dos conductas típicas, no se podrá sancionar a la persona jurídica. En dicho caso, la persona jurídica comete la infracción, pero no se cumplen las exigencias necesarias para imponer la sanción.

Otra cosa será que, determinado que el director o representante legal incurrió en omisiones en el ejercicio de sus deberes, tenga la solvencia necesaria para responder con su patrimonio de la cuantía de la multa que se le imponga³²⁰.

2.3.2. La sanción al colaborador necesario que aporta un «bien escaso»

Hemos manifestado que se sanciona al asesor fiscal en tanto colaborador necesario en la conducta de un tercero, el contribuyente, que es quien deberá implementar la estructura contractual o negocial diseñada o planificada. Lo central es dejar sentado que el asesor no sustituye la voluntad de su cliente, sino que ayuda a formarla³²¹.

Se le sanciona porque se estima que su intervención es imprescindible para lograr el ahorro tributario³²² obtenido a través del abuso de las formas jurídicas o de la

o representantes legales, sólo en el caso que hubieran infringido sus deberes de dirección y supervisión”, y agrega “[p]or tanto, si una consultora o estudio ha efectuado para un contribuyente los actos que se sancionan, la multa se aplicará a sus directores o representantes legales, a quienes corresponde la dirección o supervisión del trabajo que realiza su representada, en la medida que hayan infringido estos deberes”.

³¹⁹ Exigencia necesaria a fin de cumplir con el principio de personalidad de las sanciones, según el cual, el legislador está obligado a anudar la imposición de la sanción solo a aquel que participó en la realización de la conducta ilícita objeto de sanción. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., p. 63.

³²⁰ En efecto, LÓPEZ LÓPEZ constata los problemas que surgen cuando solo se sanciona al administrador o a la persona natural responsable, cuando se imputa responsabilidad a la persona jurídica. Ocurre que estas personas pueden carecer de patrimonio suficiente para satisfacer la sanción impuesta y, como contrapartida, la sociedad, que es la que ha asumido directamente la ventaja económica de la violación sancionada, queda impune, en circunstancias que es la que estará, presumiblemente, en mejores condiciones de pagar la sanción. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., pp. 99-100.

³²¹ PONT CLEMENTE, Joan Francesc. Responsabilidad penal... cit., p. 74.

³²² Y es que como señala PONT CLEMENTE, la complejidad de los ordenamientos tributarios es tal, que el contribuyente no puede por sí mismo determinar cuál es la fórmula más conveniente a los fines de obtener una menor tributación, por lo que “*toma sus decisiones contando con la ayuda de las opiniones de un experto tributario, quien le aconseja, aunque sin sustituir nunca su voluntad*”. PONT CLEMENTE, Joan Francesc. Responsabilidad penal... cit., p. 87. En Chile, VAN WEEZEL manifiesta que la complejidad del sistema fiscal impide que en la inmensa mayoría de los casos sea el contribuyente el que determine la obligación tributaria, porque se le exija un conocimiento relativamente profundo de la legislación vigente y de las interpretaciones efectuadas por el Director, por lo que, o bien se recurre a la adecuada asesoría, o se renuncia a la actividad económica en cuestión. VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios...*, cit., pp. 63-64.

simulación³²³, facilitándole al contribuyente un «bien escaso»³²⁴. En efecto, creemos que el legislador parte de la base de que el asesor fiscal tiene un conocimiento acabado de las leyes tributarias de los criterios interpretativos del SII, del estado de la jurisprudencia, pero también, y muy especialmente, de contabilidad³²⁵.

Por estos motivos, consideramos que no es posible aceptar que el contribuyente pueda ser sujeto activo de esta infracción: en la inmensa mayoría de los casos, carecerá de los conocimientos técnicos requeridos, y, de tenerlos, no participaría de una conducta ajena, razón por la cual variarían, a nuestro juicio, el título de castigo³²⁶.

Ahora bien, debe existir una relación causal entre la contribución del cooperador y la realización del resultado, de modo que si se suprimiese mentalmente su conducta, no podría considerarse elusiva —abusiva o simulada— la planificación tributaria implementada por el contribuyente³²⁷. Lo que no debe perderse de vista, y conviene reiterarlo, es que en definitiva está en manos del contribuyente el hecho de que se ejecuten actos, contratos y negocios elusivos, situación que escapa totalmente al control del sujeto

³²³ De hecho, SÁNCHEZ PEDROCHE considera que respecto de la simulación y del fraude a la ley, la intervención del asesor fiscal es casi obligatoria, pues lo normal será que el contribuyente carezca de la capacidad y conocimientos necesarios para adecuar la operación económica que pretende realizar a la alternativa fiscalmente menos gravosa. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Responsabilidad penal...*, cit., p. 292. En Chile en contra BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 101, para quien “no es indispensable ni necesario que la misma [planificación tributaria] haya sido diseñada por un asesor tributario [...], ya que evidentemente la misma puede obedecer a actos decididos, elaborados, celebrados y ejecutados directamente por el contribuyente”. Por todo lo analizado en los Capítulos IV, V y VI, nos permitimos disentir del criterio de este autor.

³²⁴ GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Autor y cómplice en el derecho penal*. Madrid: Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones e intercambio, 1966, pp. 151 y ss. Si bien es cierto, el citado autor rebautizó su teoría años después por el de actos no-neutrales en su obra “A vueltas con la imputación objetiva, la participación delictiva, la omisión impropia y el Derecho penal de la culpabilidad”. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Vol. LXVI, 2013, pp. 33-87, creemos que el núcleo de lo sostenido en su primitivo trabajo es perfectamente aplicable a la infracción que nos convoca, más aún, teniendo presente su asunción por la jurisprudencia al valorar la intervención del asesor fiscal en el ilícito tributario. El conocimiento necesario para diseñar o planificar la tributación de una persona es tan técnico, que solo está al alcance de un reducido grupo de profesionales. De esta forma, sin la intervención del asesor, el contribuyente no podría haber obtenido el ahorro impositivo que posteriormente es cuestionado por la autoridad administrativa.

³²⁵ La infracción, sin embargo, como apunta MASSONE PARODI, no contempla el aprovechamiento o las ventajas derivadas de la planificación o diseño. MASSONE PARODI, Pedro. *Principios...*, cit., p. 685, a pesar de que el citado autor considera que ello puede ser todavía más grave. A nuestro juicio la no inclusión de esta conducta en la infracción administrativa se explica por la existencia de un ilícito penal, como es el artículo 97 N° 4 del CT, que sin lugar a duda capta las conductas simuladas desarrolladas por el contribuyente, y por el hecho de que el objetivo perseguido con esta infracción difiere del sentido que tendría sancionar a quien explote o se aproveche de los actos, negocios y contratos. Lo que busca es desincentivar que el asesor proponga planificaciones tributarias reñidas con el ordenamiento jurídico.

³²⁶ Otro análisis, y que excede a la presente investigación, será determinar si la conducta del contribuyente, además de no ser admitida desde el punto de vista de la correcta determinación de los impuestos, puede dar lugar a la comisión de un ilícito penal tributario.

³²⁷ Cfr. SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. *Responsabilidad penal...*, cit., pp. 261-262.

activo de la infracción, pero que, sin embargo, es exigida por el tipo. La infracción o se verifica o no se verifica, pero no admite ni tentativa ni frustración³²⁸.

Extendida está la concepción de que la infracción administrativa supone el quebrantamiento de una obligación previa existente³²⁹. En la legislación tributaria chilena, el ejercicio de la asesoría fiscal no se encuentra regulado más allá de las obligaciones que pueden emanar del Código de Ética dictado por cada colegio profesional vinculado a la asesoría fiscal. A pesar de ello, creemos que es posible inferir cuáles son las obligaciones si se examinan las sanciones que les impone la legislación.

En el caso en concreto que examinamos, creemos que el fundamento de la sanción se encuentra nuevamente en la vulneración del principio de la buena fe. Si el contribuyente es un colaborador de la Administración y a la base de la regulación de las cláusulas generales antielusión se encuentra el hecho de que este, con su conducta, infringió las exigencias derivadas de dicho principio, al asesor fiscal se lo sanciona, en primer lugar, para desincentivar este tipo de conductas desde su origen³³⁰ y, en segundo lugar, en cuanto colaborador necesario del contribuyente³³¹.

2.3.3. La sanción y los responsables de la multa

Este aspecto se podría analizar después de examinada la conducta típica, sin embargo, adelantaremos su análisis, pues creemos que en esta materia se da una relación inescindible entre el autor y el responsable.

³²⁸ MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 199, para quien no es admisible en materia infraccional ni la tentativa ni la infracción frustrada. Y es que, como afirma RODRÍGUEZ COLLAO, Luis. *Bases para distinguir...*, cit., p. 160, no tienen vigencia en el ámbito sancionador todas las disposiciones que permiten el castigo de las etapas anteriores a la consumación.

³²⁹ UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre delitos...*, cit., p. 1, quienes señalan que para que “*haya INFRACCIÓN tributaria debe existir previamente una OBLIGACIÓN tributaria cuyo incumplimiento implique la aparición de una SANCIÓN*”. GARCÍA NOVOA, César. *La imposibilidad de sancionar...*, cit., p. 129, para quien todas las sanciones —también las tributarias— tienen sentido, exclusivamente, si la obligación, cuya juridicidad protegen, existe, lo que no acontece cuando se evita la realización del hecho imponible y, consecuentemente, se impide el nacimiento de la obligación tributaria. Retomaremos este punto en el Capítulo IX.

³³⁰ ROMERO PLAZA, Carlos. La responsabilidad tributaria del asesor fiscal. *Revista Técnica Tributaria*. XXV Aniversario Especial. 2013, N° 100, p. 105, ha señalado que no debe perderse de vista el hecho de que las formas de elusión son cada día más complejas, las Administraciones fiscales han de adoptar medidas que tiendan a evitar la pérdida de ingresos tributarios, contexto en el que la figura del asesor fiscal tiene un papel de gran importancia.

³³¹ ROMERO PLAZA manifestaba la necesidad de regular al profesional que presta servicios fiscales, sea como persona natural o bien desde el marco de una persona jurídica, en el “*marco de una efectiva colaboración entre la Administración tributaria y los sujetos y entidades privadas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias*”. ROMERO PLAZA, Carlos. *La responsabilidad...*, cit., p. 103.

2.3.3.1. La cuantía de la sanción: los impuestos eludidos

La multa es determinada por un juez. El legislador establece la cuantía de la sanción, la que asciende hasta el 100% de los impuestos eludidos, e impone un tope a su importe, ya que la sanción no puede sobrepasar las 100 UTA³³².

Quizás, en la normativa primitivamente proyectada por el Gobierno, que no contemplaba el tope³³³, se veía más claramente pero, a nuestro juicio, el hecho de que la multa se asocie al monto de los impuestos eludidos evidentemente busca desincentivar este tipo de conductas³³⁴, más aún, si se tiene presente que los honorarios de los estudios, despachos, bufetes y consultoras que realizan este tipo de asesoría se pactan en base a un porcentaje del ahorro impositivo³³⁵. Sin embargo, en la actualidad, ha de tenerse presente que la multa la paga el director, o representante legal, quien no recibe en su patrimonio la integridad de los honorarios cobrados³³⁶.

De conformidad con el inciso 2º del artículo 109 del CT, cuando la multa deba calcularse sobre la base de los impuestos adeudados, como ocurre en la infracción del artículo 100 bis del CT, “*se determinarán sobre los impuestos reajustados según la norma establecida en el artículo 53*”. Ciertamente, a la hora de fijar su cuantía, el juez deberá tomar en consideración las circunstancias agravantes y atenuantes de responsabilidad contempladas en el CT³³⁷.

³³² El artículo 100 bis del CT establece que la conducta descrita será sancionada “*con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales, de no mediar dichas conductas indebidas, y que se determinen al contribuyente. Con todo, dicha multa no podrá superar las 100 unidades tributarias anuales*”.

³³³ Por lo mismo, la cuantía de la multa fue sumamente criticada durante la tramitación, y el tope se incluyó mediante una indicación presidencial de fecha 14 de abril de 2014. Si bien la limitación de la multa es vista como un avance en la regulación de la sanción administrativa, AVILÉS HERNÁNDEZ expresa que ello puede crear una «diferencia de compleja solución», pues los montos de ahorro impositivo que se generan en estas operaciones son muy elevados, como también lo son los honorarios, de forma tal que la amenaza de una sanción acotada puede hacer perder todo el efecto disuasorio pretendido. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 230.

³³⁴ HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., p. 160, da cuenta de que la explicación a la cuantía elevada en las sanciones administrativas no es otra que la intención de que la sanción disuada la conducta, y por lo anterior, el importe de la multa se relaciona con el beneficio ilícito obtenido o con los intereses en juego.

³³⁵ La OCDE ha constatado que inicialmente los honorarios se determinaban en base a las *straight hourly* (horas trabajadas para el cliente), así como en base al sistema de *fixed-fee basis* (base fija de honorarios) por sus servicios profesionales, lo que cambió cuando emergieron las estructuras arancelarias *value-based*, que generalmente estaban relacionadas con el eventual éxito de los esquemas de planificación o con el monto del ahorro tributario asegurado. OCDE. *Study into the role...*, cit., p. 15.

³³⁶ Y es que, como apunta VERGARA QUEZADA, el pago de las asesorías prestadas es efectuado a la persona jurídica, y la sanción recae no en esta ni en quien diseñó o planificó los actos o contratos, sino en quienes tenían el deber de supervisión y dirección respecto de tales trabajadores. VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., pp. 382-383.

³³⁷ El artículo 107 de CT, prescribe que el SII o el Tribunal Tributario y Aduanero deberán tener en cuenta:

Si bien es cierto que nada señala la legislación tributaria, la doctrina ha entendido que en el caso de que la infracción sea cometida por más de una persona, estas son obligadas al pago conjuntamente, a menos que la ley establezca otra regla³³⁸. A nuestro juicio, cuando dos o más personas cometan una infracción, la sanción deba ser impuesta a cada una de ellas, pues la reacción del ordenamiento jurídico se establece como consecuencia adversa de la comisión de una vulneración al ordenamiento jurídico de carácter individual. Otra cosa es que, en los hechos, el monto de la multa pueda resultar desproporcionado, para lo cual el legislador deberá establecer criterios que han de ser tomados en cuenta al determinar la cuantía.

Llama la atención, si se tiene en cuenta la experiencia comparada, el hecho de que la sanción se asocie directamente a la cuantía de los impuestos eludidos, y no a la entidad de los honorarios recibidos o susceptibles de ser recibidos³³⁹. Si bien alguna crítica ha habido a este respecto, en orden a que las sanciones nunca serán lo suficientemente altas como para abarcar el monto de los honorarios recibidos³⁴⁰, el ahorro impositivo es experimentado por el contribuyente y siempre será superior a los honorarios pagados, incluso, si se consideran aquellos que quedan sujetos al éxito de la planificación. Quizás esta sea la razón que explica el tope de la multa³⁴¹.

^{1°} La calidad de reincidente en infracción de la misma especie.

^{2°} La calidad de reincidente en otras infracciones semejantes.

^{3°} El grado de cultura del infractor.

^{4°} El conocimiento que hubiere o pudiere haber tenido de la obligación legal infringida.

^{5°} El perjuicio fiscal que pudiere derivarse de la infracción.

^{6°} La cooperación que el infractor prestare para esclarecer su situación.

^{7°} El grado de negligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión.

^{8°} Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezcan justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias”.

La STC Roles N^{os} 725 y 766, ambas de 26 de junio de 2008, Cs. 17°-19° y 16°-18°, respectivamente, declaran que la disposición establece parámetros impuestos por el legislador que deben tomarse en cuenta para aplicar la eventual sanción. De ello se sigue que incluso si el Director Regional —o agregamos nosotros quien determine la comisión de la infracción tributaria— ejerce la potestad sancionadora, ha de tenerlos en cuenta.

³³⁸ MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 264.

³³⁹ Vid. Capítulo VIII.2. Australia, Canadá y Reino Unido fijan la sanción al promotor en relación a los honorarios vinculados a la planificación. Solo en el caso de Nueva Zelanda encontramos una vinculación directa con el ahorro impositivo.

³⁴⁰ BRAITHWAITE, John. *Markets in Vice Markets in Virtue*. New York: Oxford University Press, 2005, p. 200, para quien es impensable que la sanción al promotor fiscal pueda tener una entidad tal que persuada, teniendo en consideración los honorarios posibles que alcanzan hasta el 40% del ahorro impositivo.

³⁴¹ En los ordenamientos que expresamente sancionan la elusión, no encontramos una limitación al tope de la multa, como ocurre en Chile, sino más bien circunstancias concurrentes que generan la rebaja en el porcentaje que aplicar a la base de cálculo de la sanción.

2.3.3.2. La multa y el principio de proporcionalidad

La sanción no puede tener por objetivo contribuir a la recaudación fiscal³⁴², sino infligir un mal por la contravención a la normativa efectuada, que tenga un carácter proporcional a la lesión del bien jurídico protegido. En virtud del principio de proporcionalidad, debe haber una correspondencia entre la infracción y la sanción, con interdicción de medidas innecesarias o excesivas³⁴³.

Ahora bien, la infracción sanciona la planificación o diseño de dos tipos de conductas distintas del contribuyente: el abuso, supuesto típico de elusión, y la simulación, prototipo de evasión, por el componente de ocultación y engaño que conlleva. Lo curioso es que la infracción administrativa contempla una misma sanción de multa en ambos supuestos, por lo que se refuerza la idea de que el objetivo perseguido por el ilícito es simplemente desincentivar estas conductas, ya que no hay una ponderación para el legislador desde el punto de vista del desvalor de acción de la conducta diseñada o planificada al contribuyente. Al parecer, lo único relevante es el desvalor de resultado: la merma en la recaudación para el Fisco.

Se entiende que a nivel de cobro civil de impuestos no existan diferencias entre la reacción del ordenamiento jurídico cuando hay abuso o simulación, pues lo perseguido no es más que la correcta determinación de los impuestos. Por el contrario, desde el punto de vista de la sanción, creemos es un error dogmático equiparar la sanción de ambas situaciones, porque, desde el punto de vista del desvalor de la acción, es más grave que la conducta diseñada o planificada haya buscado el engaño y la ocultación, en el caso de la simulación, que vulnerar el espíritu de la legislación y aprovechar la artificialidad del entramado comercial urdido para obtener un ahorro tributario, como ocurre en el abuso.

La multa que se aplicará tendrá un importe elevado³⁴⁴. El juez no tiene por qué imponerla en su cuantía máxima, pero viendo esta realidad, así como las multas impuestas por la Administración en otras áreas del derecho, resulta difícil sostener que se trate de una

³⁴² MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., pp. 252-253.

³⁴³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo...*, cit., p. 183.

³⁴⁴ Existe una cuantía mínima para poder hacer uso de las cláusulas generales antielusión ascendente a 250 UTM, por lo que en principio esta cantidad es el importe mínimo que puede tener la multa, y el artículo 100 bis del CT establece un tope a la multa de 100 UTA.

infracción administrativa leve y que no sobrepasa una medida modesta³⁴⁵. En su momento, incluso, se habló de que la cuantía de la multa era confiscatoria³⁴⁶.

En este punto, como han señalado las SSTC Roles N^{os} 2.946-2015, 2.995-2016, 3.053-2016 y 3.185-2016, todas de 27 de diciembre de 2016, a la hora de determinar el importe de una sanción administrativa ha de tener aplicación el principio de proporcionalidad, el que opera tanto al regular la sanción como al imponerla en el caso concreto³⁴⁷. De lo anterior se sigue, como ha señalado la STC Rol N^o 3.177-2016, de 27 de marzo de 2017, que para determinar si una sanción cumple con esta exigencia constitucional, es menester identificar el parámetro específico que reflejará el estándar consistente en la gravedad del delito y el *quantum* de la pena es el mejor reflejo de esa gravedad, ya que esta es la medida más objetiva, directa y de mayor impacto para expresar el desvalor social de la conducta.

Y es que el Tribunal Constitucional chileno ha vinculado la exigencia de proporcionalidad en la aplicación de la sanción con el principio de igualdad. En efecto, ha señalado que *“esa relación de equilibrio entre el castigo impuesto y la conducta imputada, que desde el campo penal se extiende como garantía a todo el orden punitivo estatal, lo cual viene a materializar tanto el derecho constitucional de igualdad ante la ley del artículo 19, N^o 2^o, cuanto aquella garantía que encauza la protección de los derechos en un procedimiento justo y racional consagrado en el artículo 19, N^o 3^o”*, de donde se desprende que un procedimiento justo y racional también debe garantizar la proporcionalidad de las medidas adoptadas. De esta forma, le está vedado al legislador —a riesgo de vulnerar el principio de proporcionalidad en el sentido de delimitación de la potestad sancionadora— prescindir de todo criterio para la graduación o determinación

³⁴⁵ CURY URZÚA, Enrique. Algunas reflexiones..., cit., p. 91.

³⁴⁶ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., p. 77, cuando la legislación no establecía aún el tope, señalando que la sanción resultaba confiscatoria y podía implicar una *“privación de los bienes necesarios para la mantención de la familia de un asesor al que se le encargó la redacción de un contrato cuestionado, tal vez sin que conociera las intenciones del mandante o sin que compartiera el juicio del fiscalizador denunciante”*.

³⁴⁷ En la primera dimensión de este principio, desde el punto de vista normativo, el legislador ha de contemplarla al establecer el rango mínimo y máximo de la punición —en base a la relevancia de los bienes jurídicos involucrados—, y luego en concreto cuando se aplica o determina la sanción específica mediante un acto singularizado, conforme con las reglas de graduación. El Tribunal Constitucional sigue en este punto a la doctrina, que ha manifestado que la aplicación del principio de proporcionalidad busca impedir que la ley autorice y la autoridad tome medidas innecesarias y excesivas. VERGARA BLANCO, Alejandro. Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador. *Revista de Derecho (Universidad Católica del Norte)*. 2004, Año 11, N^o 2, p. 144. En la misma línea CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 183, para quien el principio de proporcionalidad determina la relación que debe existir entre la gravedad de la conducta constitutiva de infracción y la correspondiente sanción. De esta forma, la determinación de los bienes jurídicos protegidos y las conductas punibles son una decisión entregada al legislador, pero esta no puede transformarse en una medida injusta en relación con la sanción que se debe aplicar.

del marco de la sanción a aplicar, sea en términos absolutos o de manera excesivamente amplia³⁴⁸.

El principio de proporcionalidad se vulnera, creemos, desde el momento en que el legislador sanciona de igual manera el diseño o planificación de dos categorías de actos, negocios o contratos diversos: los abusivos y los simulados. Es cierto que esta postura es consistente con la equiparación legal que hace de ambas al considerarlas conductas elusivas, pero a la hora de sancionar, dicha igualación no es aceptable, porque es evidente que en la simulación el hecho imponible se verifica, por lo que hay una cantidad que debe ser ingresada en arcas fiscales y no se hace porque se oculta a la Administración que el hecho gravado se realizó; en el abuso de las formas jurídicas, no hay verificación del hecho imponible.

Por lo anterior, aunque la norma no lo exija expresamente, el juez no puede sancionar de igual forma los supuestos en los que el asesor fiscal desarrolla o planifica una estructura comercial elusiva que cuando lleva a cabo una evasiva. La propia regulación del artículo 100 bis del CT prescribe que la conducta será sancionada “*con multa de hasta el 100% de todos los impuestos que deberían haberse enterado en arcas fiscales*”, lo que a nuestro juicio es un llamamiento expreso a lo prescrito en el artículo 107 N° 8 del CT, que establece que para fijar el importe de la multa ha de tenerse en cuenta “*8° Otros antecedentes análogos a los anteriores o que parezcan justo tomar en consideración atendida la naturaleza de la infracción y sus circunstancias*”.

2.4. Conducta sancionada y las exigencias derivadas del principio de tipicidad

Dos son las conductas típicas contempladas en la infracción del artículo 100 bis del CT: «diseñar» y «planificar» actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación³⁴⁹.

Inicialmente se contempló también como conducta sancionada la implementación de tales actos, contratos o negocios³⁵⁰. Las críticas no se hicieron esperar y se manifestó que la

³⁴⁸ STC Rol N° 2.922-2015, de 19 de septiembre de 2016, Cs. 19°; 27; 35°-36°.

³⁴⁹ “Art. 100 bis. La persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis de este Código, será sancionado con [...]”.

³⁵⁰ La norma incluida en el proyecto de ley enviado al Congreso por la Presidenta de la República, prescribía: “Artículo 100 bis. El asesor, abogado, contador, auditor, sociedad o empresa, que participe en el diseño, planificación o implementación de los actos, contratos o negocios, constitutivos de abuso o simulación, según lo dispuesto en los artículos 4 ter y 4 quáter de este Código, será sancionado con [...]” (el destacado es propio).

inclusión de esta conducta sancionada podía resultar problemática en la práctica, porque era común que el diseño lo realizara una empresa auditora y la implementación misma podía corresponder a “*abogados o contadores que o no son especialistas y por lo tanto desconocen los alcances o efectos de lo que están implementando, o siendo especialistas, no tienen un conocimiento global y pormenorizado del conjunto de la operación*”³⁵¹. Se dijo que incluso podía implicar una suerte de responsabilidad objetiva³⁵², aspecto que a nuestro juicio no era correcto si se parte de la base de que en las infracciones administrativas también rige el principio de culpabilidad.

El texto finalmente aprobado eliminó toda referencia a la conducta típica de «implementar». El efecto que se genera es que se sanciona expresamente a un partícipe, porque el asesor fiscal —si bien realiza la conducta típica descrita en el artículo 100 bis del CT—, es un colaborador en la actividad que es desplegada por el contribuyente que para estos efectos es un tercero. La disposición no exige que el asesor fiscal, además de planificar o diseñar, implemente la planificación fiscal. Puede que ello acontezca o que no, pero para la verificación de la infracción, la persona que materialice jurídicamente la operatoria negocial proyectada es indiferente.

Eso sí, se requiere que la planificación haya pasado de una proyección abstracta a una materialización jurídica, pues es necesario que exista una declaración judicial que la califique de abusiva o simulada.

Podríamos preguntarnos si la implementación de los actos, contratos o negocios diseñados o planificados corresponde a una condición objetiva de punibilidad, esto es, que la sanción dependa de un hecho o circunstancia extrínseca a la conducta humana, que no forma parte ni de la conducta del presunto responsable ni de las modificaciones jurídicamente relevantes que causa en el mundo exterior y que, por tanto, no necesita ser cubierto por lo subjetivo del agente³⁵³.

³⁵¹ ASTE MEJÍAS, Christian. *Reforma tributaria...*, cit., p. 11. EL MISMO. *Curso sobre Derecho tributario...*, cit., p. 396.

³⁵² En este sentido, el Instituto Chileno de Derecho Tributario, ya que cualquier abogado, contador o auditor podía cometer la infracción, incluso sin saber, porque bastaba intervenir en el diseño, planificación o implementación para que se les atribuyera responsabilidad. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 282. También AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 250, para quien sancionar a quien implementaba la planificación tributaria, era cuestionable toda vez que quien ejecutara la conducta podía no estar enterado del ánimo elusivo del contribuyente y, sin embargo, sufrir las consecuencias económicas de la comisión de una infracción.

³⁵³ Cfr. NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de derecho penal chileno...*, cit., p. 305.

La materialización de la operatoria negocial, diseñada o planificada, está implícita en el tipo porque requiere que los actos, contratos o negocios hayan sido declarados elusivos. Sin embargo, no se expresa de manera positiva este elemento, por lo que a nuestro juicio mal podría considerarse que pueda existir una condición objetiva de punibilidad no contemplada expresamente en la norma, en atención a las exigencias derivadas del principio de legalidad. La legislación, en cambio, ha optado por incluir como elemento del tipo el hecho de que el abuso o simulación se encuentre declarado. De lo anteriormente expuesto es que estimamos que cuando el asesor fiscal diseña o planifica ha de tener, al menos, la sospecha de que la alternativa negocial presentada podría ser implementada por el contribuyente, incluso, si es que una vez expuesta la misma, se desaconseja utilizarla en atención a los riesgos fiscales que conlleva. Por lo mismo, la planificación tributaria, para entender que está «diseñada» o «planificada», debe estar especificada de forma tal que incluso un tercero sin conocimientos tributarios la pueda implementar.

La exigencia de que se haya declarado judicialmente que los actos, negocios o contratos planificados o diseñados son abusivos o simulados, a nuestro juicio, genera un segundo efecto, y es que esta infracción es resultado, y no de mera actividad³⁵⁴, por lo que necesariamente la planificación tributaria ha de implementarse³⁵⁵.

2.4.1. Los verbos rectores: «diseñar» y «planificar»

El ilícito regulado en el artículo 100 bis del CT, sanciona al asesor fiscal que haya diseñado o planificado actos, contratos o negocios calificados judicialmente como elusivos. En el lenguaje común, «diseñar» y «planificar» pudieran considerarse como sinónimos³⁵⁶, pero es necesario establecer la diferenciación, ya que el legislador en este punto no ha querido ser redundante.

³⁵⁴ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios...*, cit., pp. 19; 98, constata que la mayoría de estos ilícitos son de mera actividad, en los que para conocer la norma de comportamiento no es necesario establecer la evasión del impuesto ni su monto (diverso es lo que ocurre para la determinación de la pena).

³⁵⁵ El SII ha entendido que lo que se sanciona con esta infracción es la mera actividad intelectual, de forma tal que la mera implementación de lo diseñado, o planificado, no cumple con los presupuestos de hecho contemplados en la norma, lo que tampoco acontecería respecto de las “*presentaciones que se efectúen ante instituciones gubernamentales, notarías, conservador de bienes raíces, etc.*”. Circular N° 65, de 2015, p. 28.

³⁵⁶ Como hace el SII, en la Circular N° 65, de 2015, p. 28, al entender por diseño o planificación el “*plan general, metódicamente organizado, fraguado para evitar total o parcialmente la realización de hecho gravado, disminuir la base imponible o la obligación tributaria, o postergar o diferir el nacimiento de dicha obligación, también cuando se busque disimular la configuración del hecho gravado o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria o su verdadero monto o data de nacimiento, a través de los contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación*”.

Es así como hay un rasgo, aunque sutil, que permite distinguir una conducta de otra, y está dado por el hecho de que el «diseño»³⁵⁷ está pensado como una planificación en masa que el asesor fiscal solo adapta a las necesidades particulares del contribuyente; la «planificación» supone la elaboración de un entramado negocial hecho a la medida del contribuyente³⁵⁸.

En la práctica, lo que acontece es que el asesor mostrará las distintas opciones que según la legislación vigente puede adoptar su cliente, indicando los riesgos asociados y el ahorro impositivo derivado de cada una de ellas. En este sentido, la decisión última de qué camino seguir la toma el contribuyente³⁵⁹.

La disposición no solo especifica que los verbos rectores que determinan las conductas sancionadas corresponden a «diseñar» y «planificar». A continuación, agrega que ello ha de tener lugar respecto de actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación “según lo dispuesto en los artículos 4° ter, 4° quáter, 4° quinquies y 160 bis”, todos del Código Tributario.

Las referencias a los artículos 4° ter y 4° quáter del Código del ramo, se explican por la pretensión de la disposición de cumplir con las exigencias de *lex certa* y remitir a la normativa específica donde se regulan el abuso de las formas jurídicas y la simulación. A lo sumo, la especificación en el caso de la simulación tiene sentido para diferenciarla de la contemplada en el ilícito del artículo 97 N° 4 inciso 3° del CT³⁶⁰.

³⁵⁷ Según la RAE, «diseñar» es hacer un diseño. Y, a su turno, «diseño», dentro de sus múltiples acepciones alude a “*concepción original de un objeto u obra destinado a la producción en serie*”. Esta expresión recuerda lo que para la OCDE son los «productos fiscales normalizados», cuya característica es la facilidad de réplica, por lo que las describe como estructuras «empaquetadas» o de «enchufar y usar», ya que el cliente compra un producto fiscal que requiere poca o ninguna modificación para adaptarlas a sus circunstancias. OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. París: Éditions OCDE, 2016, p. 43.

³⁵⁸ Recurriendo nuevamente a la RAE, «planificar» es someter a planificación, y por «planificación» se alude a un “*plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado, tal como el desarrollo armónico de una ciudad, el desarrollo económico, la investigación científica, el funcionamiento de una industria, etc.*”. En el caso de la planificación desarrollada por el asesor fiscal, el objetivo buscado será eliminar o reducir la tributación del cliente, pero alejándose de la legítima economía de opción y cayendo en los presupuestos de hecho de las normas que regulan el abuso de las formas jurídicas y la simulación.

³⁵⁹ Vid. OCDE. *Study into the role...*, cit., p. 5. Dicho estudio manifiesta, en la página 6, por lo demás, que si disminuye la demanda por planificaciones fiscales agresivas, también debiese caer que se proveyesen este tipo de planificaciones.

³⁶⁰ “*El que, simulando una operación tributaria o mediante cualquiera otra maniobra fraudulenta, obtuviere devoluciones de impuesto que no le correspondan, será sancionado con la pena de presidio menor en su grado máximo a presidio mayor en su grado medio y con multa del cien por ciento al cuatrocientos por ciento de lo defraudado*”.

Cabe hacer notar, que la disposición no remite al artículo 4° bis del CT donde encontramos la figura de la calificación³⁶¹. Las opciones interpretativas son dos: o bien el legislador cree que los problemas de forma o denominación no tienen una entidad tal como para considerar sancionar al asesor que no vincule correctamente la naturaleza jurídica del acto o contrato con la denominación, o bien, estima que cuando se aplica la figura del abuso se está calificando correctamente la naturaleza jurídica del acto o contrato celebrado por el contribuyente. A nuestro juicio, la primera de las opciones es la correcta. A continuación, la descripción de la conducta ilícita hace referencia a los artículos 4° quinquies y 160 bis del mismo cuerpo legal, que son las disposiciones que regulan el procedimiento administrativo y judicial que se debe seguir para obtener la declaración de abuso o simulación. De ello se sigue que, para entender que se verifica la infracción, es necesario que exista una declaración judicial que determine que la conducta del contribuyente es elusiva, la que se ha de encontrar firme y ejecutoriada para entender que concurre uno de los elementos típicos del ilícito del artículo 100 bis del CT.

Lo que esta infracción pretende, es que la labor de asesoría tributaria se realice por uno de los intervinientes en la relación tripartita tributaria en cumplimiento de la legalidad y con respeto del ordenamiento jurídico.

2.4.2. La omisión del deber de dirección y supervisión de directores o representantes legales

La ley expresamente consigna que el ilícito del artículo 100 bis del Código Tributario puede ser cometido por una persona jurídica, y vimos que la particularidad es que hace responsables de la sanción a sus directores o representantes legales. La redacción actual del inciso 2° de la disposición en comento no es feliz, y lo que prescribe es que la persona jurídica comete la infracción y que responderán de la sanción personas específicas que hayan incumplido ciertos deberes.

Es necesario despejar en el análisis a quién se refiere la ley cuando alude al «director» y «representante legal». La referencia pudiera parecer clara, de no ser porque el Código Tributario contempla una ficción para efectos de la validez de las notificaciones que impacta directamente en la materia analizada, y entiende que es representante la persona que actúa ante el SII con tal calidad³⁶². La pregunta que evidentemente surge es a qué

³⁶¹ AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 245.

³⁶² En efecto, el artículo 9° del CT, establece que “[l]a persona que actúe ante el Servicio como administrador, representante o mandatario del contribuyente, se entenderá autorizada para ser notificada

representante legal se refiere el artículo 100 bis del CT, esto es, si al que consta en los registros del SII, o al que efectivamente era representante legal al momento de tener lugar los hechos, con independencia de que haya cesado en su cargo con posterioridad o que se haya omitido informar al SII tal circunstancia.

A nuestro juicio, la delimitación de los «directores» y «administradores» ha de realizarse conforme con los criterios propios de la legislación mercantil³⁶³ o civil —en su caso—, independientemente de la persona que aparezca en los registros del ente fiscalizador³⁶⁴, porque interesa determinar quién efectivamente omitió el cumplimiento de los deberes de dirección y supervisión. Lo relevante es que a estas personas se les hace responsables por la infracción de deberes que no están contemplados expresamente en la legislación tributaria.

De otra parte, tampoco es sostenible afirmar que todos los directores o representantes legales de una persona jurídica han de responder. En efecto, la doctrina española manifiesta que solo serán responsables aquellas personas que tengan atribuidos poderes de dirección o vigilancia, y ello dependerá de la concreta división de funciones asignada³⁶⁵.

Creemos que es necesario trasladar este criterio al ámbito que estamos analizando y entender que no es solo la calidad jurídica la que hace responsable de la multa a una persona, sino que además es relevante que esta tenga asignada la función de dirigir y supervisar la actividad de asesoramiento tributario a los contribuyentes³⁶⁶.

Si se revisa la historia de la Ley N° 20.780, no surgen mayores luces acerca de qué ha de entenderse por «dirección» y «supervisión»³⁶⁷. En la Comisión de Hacienda de dicha Cámara, el Ministro de Hacienda explicó que la incorporación de esta referencia se efectuó para cumplir con los requerimientos de la Nueva Mayoría —coalición de

a nombre de éste mientras no haya constancia de la extinción del título de la representación mediante aviso por escrito dado por los interesados a la Oficina del Servicio que corresponda”.

³⁶³ Cfr. ZORNOZA PÉREZ, Juan. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)* Madrid: Civitas, 1992, p. 197.

³⁶⁴ En el mismo sentido VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *La despenalización...*, cit., p. 253.

³⁶⁵ ZORNOZA PÉREZ, Juan. *El sistema de infracciones...*, cit., pp. 197-198.

³⁶⁶ En Chile, BOETSCH considera que es necesario que los directores y representantes legales “*hayan tenido conocimiento efectivo de la operación que sus dependientes, respecto de quienes tenían poder de dirección, estaban planificando o diseñando. Para esto resultará indispensable analizar el escenario real fáctico para verificar si infringió o no su deber de supervigilancia*”. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 150.

³⁶⁷ La referencia a los deberes de dirección y supervisión fue incorporada al proyecto de ley mediante una indicación presentada por la Presidenta de la República cuando este se encontraba en primer trámite constitucional en la Cámara de Diputados, mediante la indicación de 14 de abril de 2014. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 520.

Gobierno—, a fin de precisar que “*la sanción será aplicada a directorios (sic) o representantes legales de empresas sólo si hubiesen infringido sus deberes de restricciones (sic) y supervisión*”³⁶⁸.

Estas personas responden de una infracción cometida por la persona jurídica y, a nuestro modo de ver, con una técnica legislativa bastante deficiente, lo que el artículo 100 bis del CT pretendió regular fue que para entender que la persona jurídica comete el ilícito se requiere poder atribuirle la conducta típica, y ello acontecerá cuando sus órganos —los señalados por la norma— incumplan los deberes de dirección y supervisión³⁶⁹. Pese a que quien responde es un tercero distinto de la persona jurídica, sostenemos que es la persona jurídica la que comete la infracción: ella «diseña» o «planifica». Luego, para imponer una sanción, se requiere una segunda conducta, imputable a un tercero, consistente en no cumplir con los deberes de «dirección» y «supervisión». La conducta típica es idéntica para la persona natural y para la persona jurídica. Sin embargo, en el caso de la persona jurídica, la sanción solo tendrá lugar si adicionalmente un tercero, quien en definitiva es el responsable de la multa, omite el debido cumplimiento de los deberes de dirección y supervisión.

Cabe hacer presente que el Código Tributario expresamente contempla una regla de responsabilidad en materia infraccional en su artículo 98, que prescribe que “[*d*]e las sanciones pecuniarias responden el contribuyente y las demás personas legalmente obligadas”. Pues bien, si el inciso 2° del artículo 100 bis del CT no hubiese establecido esta regla especial que determina quién responde de la sanción, por aplicación de las reglas generales, se debiera haber entendido que era responsable la persona jurídica, y a ella se le hubiese tenido que girar la multa.

Para dilucidar este punto, no debemos perder de vista la normativa que contempla la Ley N° 20.393, de 2 de diciembre de 2009, que regula la responsabilidad penal de la persona jurídica, normativa que terminó con el aforismo *societas delinquere non postest* en el derecho penal chileno, en el caso de cuatro delitos³⁷⁰.

³⁶⁸ Historia de la Ley N° 20.780..., cit., p. 529.

³⁶⁹ Ahora bien, en el ámbito penal hay una corriente doctrinal que estima que los hechos realizados por los órganos de la persona jurídica son también hechos ajenos a la entidad, pero como reconoce HERNÁNDEZ BASUALTO, Héctor. La introducción de la responsabilidad..., cit., p. 214, aunque ello fuese cierto, con esta postura se estaría extremando el argumento de la ficción hasta un punto en que se vuelve contraproducente, pues implicaría, simplemente, que la persona jurídica no puede ser titular de garantías fundamentales.

³⁷⁰ De conformidad con el artículo 1° de la Ley N° 20.393, los delitos a los que se aplican estas disposiciones son: i) financiamiento del terrorismo; ii) soborno o cohecho activo de empleado público nacional o

El sistema regulado por la Ley N° 20.393, sobre responsabilidad penal de personas jurídicas, establece un sistema «mixto» de imputación que combina el «defecto de organización» —que es el que permite que se cometa el ilícito en su interior—, desvinculado parcialmente del delito de la persona natural³⁷¹. Esto es, la persona jurídica ha contribuido a la comisión del hecho al haberse organizado de un modo que favorece, o que no impide ni dificulta, la realización de este tipo de hechos, y lo que precisa es que se controle la comisión de ilícitos vía autorregulación forzada, es decir, imponiendo a las empresas el deber de organizarse y regularse de modo que se prevenga y detecte la comisión del injusto.

El sistema de la ley N° 20.393, es de atribución de responsabilidad a la persona jurídica³⁷² y se basa en la existencia de un hecho punible cometido por alguna de las personas que realicen actividades de administración en esta, o por personas naturales que estén bajo la dirección o supervisión de alguno de estos sujetos. Se requiere que la comisión de delito haya sido en interés o para el provecho de la persona jurídica y que haya habido incumplimiento por parte de la persona jurídica de su deber de dirección y supervisión, hecho que desencadena que se cometan delitos en su interior³⁷³.

Se debe reconocer que existen importantes diferencias entre la forma de atribuir responsabilidad a la persona jurídica y la regulación de la responsabilidad en la sanción de los directores y representantes legales en el artículo 100 bis del CT. El estatuto regulado por la Ley N° 20.393 exige, por regla general, que una persona natural realice un conducta ilícita, esto es, que cometa un delito de aquellos establecidos en el artículo

funcionario público extranjero; iii) lavado de activos, y iv) receptación, que se agrega tras la modificación realizada por la Ley N° 20.931.

³⁷¹ BOFILL GENZSCH, Jorge. Estructuras de imputación y prevención de delitos al interior de la persona jurídica. En WILENMANN VON BERNATH, Javier. *Gobiernos corporativos. Aspectos esenciales de las reformas a su regulación*. Santiago: Legal Publishing, 2011, p. 184.

³⁷² A la persona jurídica se le «atribuye» tal responsabilidad, pero no se señala que esta cometa el delito, porque ello implicaría dar respuesta a la pregunta acerca de cómo podría la persona jurídica cometer delito. CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor. «Prólogo» de la obra MIR PUIG, Santiago; CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor (Dirs.); HORTAL IBARRA, Juan Carlos; VALIENTE IVAÑEZ, Vicente (Coords.). *Responsabilidad de la Empresa y Compliance. Programas de prevención, detección y reacción penal*. Madrid: EDISOFER S.L. Libros jurídicos, 2014, p. XIX.

³⁷³ “Artículo 3°.- Atribución de responsabilidad penal.

Las personas jurídicas serán responsables de los delitos señalados en el artículo 1° que fueren cometidos directa e inmediatamente en su interés o para su provecho, por sus dueños, controladores, responsables, ejecutivos principales, representantes o quienes realicen actividades de administración y supervisión, siempre que la comisión del delito fuere consecuencia del incumplimiento, por parte de ésta, de los deberes de dirección y supervisión.

Bajo los mismos presupuestos del inciso anterior, serán también responsables las personas jurídicas por los delitos cometidos por personas naturales que estén bajo la dirección o supervisión directa de alguno de los sujetos mencionados en el inciso anterior”.

1° de la citada ley; se requiere que la conducta ilícita haya redundado en un beneficio para la persona jurídica; las sanciones resultan aplicables a la persona jurídica, pues es ella la que soporta la imposición de la pena; es necesario que se hayan incumplido los deberes de dirección y supervisión, lo que tendrá lugar cuando, con anterioridad a la comisión del delito, la persona jurídica no hubiere adoptado e implementado modelos de organización, administración y supervisión para prevenir delitos, y la pena aplicable no es solo una multa³⁷⁴.

A pesar de las diferencias anotadas, creemos que la referencia que efectúa el artículo 100 bis del CT, al incumplimiento por parte de los directores y representantes legales de los deberes de dirección y supervisión, puede ser interpretada a la luz de las exigencias del inciso 3° del artículo 3° de la Ley N° 20.393³⁷⁵.

Las razones de esta postura son las siguientes: en primer lugar, porque ya hemos señalado que consideramos que no hay mayores diferencias entre los ilícitos penales y los administrativos, y que la distinción es de grado de intolerancia de la conducta, lo que se manifestará en las garantías sustanciales y materiales aplicables³⁷⁶. En segundo lugar, hay una razón de texto y es que en ambas normativas se sanciona por la infracción de deberes que la ley denomina de «dirección» y «supervisión». Finalmente, y en tercer lugar, porque el legislador ha sido más garantista con el sujeto activo en estos casos que en los restantes: exige que la comisión de la infracción y la responsabilidad que en ella le cabe a una persona determinada sea decretada por un tribunal —y no por el SII—; anuda al incumplimiento de controles internos, y se aleja de la regla establecida en el artículo 98 del CT, relativo a la responsabilidad en las sanciones pecuniarias por la comisión de ilícitos administrativos, en virtud de la cual la persona jurídica puede ser responsable de la comisión de infracciones tributarias³⁷⁷. Todo ello hace pensar que el supuesto que analizamos no se diferencia mayormente de aquel que regula la Ley N° 20.393.

³⁷⁴ De conformidad con el artículo 8° de la Ley N° 20.393, las penas corresponden a: i) disolución de la persona jurídica o cancelación de la personalidad jurídica; ii) prohibición temporal o perpetua de celebrar actos y contratos con los organismos del Estado; iii) pérdida parcial o total de beneficios fiscales o prohibición absoluta de recepción de los mismos por un período determinado; iv) multa a beneficio fiscal, y v) penas accesorias de publicación del extracto de la sentencia, comiso, y en ciertos casos, el entero de una cantidad equivalente a la inversión realizada.

³⁷⁵ La disposición prescribe que “[s]e considerará que los deberes de dirección y supervisión se han cumplido cuando, con anterioridad a la comisión del delito, la persona jurídica hubiere adoptado e implementado modelos de organización, administración y supervisión para prevenir delitos como el cometido, conforme a lo dispuesto en el artículo siguiente”.

³⁷⁶ Vid. en este Capítulo el apartado 2.2.

³⁷⁷ MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 96.

No debe perderse de vista que lo que esta normativa pretende es desincentivar la conducta sancionada. De esta forma, persigue que se tomen los resguardos necesarios dentro de la organización para evitar que se incurra en la conducta sancionada: diseñada o planificada a consecuencia de un ineficiente control de la persona jurídica³⁷⁸.

Es cierto que la Ley N° 20.393, no precisa en qué consisten tales deberes, pero sí señala cuándo se entiende que se cumple con los deberes de dirección y supervisión. Ello acontecerá cuando se hayan implementado *compliance programs* o programas de cumplimiento³⁷⁹. De ahí que se afirme que lo que se busca no es sancionar a la persona jurídica, sino promover una cultura ética empresarial³⁸⁰.

En relación con este asunto, podría caerse en la tentación no solo de interpretar los deberes de dirección y supervisión a la luz de la Ley N° 20.393, sino que incluso de hacerles aplicables a las personas jurídicas la implementación de un programa de cumplimiento más allá de los casos de responsabilidad penal que regula la referida ley. Creemos que los términos del artículo 100 bis del CT no permiten llegar tan lejos. No obstante, contar con un protocolo de actuación que permita efectuar comprobaciones y revisiones a la asesoría jurídica prestada, que sirva como medio de control no ya de la calidad de los servicios, sino del ajuste de estos a la legalidad vigente, sí puede servir para atenuar o derechamente excluir la responsabilidad administrativa regulada en el artículo 100 bis del CT.

Es determinante establecer qué ha de entenderse por deberes de «dirección» y «supervisión». La legislación tributaria no los ha definido y tampoco encontramos directrices del Ministerio Público en este sentido. Por su parte, el SII los ha vinculado a

³⁷⁸ Ahora bien, la Circular N° 1/2016, de la Fiscalía General del Estado, pone de manifiesto un problema real de esta regulación, que dice relación con la lista acotada de personas a las cuales se les puede imputar el incumplimiento del deber de supervisión y vigilancia, pues no puede desconocerse que, dada su posición jerárquica en la empresa, los directores no están en posición de ejercer un control real y efectivo sobre sus subordinados, más aún, si basta el mero incumplimiento. Fiscalía General del Estado, Circular N° 1/2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas conforme a la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, p. 20. Lo propio puede decirse respecto del representante legal.

³⁷⁹ La doctrina penal ha entendido esta exigencia de dirección y supervigilancia en un sentido absolutamente formalista. Así, ORTÚZAR GJURANOVIC ha manifestado que tiene lugar la infracción del deber “*cuando concurriendo los requisitos de atribución de responsabilidad no existe un programa de prevención de delitos dentro de la empresa, toda vez que en esa circunstancia se manifiesta que el empresario no ha cumplido con el rol derivado de su condición de tal. En la hipótesis contraria, si se comete un delito por el sujeto pertinente en provecho de la sociedad, pero existiendo el plan de prevención de delitos y cumpliendo éste con los requisitos del artículo 4°, entonces no se habrá infringido el deber, y en consecuencia no se castigará al ente empresa*”. ORTÚZAR GJURANOVIC, Andrés. Modelo de atribución de responsabilidad penal en la Ley N° 20.393, que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas: ¿culpabilidad de la empresa, heteroresponsabilidad o delito de infracción de deber? *Revista de Estudios de la Justicia*. 2012, N° 16, pp. 249-250.

³⁸⁰ La Circular 1/2016, de la Fiscalía General del Estado, pp. 39; 52. Por ello, la empresa debe contar con un modelo para cumplir con la legalidad en general y, por supuesto, con la legalidad penal.

deberes que emanan de los estatutos o de obligaciones y responsabilidades que se les han conferido a estas personas por el respectivo ente moral³⁸¹.

En el caso chileno, los directores tienen la obligación, de conformidad con el artículo 41 de la Ley de Sociedades Anónimas, de “*emplear en el ejercicio de sus funciones el cuidado y diligencia que los hombres emplean ordinariamente en sus propios negocios y responderán solidariamente de los perjuicios causados a la sociedad y a los accionistas por sus actuaciones dolosas o culpables*”, disposición que establece un marco de conducta al cual han de agregarse las obligaciones de supervisión y dirección. La infracción a tales deberes desde el punto de vista del ilícito administrativo del artículo 100 bis del CT, solo tiene importancia para determinar la posibilidad de sancionar la comisión de la infracción respecto del director o representante legal.

Desde un punto de vista semántico, «dirección» es la acción y efecto de dirigir, y en el contexto en el que estamos aludiendo, creemos que resulta aplicable la acepción de «dirigir» de la RAE, que indica que corresponde a “[g]obernar, regir, dar reglas para el manejo de una dependencia, empresa o pretensión”, por tanto, corresponde a las directrices que se dan en el desarrollo del negocio.

Por su parte, «supervisión» es la acción y efecto de supervisar, la que a su vez alude a “[e]jercer la inspección superior en trabajos realizados por otros”, en el fondo, es el examen de alguien con autoridad de la forma cómo se desarrolla el trabajo propio de la persona jurídica³⁸².

Como apunta SILVA SÁNCHEZ, la supervisión supone la vigencia del principio de «desconfianza» en el actuar del otro, en virtud del cual es necesario procurarse de

³⁸¹ Cita como ejemplos los artículos 551 del Código Civil, que prescribe que la dirección y administración de una asociación recaerá en un directorio; y 31 de la Ley N° 18.046, que determina que la administración de la sociedad anónima la ejerce el directorio, así como otros artículos —que no precisa—, y que en concepto del órgano fiscalizador regulan distintas obligaciones de dirección y supervisión que recaen en los directores. Circular N° 65, de 2015, p. 29. Ello parece ir en la línea de lo manifestado por la doctrina penal. En efecto, MORALES PEÑA, Roberto. La imputación de responsabilidad penal a los órganos de las empresas, en relación con los presupuestos para que las acciones realizadas por personas individuales les puedan ser imputadas cuando estas exceden en el ámbito propio del giro de la empresa. *Revista Jurídica del Ministerio Público*. 2013, N° 55, p. 95, considera que se pueden encontrar ejemplos de dirección y administración de representantes en el artículo 551 del Código Civil.

³⁸² En España, la legislación contempla una regulación similar para atribuir responsabilidad a la persona jurídica y la Fiscalía General ha entendido que «supervisión» y «vigilancia» —este último término no utilizado en la norma penal chilena— enfatizan que “*ese control o fiscalización es externo y superior respecto de las tareas encomendadas o a cargo de otros*”. El sistema penal, en estos casos, considera que la infracción de estos deberes es lo que transfiere responsabilidad a la persona jurídica, pues, sin ella, la conducta del subordinado es irrelevante. Vid. Fiscalía General del Estado. Circular N° 1/2016..., cit., pp. 22; 24. De todos modos, a diferencia de la exigencia chilena, en España el incumplimiento de estos deberes ha de ser grave y debe valorarse atendidas las concretas circunstancias del caso.

información sobre la forma de cómo el tercero gestiona su esfera de competencia. La dificultad está en cómo fundamentar la vigencia de este principio de desconfianza, que conlleva un deber previo de obtener conocimiento de la forma cómo el subordinado gestiona su esfera de competencia, y uno posterior, de instar a que este corrija su actuación defectuosa en el seno de su competencia, evitando las consecuencias lesivas derivadas de aquella³⁸³. La hipótesis del autor es que dicho deber se fundaría en la “*tendencia de quienes integran estas organizaciones a la desorganización progresiva, a orientarse únicamente al lucro, a generar pautas informales de conducta [...], a minusvalorar determinado riesgos*”³⁸⁴.

Un análisis sistemático del ilícito regulado en el artículo 100 bis del CT permite atisbar que el legislador somete esta figura a un estatuto particular que se aleja de las restantes infracciones tributarias³⁸⁵. Por lo anterior, estimamos que a esta conducta ilícita se le aplica un estatuto jurídico que queda a medio camino entre el propio de las infracciones y el correspondiente a los delitos tributarios, aunque estos no estén incluidos en el catálogo de delitos a los que se aplican las disposiciones de la Ley N° 20.393³⁸⁶.

³⁸³ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *Fundamentos del Derecho penal de la Empresa*. Madrid: BdeF, 2013, pp. 167 y ss.

³⁸⁴ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *Fundamentos...*, cit., p. 170.

³⁸⁵ Vid. en este capítulo apartado 2.2.

³⁸⁶ Los delitos tributarios no se contemplan en la lista de ilícitos penales establecida en el artículo 1° de la Ley N° 20.393, que son aquellos que pueden dar lugar a que se le atribuya responsabilidad penal a la persona jurídica. Ahora bien, el proyecto de ley, Boletín N° 7265-07, ingresado el 8 de septiembre de 2010, que amplía el catálogo de delitos de la Ley N° 20.393, busca establecer responsabilidad penal para las personas jurídicas en otros ámbitos, y dentro de este nuevo catálogo se prevé a los delitos tributarios. A pesar de lo anterior, por vía indirecta pueden resultar aplicables las normas de la responsabilidad penal de la persona jurídica al ilícito tributario, a propósito del delito de lavado de activos. La Ley N° 19.913, en su artículo 27, sanciona al que de cualquier forma oculte o disimule el origen ilícito de determinados bienes, a sabiendas de que provienen, directa o indirectamente, de la perpetración de hechos constitutivos de ciertos delitos, dentro de los cuales se encuentra el ilícito del artículo 97 N° 4 inciso 3° del Código Tributario.

Consideramos que la infracción a estos deberes es imputable directamente a los directores y representantes³⁸⁷, y no a la persona jurídica³⁸⁸, y que, a falta de alguna previsión especial, la responsabilidad pecuniaria derivada de la comisión de la infracción podrá serles imputada a título de dolo o culpa, como veremos.

Si se nos permite utilizar una metáfora, en este caso, la sanción estaría dada por la elaboración de un producto «defectuoso», siendo el defecto la ilicitud del diseño o de la planificación tributaria³⁸⁹. La regulación de esta infracción pretende que las personas jurídicas que prestan asesoría en materia tributaria establezcan sistemas de control internos de la calidad de ese producto que se entrega al contribuyente, de forma que, si no se puede eliminar de raíz el diseño o planificación de actos, contratos o negocios abusivos o simulados, al menos ellos se vean considerablemente reducidos. Lo relevante es que la persona jurídica tenga un órgano responsable de la función de cumplimiento normativo³⁹⁰.

Es legítimo preguntarse por el sentido de establecer una regulación especial para las personas jurídicas, haciendo responsable de la sanción a los directores y representantes legales por incumplimiento de deberes de dirección y supervisión. Más aún si se tiene presente que hubo iniciativas durante la tramitación de la Ley N° 20.780 que buscaron retomar la senda inicial del proyecto de ley y establecer la responsabilidad de estas personas como adicional a la que le cabe a la persona jurídica. Sin esta regla especial, era posible hacer responder a la persona jurídica por la conducta de sus trabajadores, cumpliéndose todas las exigencias del tipo —como había interpretado la

³⁸⁷ A nuestro modo de ver, con esta interpretación se supera la crítica efectuada por CORDERO QUINZACARA a la STC Rol N° 1.518-2009, de 21 de octubre de 2010. En efecto, a su juicio por exigencias derivadas de los principios del Derecho administrativo sancionador de legalidad, tipicidad y culpabilidad, vinculados a la personalidad de la sanción, los representantes de las personas jurídicas no pueden responder administrativamente por el hecho ajeno o por formas de imputación respecto de la conducta de terceros que no han tenido participación en los hechos constitutivos de infracción. Ellos solo pueden tener responsabilidad si se les puede imputar participación en la conducta sancionada y tales actos resultan reprochables. De lo contrario, aunque la ley admita la sanción, esta sería inconstitucional. Luego, la citada sentencia en el C. 6°, ha seguido un criterio estrictamente legalista en este sentido, al señalar que “*los sujetos pasivos de las mismas sólo suelen serlo —por regla general— quienes aparezcan como directa y personalmente infractores. De esta manera, para poder hacer efectiva una sanción sobre los administradores o representantes de la entidad agente de la infracción, se requiere texto expreso de ley*”. CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 254; 261-262.

³⁸⁸ Fiscalía General del Estado, Circular N° 1/2016, sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas de acuerdo con la reforma del Código Penal efectuada por la Ley Orgánica 1/2015, p. 20.

³⁸⁹ Ilícitud en el sentido que sostenemos en esta investigación, como aquella planificación elusiva cuyos efectos jurídicos no son admitidos por el sistema tributario.

³⁹⁰ Así también lo ha entendido, por lo demás, la doctrina penal chilena. En efecto, se afirma que lo importante no es el cargo que formalmente detente una persona en la sociedad, sino el poder decisorio real que realice las actividades de administración y supervisión, lo que debe ser objeto de prueba. MORALES PEÑA, Roberto. *La imputación de responsabilidad penal...*, cit., p. 96.

jurisprudencia³⁹¹—, sin que la carga de soportar la infracción recayese en los directores y representantes legales.

Como hemos visto, la redacción de la norma presenta serias deficiencias que hacen discutible su aplicación práctica a la persona jurídica. Quizás ello sea lo buscado. Lo cual, ciertamente, generaría un efecto perverso, pues quien presta asesoría tributaria como persona natural, sin estar amparado por el manto de la personalidad del ente moral, se encontrará en peor posición que la persona jurídica, toda vez que cometiendo la infracción deberá responder. Se podría decir que lo anterior no es una regulación que infrinja el principio de igualdad, ya que la discriminación no es arbitraria, porque que hay un criterio razonable para determinar la desigualdad en la regulación: que se actúe o no bajo la personalidad jurídica de un ente moral. No obstante, ello resulta criticable si se tiene presente que en Chile se admite que haya sociedades con un solo socio, como acontecería en el caso de la sociedad por acciones³⁹² y la empresa individual de responsabilidad limitada³⁹³, por lo que una sola persona natural que preste asesoría tributaria puede constituir un ente moral y variar el estatuto aplicable ¿cómo se han de interpretar aquí los deberes de «dirección» y «supervisión»?

2.4.3. Infracción cometida por la persona jurídica: situación de la persona natural que materialmente ejecuta el verbo rector «diseñar» o «planificar»

Resta por definir qué ocurre con la persona natural que dentro de la empresa ejecuta materialmente la infracción. En materia penal se establece una responsabilidad concurrente: tanto la persona natural que dentro de la empresa ejecuta la conducta

³⁹¹ La construcción jurídica partía de lo prescrito en los artículos 2320 a 2322 del CC, según los cuales, las personas no solo son responsables de sus actos propios, sino también respecto de aquellos que estuvieran bajo su cuidado o dependencia, aplicables por la remisión expresa del artículo 2° del CT, a la legislación común en lo no regulado por dicho cuerpo legal. En este sentido, la S3^{er}TTA de la Región Metropolitana de Santiago RIT ES-17-00180-2015, de 9 de febrero de 2016, C. 11°, punto 5. Confirmada por la SCA de Santiago Rol N° 91-2016, de 19 de abril de 2016. También se decía que respondían por aplicación directa del artículo 98 del CT. En este sentido la STTA de la Región de Bío-Bío RIT ES-10-00013-2012, de 25 de agosto de 2012, Cs. 25° y 38°.

³⁹² El inciso 1° del artículo 424 del Código de Comercio dispone que “[l]a sociedad por acciones, o simplemente la "sociedad" para los efectos de este Párrafo, es una persona jurídica creada por una o más personas mediante un acto de constitución perfeccionado de acuerdo con los preceptos siguientes, cuya participación en el capital es representada por acciones”.

³⁹³ El artículo 2° de la Ley N° 19.857 prescribe que “[l]a empresa individual de responsabilidad limitada es una persona jurídica con patrimonio propio distinto al del titular, es siempre comercial y está sometida al Código de Comercio cualquiera que sea su objeto; podrá realizar toda clase de operaciones civiles y comerciales, excepto las reservadas por la ley a las sociedades anónimas”.

delictiva y la empresa, cuando ciertas personas que actúan por ella infringen los deberes de dirección y supervisión, además de otros requisitos.

La pregunta es qué ocurre en la infracción que analizamos: ¿nadie responde si los directores y representantes legales cumplieron con sus deberes de dirección y supervisión? ¿En qué posición queda la persona natural infractora?

La norma prescribe que es sujeto activo de la infracción la “*persona natural o jurídica...*”. El empleo de la letra «o» da a entender que son sujetos alternativos, o el ilícito es cometido por una persona natural, o lo es por la persona jurídica. Lo que buscamos determinar es qué ocurre cuando la asesoría fiscal se presta a través de una persona jurídica y se cumplieron los deberes de dirección y supervisión, pese a lo cual se realiza la conducta tipificada en el artículo 100 bis del CT. En este escenario, la persona natural que materialmente diseñó o planificó ¿es responsable?

En esta hipótesis hay dos opciones interpretativas: entender que la ley implícitamente remite a todo el sistema de la Ley N° 20.393, de lo que se sigue que de todos modos responde la persona natural. El problema de esta vía es que se estaría aplicando analógicamente una disposición punitiva *in malam partem*, lo que se encuentra prohibido por el principio de legalidad en su vertiente de *lex stricta*³⁹⁴. La otra opción es aceptar que, a pesar de que los actos, negocios o contratos hayan sido planificados o diseñados por una persona natural en el interior de una persona jurídica que presta asesoría tributaria a contribuyentes, la conducta en definitiva queda sin sanción.

A nuestro entender, la regulación de la infracción impide considerar que la persona natural que materialmente realizó la conducta sancionada sea responsable administrativamente³⁹⁵.

Por lo demás, no se puede afirmar que el fundamento del ilícito administrativo que sanciona al asesor fiscal sea similar al establecido en materia penal, pues no se busca evitar que los sujetos individuales se escuden en la empresa para cometer delitos³⁹⁶. La infracción cometida por la persona natural es de distinta envergadura. El ilícito que aquí

³⁹⁴ NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de derecho penal chileno...*, cit., pp. 143-144. ETCHEBERRY, Alfredo. *Derecho penal. Parte General*. Tomo I. 3ª edición. Santiago: Editorial Jurídica, 1999 (reimpresión), p. 113. CURY, Enrique. *Derecho penal. Parte general*. 8ª edición. Santiago: Ediciones de la Universidad Católica de Chile, 2005, pp. 200-201; 204. POLITOFF L., Sergio; MATUS A., Jean Pierre; RAMÍREZ G., María Cecilia. *Lecciones de Derecho penal chileno...*, cit., p. 99.

³⁹⁵ Tampoco considera que deban responder las personas naturales VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *La despenalización...*, cit., p. 253.

³⁹⁶ ORTÚZAR GJURANOVIC, Andrés. *Modelo de atribución de responsabilidad penal...*, cit., p. 252.

se analiza corresponde a la labor propia de la empresa, al ámbito propio de su actuar, al producto que ella le ofrece al cliente, que claramente ha de pasar por revisiones y controles internos, debido a que en este tipo de asesorías se trabaja en equipo y bajo la supervisión generalmente de un socio a cargo del área fiscal que se encarga de revisar la propuesta que finalmente será presentada al cliente. La sanción lo que busca es atacar la elusión desde su origen, evitando que los asesores fiscales recomienden planificaciones fiscales reñidas con el ordenamiento jurídico que luego sean implementadas por los contribuyentes.

2.4.4. La sanción al asesor fiscal, ¿cumple las exigencias de tipicidad?

El cumplimiento de las exigencias derivadas del principio de tipicidad puede ser analizado desde dos perspectivas distintas a propósito de la infracción cometida por el asesor fiscal: un primer aspecto —vinculado con el principio de *lex stricta*— dice relación con establecer si hay integración analógica del ordenamiento jurídico respecto de la norma base en el caso del abuso de las formas jurídicas³⁹⁷; un segundo —relacionado con el principio de *lex certa*—, apunta a establecer si la disposición utiliza conceptos jurídicos indeterminados y si estos se adecúan a las exigencias derivadas del principio de legalidad.

A diferencia de lo que aconteció cuando se examinó la realidad española, es necesario señalar que no hay mayores análisis en la doctrina tributaria chilena acerca de la compatibilidad del fraude a la ley, en un sentido genérico y la admisibilidad constitucional de establecer un ilícito administrativo. En el ámbito administrativo, ALCALDE —siguiendo a STÖCKEL— estima que es improcedente la sanción administrativa en hipótesis de fraude a la ley, pues lo impedirían las exigencias derivadas del principio de legalidad y la correspondiente proscripción de la aplicación analógica de las normas penales, teniendo presente, además, la igualdad sustancial que existe entre el ilícito penal y el administrativo. Admite, sin embargo, la sanción al fraude a la ley cuando se consume a través de una simulación³⁹⁸.

La doctrina se pronunció sobre este punto cuestionando la constitucionalidad de la norma, en una etapa de la tramitación legislativa de la reforma tributaria en la que el Director era competente para determinar comisión de abuso y simulación, y establecía la verificación

³⁹⁷ Este aspecto será objeto de análisis en el Capítulo IX.3.

³⁹⁸ ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique. *La responsabilidad de los directores...*, cit., pp. 356-357.

de la infracción tributaria³⁹⁹. La situación descrita cambió radicalmente desde el momento en que la declaración de la infracción y la determinación de la participación sancionable es de competencia del juez del TTA.

La pregunta que surge, es si actualmente la regulación del abuso de las formas jurídicas y de la simulación presenta una indeterminación tal que tiña de inconstitucionalidad la sanción administrativa en comento, y, por otro lado, si la conducta sancionada está suficientemente determinada por la ley.

En este aspecto, creemos que la normativa cumple con las exigencias derivadas del principio de tipicidad, más aún, si se tiene presente que la norma agrega una especificación mayor, y es que la elusión debe estar declarada por sentencia judicial. La regulación de la norma remite a los conceptos de abuso y simulación regulados en los artículos 4° ter y 4° quáter, ambos del CT⁴⁰⁰. Luego, respecto a las exigencias de la regulación de la conducta infraccional misma, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha señalado que es necesario que esta se encuentre descrita en la ley de manera clara, patente y especificada expresamente, “*a fin de cautelar que no se produzcan excesos o arbitrariedades al momento de su aplicación*”⁴⁰¹.

Esta última exigencia se vincula estrechamente con el principio de reserva de ley que implica que solo la ley ha de establecer el núcleo esencial de las conductas sancionadas⁴⁰².

³⁹⁹ GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., p. 60, quienes estimaron que no se cumplía con las exigencias constitucionales de que solo la ley ha de establecer el núcleo esencial de la conducta que sanciona, y criticaron el que la infracción utilizase conceptos jurídicos indeterminados. Luego, estimaron que era necesario precisar de mejor forma la conducta sancionada, pues de otro modo se afectarían las garantías constitucionales de tipicidad, y la misma terminaría siendo precisada en circulares e instrucciones. También AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 246, quien centró sus críticas en que sería el Director del SII, y no la ley, quien determinaría los márgenes del ilícito, vulnerando el principio de tipicidad.

⁴⁰⁰ Ello va en la línea de lo manifestado por el Tribunal Constitucional que, respecto a conceptos legales, como es el de «quiebra», considera que la propia normativa chilena lo regula en extenso y, por ello, puede ser delimitado a través de una interpretación legal. Así, en estos casos el problema no es de tipificación sino más bien de interpretación. STC Rol N° 1.413-09, de 16 de noviembre de 2010, C. 36°. Por su parte, la SCS Rol N° 6.030-2012, de 25 de octubre de 2012, C. 5°, en materia sancionatoria considera que el empleo de los conceptos jurídicos indeterminados por parte del legislador busca lograr una adaptación a la dinámica de las valoraciones sociales, y le corresponde al juez en el caso concreto rellenar aquellos espacios de la norma que una fórmula abstracta no puede materializar.

⁴⁰¹ STC Roles N° 2.946-2015, de 27 de diciembre de 2016, C. 16°. Por lo demás, la STC Rol N° 479-2006, de 8 de agosto de 2006, C. 25°, plantea que la exigencia de tipicidad se vincula con el mandato de que solo se pueda imponer una sanción a quien haya podido tener suficiente noticia previa acerca de la conducta que le era exigible. Por ello, solo podrán ser sancionados quienes presumiblemente han estado en situación de conocer cabalmente la conducta descrita como indebida y sujeta a sanción. Con ello se evitan las arbitrariedades y se permite el control de la decisión. También la STC Rol N° 2.154-2011, de 14 de junio de 2012, C. 17°.

⁴⁰² STC Rol N° 244-1996, de 26 de agosto de 1996, C. 12°. La STC Rol N° 2.154-2011, de 14 de junio de 2012, C. 20°, señala que son constitucionalmente admisibles las leyes penales en blanco impropias o de

De otra parte, no debe perderse de vista que la propia normativa contempla mecanismos que reducen la incertidumbre, como en el artículo 26 bis del CT, que contempla la consulta pública⁴⁰³, que no solo da certezas para el caso concreto, sino que es fácil intuir que si el Director dice que una planificación tributaria es elusiva, no acepte operatorias similares y persiga la responsabilidad del asesor fiscal, quien estuvo en condiciones de conocer el criterio del SII.

A nuestro juicio, la sanción al asesor fiscal que diseña o planifica actos, negocios o contratos «simulados», no presenta mayores reparos de constitucionalidad y, como se ha visto, el engaño y la ocultación son elementos suficientes para habilitar la sanción⁴⁰⁴.

Tampoco vemos mayores problemas de indeterminación en lo que dice relación con la precisión de los deberes de dirección y supervisión. Ellos fluyen efectivamente del necesario control que los órganos de la persona jurídica deben efectuar respecto de la actividad que la misma desarrolla, y del hecho de que hayan sido contemplados previamente en la legislación penal, y sirven de luz en los términos allí establecidos.

El panorama es distinto si se examina la intervención del asesor fiscal en el diseño o planificación de actos, negocios o contratos declarados «abusivos».

En su momento se manifestó que la regulación del abuso incorporaba una serie de conceptos jurídicos indeterminados, que dificultaban el respeto al principio de *lex certa*. En efecto, la regulación sustantiva del abuso de las formas jurídicas incluía conceptos como «negocios impropios», «negocios artificiosos», «negocios usuales» y «negocios propios» —calcados de la normativa española— que hoy han sido suprimidos. Subsiste, sin embargo, la referencia a que no se produzcan efectos económicos o jurídicos «relevantes», diversos al ahorro tributario. A nuestro juicio, esa relevancia solo apunta a

reenvío, esto es, aquellas cuya remisión para describir la conducta punible se encuentra en otra ley o en una norma originada en la instancia legislativa, y de aquellas leyes que indiquen expresamente la norma destino de remisión, aun cuando no sea de origen legislativo, con descripción del núcleo central de la conducta que se sanciona. En cambio, son contrarias a la constitución, tanto las leyes penales en blanco «propias», que son aquellas en que la descripción de la conducta está entregada a una norma infra legal sin indicar legalmente el núcleo fundamental de ellas, cuanto las leyes penales en blanco «abiertas», en las que la determinación de la conducta punible queda entregada al criterio discrecional del juez. La sanción del artículo 100 bis del CT no se encuentra en ninguna de estas situaciones.

⁴⁰³ Vid. Capítulo VI.2.2.

⁴⁰⁴ Lo que se podrá generar es un concurso de normas que capten la conducta del asesor fiscal, si es que la simulación generó el efecto tributario consistente en que el contribuyente obtuvo devoluciones de impuesto improcedentes, concurriendo los demás requisitos legales. Pues, al asesor fiscal, según la participación que hubiera tenido, se le podría castigar a título de coautor o cómplice del ilícito del artículo 97 N° 4 inciso 3° del CT, pero si diseñó o planificó la operatoria simulada también concurre el título de castigo del artículo 100 bis del CT.

que se exija una cierta entidad a los efectos jurídicos o económicos diversos del ahorro tributario. Por tanto, no vemos dificultades en cuanto a que haya conceptos jurídicos indeterminados que impidan al particular conocer la conducta sancionada.

Ahora bien, y tal como acontece en España, una de las hipótesis que habilita a declarar el abuso de las formas jurídicas consiste en que se “*evite total o parcialmente la realización del hecho gravado*”. Aquí podrían surgir dudas acerca de si la naturaleza jurídica de este supuesto es una integración analógica de la legislación tributaria⁴⁰⁵, y de ser así, habría que determinar hasta qué punto se puede efectuar una matización de las exigencias penales para establecer si, efectivamente, es sancionable administrativamente este supuesto⁴⁰⁶, pues el Tribunal Constitucional ha señalado que se “*requiere que el legislador formule las normas penales de manera precisa y determinada, excluyendo la analogía*”⁴⁰⁷.

Por tanto, lo central será precisar la naturaleza jurídica de las cláusulas generales antielusión en aquellos supuestos en los que formalmente no se ha verificado el hecho imponible, sea total o parcialmente, como señalan tanto la legislación española como la penal y como esta se relaciona con la admisibilidad de la sanción a la elusión, teniendo presente que al Derecho administrativo sancionador se aplican de manera atenuada los principios del Derecho penal⁴⁰⁸.

2.5. La exigencia de «culpabilidad» en el ilícito del artículo 100 bis del CT

La doctrina chilena se ha alineado con CURY URZÚA en este punto. El autor ha manifestado que en los ilícitos administrativos es igualmente exigible el respeto al

⁴⁰⁵ Expresamente VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., p. 351, ha señalado que las normas generales antielusión presuponen una aplicación analógica de los tributos.

⁴⁰⁶ Nos remitimos aquí a lo examinado en el Capítulo II.2.3, en lo referente al estado en Chile de la jurisprudencia y de la doctrina sobre la integración analógica del ordenamiento tributario.

⁴⁰⁷ SSTC Roles N^{os} 1.432-2009, de 5 de agosto de 2010, C. 31°, y 549-2006, de 30 de marzo de 2007, C. 4°. De hecho, el Tribunal Constitucional en la sentencia Rol N° 1.441-2009, de 4 de noviembre de 2010, C. 10°, admite la interpretación extensiva de la norma penal, pero en ningún caso considera admisible la penalización por analogía. En el mismo sentido SSTC Roles N^{os} 1.351-2009, C. 39°, y 1.352-2009, C. 39°, ambas de 20 de mayo de 2010, y 1.281-2008, de 14 de agosto de 2009, C. 24°. En este punto, el órgano encargado de interpretar la Constitución ha seguido a la doctrina penal. Especialmente, a NOVOA MONREAL, para quien la analogía no es admisible en materia penal, pues rige el principio *nullum crimen, nulla poena sine lege*. De ello se sigue que, si no existen otros delitos que los expresa, y previamente contemplados en la ley, no pueda imponerse otra pena que la contemplada en esta. En conclusión, la analogía no tiene cabida en lo que se refiere a la creación de nuevas figuras delictivas, aplicación de las existentes o de penas nuevas. Si hay vacío en estos ámbitos, la conducta no es punible. NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de Derecho penal chileno...*, cit. pp. 143-144. También ETCHEBERRY, Alfredo. *Derecho penal. Parte General...*, cit., p. 113. CURY, Enrique. *Derecho penal. Parte general...*, cit., pp. 200-201; 204. POLITOFF L., Sergio; MATUS A., Jean Pierre; RAMÍREZ G., María Cecilia. *Lecciones de Derecho penal chileno...*, cit., p. 99.

⁴⁰⁸ Vid. Capítulo IX.3.

principio de culpabilidad, de lo que se sigue que se puede sancionar exclusivamente a quien es posible efectuar un reproche personal en la ejecución de la conducta prohibida⁴⁰⁹.

La relevancia de este elemento subjetivo no es puesta en duda⁴¹⁰. De manera que si se sostiene la vigencia del principio de culpabilidad, también resulta aplicable el de personalidad de las sanciones⁴¹¹.

No puede dejar de mencionarse la postura que en esta materia sustenta NIETO. Este ha señalado que se llega a la responsabilidad de las personas jurídicas a través de la capacidad para soportar la sanción. De esta forma, separa el análisis de la culpabilidad que, a su juicio, no desempeña papel alguno en la impunidad de los entes morales, ya que solo puede ser exigida a seres capaces de ser culpables, donde no se encuentran las personas jurídicas. No se desprende de ello que sean inimputables, sino que no ha de exigírseles la culpabilidad⁴¹².

No compartimos esta opinión, pues ello generaría una suerte de responsabilidad objetiva cuando la infracción sea cometida por una persona jurídica. En Chile, expresamente se rechaza esta última idea. Así, MASSONE PARODI apunta que las infracciones administrativas no pueden estar configuradas de manera objetiva, sino que requieren que

⁴⁰⁹ CURY URZÚA, Enrique. Algunas reflexiones..., cit., p. 91. Lo han secundado RODRÍGUEZ COLLAO, Luis. Bases para distinguir..., cit., p. 156. CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador*..., cit., pp. 251-254. VERGARA BLANCO, Alejandro. Esquema de los principios..., cit., p. 143. CORDERO VEGA, Luis. *Lecciones de Derecho administrativo*. Santiago: Legal Publishing, 2015, pp. 502-505, para quien el problema consiste en determinar el estándar para medir el dolo, culpa o negligencia. En contra de esta postura LETELIER WARTENBERG, Raúl. Garantías penales y sanciones administrativas..., cit., pp. 663-668. VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., pp. 1010-1012.

⁴¹⁰ Ahora bien, BERMÚDEZ SOTO, más que culpabilidad propiamente tal, prefiere emplear el término «responsabilidad», que es un elemento del ilícito administrativo, e implica que solo pueden ser sancionados aquellos a quienes la ley considera responsables de la sanción —que en el caso de las personas jurídicas no exige que sean culpables de la infracción—. Así, la noción de culpabilidad, opera en la fase de imputación de la infracción; la responsabilidad, opera en la fase de imposición de la sanción, y permite sancionar a los entes ficticios. BERMÚDEZ SOTO, Jorge. Elementos para definir las sanciones administrativas..., cit., p. 326. En un trabajo más reciente, el autor ha manifestado que para que el ilícito administrativo sea imputable al sujeto activo, más que determinar si cometió la conducta con dolo o culpa, se reemplaza la reprochabilidad por una determinación de la responsabilidad del infractor en el hecho que vulnera el ordenamiento jurídico. En el fondo, lo que le imputará la administración al infractor será el incumplimiento del deber de diligencia de no vulnerar la norma primaria, implícita en la infracción administrativa. BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo general*..., cit., pp. 343-344.

⁴¹¹ En Chile, VAN WEEZEL considera que es característico que, respecto de las sanciones administrativas, tanto si el sujeto activo es una persona natural como si es una persona jurídica, el solo hecho de realizar la conducta prohibida por la ley implica necesariamente la concurrencia de todos los presupuestos de la imputación subjetiva que requiere la imposición de una sanción, lo que no supone una responsabilidad objetiva, sino que no son admisibles los «errores inevitables». VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., pp. 1010-1011.

⁴¹² NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*..., cit., p. 402.

se cometan, a lo menos, con culpa⁴¹³, secundado por UGALDE y GARCÍA⁴¹⁴. Es también la postura de la jurisprudencia tributaria en los casos en que se persigue exclusivamente la responsabilidad pecuniaria derivada de los ilícitos penales⁴¹⁵. El mismo criterio han aplicado los tribunales de primera⁴¹⁶ y segunda instancia⁴¹⁷ a propósito de las infracciones administrativas. La escasa doctrina que se ha pronunciado sobre el artículo 100 bis del CT, ha afirmado que la aplicación del principio de culpabilidad tiene plena vigencia⁴¹⁸,

⁴¹³ MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias...*, cit., pp. 220-224; 235. Se basa para ello en un análisis de la legislación chilena y concluye que tal exigencia se desprende de la propia Constitución, en el artículo 19 N° 3 en la parte que prohíbe presumir de derecho la responsabilidad penal, de lo dispuesto en el artículo 107 del CT, que contempla como elemento que ha de tener en cuenta quien determine la sanción el grado de “*diligencia o dolo*”, y a las exigencias derivadas del principio de presunción de inocencia emanada tanto de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, que resulta aplicable a las sanciones administrativas al considerarlas penas, como del Código Procesal Penal. Esta postura representa una evolución en la concepción del ilícito administrativo. En efecto, DUMAY consideró que uno de los elementos que servía para diferenciar estos de los penales, decía relación con que los primeros estaban concebidos sobre la base de una responsabilidad objetiva, pero luego matizaba añadiendo, “*o en todo caso, no requieren dolo para su configuración*”, porque es la malicia del agente lo que va a determinar la calificación del hecho como delito. DUMAY, Alejandro. *El delito tributario*. Concepción: Ediciones Samver, sin año, pp. 51-53; 60-61.

⁴¹⁴ UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre delitos...*, cit., pp. 119; 121; 140, quienes —siguiendo expresamente a MASSONE PARODI—, excluyen de esta exigencia las llamadas por la doctrina infracciones civiles o simples.

⁴¹⁵ SCS Rol N° 16.694-2014, de 30 de marzo de 2015, C. 7°, expresamente señala que la “*norma del artículo 21 del Código Tributario no viene al caso para demostrar el hecho ilícito que se atribuye, puesto que este precepto determina una inversión de la carga probatoria en cuestiones de connotación netamente civil para así justificar la obligación del contribuyente de probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley establezca, en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto, lo cual es atendible imponer en el caso de una liquidación sobre la misma materia en el procedimiento civil de reclamaciones tributarias, pero que es inadmisibles para establecer una responsabilidad derivada del ejercicio del derecho administrativo sancionador, como se pretende en la presente causa para la aplicación de una multa prevista para un delito tributario respecto de la cual la carga probatoria para demostrar la existencia del hecho punible y la culpabilidad del imputado le corresponde necesariamente al acusador, como debe ser en un debate de la connotación aludida en que se presume la inocencia del denunciado y que para inculparle se requiere la convicción de condena que se exige en ese ámbito*”.

⁴¹⁶ S1^{er}TTA de la Región Metropolitana de Santiago RIT ES-15-00077-2014, de 15 de mayo de 2014, que declara que “*la inocencia es un estado de las personas, pues, lo general es que ellas no cometan delitos y, por ende, lo extraordinario es que los cometan y, por tanto, siendo eso lo extraordinario, la culpabilidad debe probarse*”. STTA de la Región de la Araucanía RIT ES-08-00091-2015, de 5 de febrero de 2016, C. 8°. STTA de la Región del Libertador General Bernardo O’Higgins RIT ES-19-00026-2015, de 10 de febrero de 2016, Cs. 13° y 16°, expresamente afirma la vigencia en esta materia del principio de culpabilidad y presunción de inocencia.

⁴¹⁷ SSCA de Santiago, Roles N°s 3.333-1997, de 30 de mayo de 2000, C. 2°, que expresa que “*no es dable a la ley presumir la responsabilidad ni la culpabilidad de los actos que llevan a cabo las personas, de modo que no parece posible interpretar la norma a que acaba de hacerse alusión de manera tal que el solo hecho de la pérdida de los documentos señalados anteriormente, pueda ser considerado doloso o culposo al punto de sancionarlo como se lo viene haciendo*”, y 700-1998, de 29 de junio de 2000, C. 2°, que manifiesta que si el ilícito que sanciona la pérdida de documentos contables no contempla la pérdida fortuita, ello quiere decir que se sanciona la pérdida culpable o dolosa.

⁴¹⁸ BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 165. A su entender la responsabilidad es eminentemente de carácter subjetivo. Para afirmar lo anterior se basa en lo prescrito en el artículo 107 del CT, que establece como uno de los elementos a tener en cuenta por el SII o por el TTA

lo que conlleva la asunción del principio de personalidad de la sanción, según la cual “*cada uno debe responder de los efectos de sus propios actos*”⁴¹⁹.

Creemos que efectivamente rige, respecto de la infracción administrativa en comento, la exigencia de que se acredite respecto de la persona natural que la comete la culpabilidad. En el caso de la persona jurídica, para hacerla responsable se exige que haya habido una infracción a lo menos culpable de los deberes de dirección y vigilancia. Esto no es más que aplicación de las reglas generales, por ello consideramos que no era adecuada la indicación que establecía expresamente que la comisión de la infracción debía ser «maliciosa», pues ello acercaba aún más esta figura al estatuto propio de los ilícitos penales⁴²⁰.

La infracción es cometida por asesores fiscales que tienen conocimientos técnicos en el área tributaria y que por ello están en condiciones de plantear alternativas de ahorro tributario a sus clientes. Traemos a colación lo señalado por NIETO, quien plantea que de ordinario en las infracciones administrativas es habitual que sean cometidas en el ejercicio de una profesión o actividad especializada. En dichos casos, considera que se esfuma la posibilidad de error, porque la norma ha impuesto una obligación de no equivocarse y opera la presunción de que ello no ha acontecido. Y es que, a través de los estudios que condujeron a ese profesional a la obtención del título, se le dio una formación técnica que le priva formalmente del error. Por lo demás, quien ejerce una actividad especializada está obligado a adoptar precauciones especiales para evitarlo, e implica “*la asunción voluntaria de obligaciones singulares así como de responsabilidades específicas frente a la Administración y terceros*”⁴²¹. Así, plantea que luego de la reforma a la legislación penal y la inclusión de la posibilidad de que las personas jurídicas respondan, ha desaparecido el concepto de autor, debido a que pueden ser sancionadas infracciones cuyo

a la hora de imponer la sanción “7° *El grado de diligencia o el dolo que hubiere mediado en el acto u omisión*”.

⁴¹⁹ PÉREZ ROYO, Fernando. *Los delitos y las infracciones...*, cit., p. 289. Así lo ha declarado en España, por lo demás, la STC 181/2014, de 6 noviembre, ponente Sra. Encarnación Roca Trías, FJ 7°, que hace expresamente aplicable este principio al ámbito del Derecho administrativo sancionador, y la jurisprudencia allí citada.

⁴²⁰ Durante el segundo trámite constitucional del proyecto de ley que se transformaría en la Ley N° 20.780, se presentó la indicación del Senador Sr. Horvath, de una parte, y luego conjuntamente de este con los Senadores Sres. Bianchi, Guillier y Quinteros, quienes expresamente señalaban que el diseño o planificación debía haber sido ejecutado por “[l]a persona natural o jurídica que maliciosamente haya diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación realizados con la finalidad de eludir las leyes tributarias según lo dispuesto en los artículos 4° ter y 4° quáter de este Código [...]” (el destacado es propio). Estas indicaciones no prosperaron, pues fueron declaradas inadmisibles. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 2144-2145; 2304; 2557.

⁴²¹ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 358.

autor es desconocido, imputando *ex lege* la responsabilidad a la persona jurídica. La responsabilidad de estas solo puede estar conectada con alguna de las personas físicas que son quienes materialmente cometen la infracción, pero, en definitiva, el responsable no será el albañil que levantó el muro, sino quien tomó la decisión de levantarlo y ordenó su ejecución⁴²².

En el caso chileno, es necesario apuntar que la infracción tributaria expresamente hace referencia a la necesidad de acreditar la realización de la conducta infraccional, al prescribir “[l]a persona natural o jurídica respecto de quien se acredite haber diseñado o planificado los actos, contratos o negocios constitutivos de abuso o simulación [...]” (el destacado es propio).

2.6. Aspectos adjetivos: la prescripción CT y el procedimiento

Inicialmente, el CT no contenía una norma específica de prescripción de las infracciones administrativas. A falta de regla especial, la jurisprudencia aplicó los principios penales y determinó, de manera tajante y contundente, que la regla de prescripción era la que regía a las faltas penales, esto es, que el lapso ascendía a seis meses, de conformidad con lo prescrito en el artículo 94 del Código Penal⁴²³, criterio que también fue seguido por la Contraloría General de la República⁴²⁴. La abrumadora jurisprudencia determinó que se modificase el artículo 200 del CT, mediante la Ley N° 19.506, y se incluyese una previsión expresa relativa al lapso en que prescribía la acción para perseguir la responsabilidad por la comisión de los ilícitos administrativos. Si la sanción pecuniaria

⁴²² NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 358; 404-406. También LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad...*, cit., p. 313, para quien si bien no es posible establecer una presunción *iuris et de iure* de conocimiento de la antijuridicidad de la actuación, pues sería contrario al principio de culpabilidad, sí se debe reconocer que los profesionales de la asesoría fiscal les es exigible y presumible un mayor conocimiento de lo antijurídico, lo que limita el ámbito del error.

⁴²³ Por todas, la SCS Rol N° 4.863-2004, de 26 de octubre de 2004, C. 9°, que manifestó que era jurisprudencia consolidada de dicho tribunal el que “*hasta antes de la vigencia de la ley N°19.506, de julio de 1997, lo tocante a la prescripción de las acciones para perseguir la responsabilidad penal por infracciones al artículo 97 N°4 incisos 1° y 2° del Código Tributario, carecía de regulación legal expresa, en aquellos casos en que la autoridad determinaba hacer uso de sus facultades en orden a no perseguir criminalmente dichas infracciones, limitándose a cursar un acta denuncia para imponer la sanción de multa. En tales casos, el parecer invariable de este tribunal ha sido que, hasta antes de la vigencia de dicha ley, correspondía asignar la calificación jurídica de falta a tales infracciones, con la consecuencia de que el plazo de prescripción de la respectiva acción penal es el propio de dicho tipo, esto es, seis meses, contados desde que se perpetró la infracción, según el artículo 94 del Código Punitivo*”.

⁴²⁴ Una línea similar sigue la Contraloría General de la República —aunque no en materia tributaria—, por ejemplo, en el Dictamen N° 28.226, de 22 de junio de 2007. Y es que, derivado de la concepción tradicional en Chile de la igualdad sustancial entre el ilícito penal y el administrativo, la doctrina también entendió que, a falta de previsión especial en materia de prescripción, la misma debía corresponder a la general establecida para las faltas, que es de seis meses. Vid. ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique. Relaciones entre la pena administrativa y la sanción penal. *Revista de Derecho Administrativo Económico*. 2005, N° 14, p. 31.

accede a los impuestos, prescribe de la misma forma que estos, en concreto, tres o seis años, contados desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago; tratándose de sanciones de cualquier tipo que no acceden al pago de un impuesto, la prescripción es de tres años, contados desde que se cometió la infracción.

De hecho, para VAN WEEZEL, precisamente en este ámbito es donde se manifiesta la consecuencia práctica del doble estatuto de las sanciones pecuniarias que la ley conmina adicionalmente con pena privativa de libertad⁴²⁵.

Actualmente, sin embargo, la Ley N° 21.039, de 20 de octubre de 2017, agregó un inciso 2° al artículo 114 del CT que hace aplicables los plazos de los crímenes y simples delitos para la prescripción de los ilícitos penales cuando se persiga solo la multa pecuniaria.

Lo dicho previamente es relevante, pues el lapso de prescripción contemplado en el artículo 100 bis del CT difiere de la regla general establecida en el artículo 200 del mismo texto normativo. Es así como la parte final del inciso 3° del artículo 100 bis del CT tras la modificación introducida por la Ley N° 20.899, señala que “*la prescripción de la acción para perseguir esta sanción pecuniaria será de seis años contados desde el vencimiento del plazo para declarar y pagar los impuestos eludidos*”. Nótese cómo la fórmula utilizada por el legislador iguala la manera de computar el inicio del plazo de prescripción a aquellas infracciones que acceden al pago de un impuesto, pero se diferencia de ellas porque le señala un lapso específico de prescripción de seis años. Para iniciar el cómputo de este término, se atiende no al momento en que tuvo lugar la infracción, sino a la fecha en que debió declararse y enterarse el impuesto eludido.

Bajo la sola regulación dada por la Ley N° 20.780 al inciso 3° del artículo 100 bis del CT, el tratamiento legal de la prescripción de la acción para perseguir la responsabilidad por la comisión de esta infracción contenía incoherencias y vacíos que dificultaban su interpretación. Por ello, la Ley N° 20.899, precisó los alcances de la misma⁴²⁶.

Consciente de los problemas que generaba la norma, la Ley N° 20.899, solucionó los errores legislativos: se especifica que la prescripción de la acción para perseguir la

⁴²⁵ VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios...*, cit., p. 26, conclusión que a su juicio se ve reforzada por la historia de la Ley N° 19.738, la que se inició por mensaje presidencial, y en la que se intentó establecer en el artículo 114 inciso 2° del CT, una regla según la cual, cuando el Director hiciese ejercicio de la opción conferida en el artículo 162 del mismo Código, y persiguiese solo la sanción pecuniaria —y no la pena privativa de libertad— de los ilícitos tributarios, el plazo de prescripción fuese el establecido para los delitos. El Congreso desestimó esta regulación.

⁴²⁶ Para una visión de los problemas e incoherencias que presentaba, vid. NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. *Análisis crítico...*, cit., pp. 44-45.

responsabilidad por la comisión de la infracción se suspende desde que se solicita su aplicación hasta la fecha en que se encuentre firme o ejecutoriada la sentencia que declara el abuso o simulación⁴²⁷, y se deja claro que el SII solo podrá aplicar la multa “*cuando, en el caso de haberse solicitado la declaración de abuso o simulación en los términos que señala el artículo 160 bis, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada*”⁴²⁸.

Pese al avance en la redacción de esta disposición, consideramos que aún se presentan deficiencias en la regulación de la prescripción, pues su suspensión se anuda a que la declaración de abuso o simulación se encuentre firme o ejecutoriada, en circunstancias que es perfectamente posible que el presunto responsable de la infracción del artículo 100 bis continúe en juicio discutiendo la imposición de la sanción, a pesar de que haya quedado firme y ejecutoriada la decisión que entiende que, en el caso concreto, la conducta del contribuyente es elusiva.

El punto, si bien no debería suscitar mayores discusiones, tiene que ser dilucidado por la forma como quedó redactada la disposición, lo manifestado durante la tramitación de la Ley N° 20.899 en el Congreso Nacional y la interpretación que ha efectuado de ella la autoridad fiscal. Lo esencial es determinar hasta cuándo se encuentra suspendida la prescripción de la infracción administrativa, pues la ley manifiesta que ello tendrá lugar “*desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva*” (el destacado es propio).

El SII entiende que la expresión “*hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva*”, utilizada por la ley, se refiere a “*la sentencia que declara la elusión*”⁴²⁹, lo que es concordante con lo manifestado en el mensaje de la ley que apunta

⁴²⁷ Así, actualmente, el inciso 3° del artículo en comento establece que la prescripción se “*suspenderá desde la fecha en que se solicite la aplicación de sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación de los actos, contratos o negocios susceptibles de constituir abuso o simulación, según lo establecido en el inciso segundo del artículo 160 bis, hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelva*”.

⁴²⁸ Según lo prescrito en la parte pertinente del inciso 3° del artículo 100 bis del CT, “*sólo podrá aplicar la multa a que se refieren los incisos precedentes cuando, en el caso de haberse deducido reclamación en contra de la respectiva liquidación, giro o resolución, ella se encuentre resuelta por sentencia firme y ejecutoriada, o cuando no se haya deducido reclamo y los plazos para hacerlo se encuentren vencidos*”.

⁴²⁹ Circular N° 41, de 2016, p. 5.

a que se suspenda la prescripción hasta que adquiera tal condición la sentencia que declara el abuso o simulación⁴³⁰.

Esta interpretación subsana el problema presentado cuando el contribuyente recurre de la declaración de abuso o simulación, pero no cuando lo hace el asesor fiscal pese a que se determinó judicialmente que se verificó la conducta sancionada en el artículo 100 bis del CT.

El SII no parece colocarse en esa hipótesis, quizás por improbable. Consideramos que no hay razón para entender que no continúa suspendida la prescripción en este supuesto, como lo hace el SII. Lo que interesa es que se declare el abuso o simulación, presupuesto típico de la infracción, pero también que haya una sentencia firme y ejecutoriada que manifieste que se ha cometido el ilícito y que le cabe responsabilidad en ella al asesor fiscal. En este caso, una interpretación armónica de la norma en comento es que la prescripción de la infracción administrativa continuará suspendida hasta que haya sentencia firme que resuelva la aplicación de la sanción pecuniaria a los responsables del diseño o planificación. Si se analiza con detalle el inciso final del artículo 100 bis del CT, transcrito unas líneas más arriba, se llega a la conclusión de que la prescripción se suspende «desde» la fecha en que se solicita la aplicación de la sanción pecuniaria y permanece suspendida “*hasta la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada que la resuelve*”. Cuando el legislador alude a la expresión «la resuelve», no puede sino estarse refiriendo a la resolución del juicio, pues la determinación de la responsabilidad administrativa está íntimamente ligada a la declaración de que determinados actos o negocios son abusivos o simulados. Por lo demás, del propio texto normativo transcrito fluye que la disposición hace referencia a que la prescripción se suspende desde que se solicita la aplicación de la sanción; por tanto, la notificación de la sentencia firme y ejecutoriada no puede sino ser aquella que resuelve la pretensión del SII⁴³¹.

2.6.1. El supuesto de la normativa general antielusión: la aplicación de la prescripción extraordinaria de la acción de fiscalización

La regla general en materia de prescripción de la acción de fiscalización es que la misma tiene lugar transcurridos tres años contados desde la fecha en que expiró el plazo en el que se debieron pagar los impuestos respectivos, según lo dispuesto en el inciso 1° del

⁴³⁰ Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 12.

⁴³¹ El SII, mediante la Circular N° 41, de 2016, p. 5, ha manifestado que el giro correspondiente será notificado al infractor según las reglas generales.

artículo 200 del CT. La excepción, vinculada a la mala fe del contribuyente, es que dicho lapso se aumente a seis años, en los impuestos sujetos a declaración, cuando el contribuyente no declara o la declaración presentada es maliciosamente falsa⁴³², exigencia que la jurisprudencia ha desligado del dolo penal y vincula más bien con un dolo administrativo que debe ser acreditado por el SII⁴³³. Si bien es cierto, el máximo tribunal ha manifestado que la prescripción extraordinaria es de carácter excepcional y debe ser aplicada restrictivamente⁴³⁴, creemos que en este caso hay un antecedente de carácter normativo que avala nuestro planteamiento. La ley presume que el obligado tributario intervino en la falsedad que se reprocha, o que a lo menos se demuestre un conocimiento de tales irregularidades y un aprovechamiento de ellas en sus propias declaraciones⁴³⁵.

Hemos sostenido en este trabajo que la regulación positiva del abuso de las formas jurídicas y de la simulación se basa en el principio de la buena fe⁴³⁶, y que en los casos de elusión el contribuyente se encuentra de mala fe⁴³⁷.

⁴³² Los incisos 1° y 2° del artículo 200 del CT prescriben:

“El Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que hubiere lugar, dentro del término de tres años contado desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

El plazo señalado en el inciso anterior será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. Para estos efectos, constituyen impuestos sujetos a declaración aquellos que deban ser pagados previa declaración del contribuyente o del responsable del impuesto”.

⁴³³ Para la Excma. Corte Suprema, la malicia exigida por la norma corresponde a un dolo administrativo de orden tributario —no penal ni de orden civil que, por lo general, debe probarse—, que consiste *“en la conciencia que tiene el contribuyente de que está adjuntando documentos no fidedignos o falsos, o que está ocultando antecedentes u operaciones con el objeto de disminuir sus impuestos”*. SCS Rol N° 12.915-2014, de 26 de enero de 2015, C. 6°.

⁴³⁴ Las SSCS Roles N°s 1.619-2014, de 29 de enero de 2015, C. 7°; 2.828-2010, de 16 de enero de 2013, C. 26°, y 2.741-2013, de 25 de noviembre de 2013, C. 1° de la sentencia de reemplazo, apuntan a que *“es condición que la falsedad esté vinculada directamente con los tributos que de alguna manera se pretenden eludir”*.

⁴³⁵ Las SSCS Rol N°s 12.915-2014, de 26 de enero de 2015, C. 6°; 4.751-2013, de 19 de marzo de 2014, C. 4°, y 8.029-2013, de 7 de julio de 2014, C. 3°, que señalan que *“basta con que el Servicio de Impuestos Internos, en sede administrativa o jurisdiccional, detecte y acredite una conducta omisiva o falsedad en los antecedentes presentados por parte de los contribuyentes en sus declaraciones, para que el plazo de la prescripción aumente de los tres años, fijado en el inciso primero del artículo 200 antes referido, al de seis que establece el inciso segundo”*.

⁴³⁶ Vid. Capítulo II.4 y VI.5.1. La consagración positiva de este principio en el ámbito tributario es de toda lógica si se parte de la base que, por regla general, rige el sistema de autodeclaración de la obligación tributaria. Ahora bien, junto con las obligaciones de declaración de la obligación tributaria, diversas personas tienen el deber de entregar información al ente fiscalizador, el que tiene gran cantidad de antecedentes respecto de cada contribuyente. Por ello, la declaración del obligado tributario muchas veces se limita a aceptar la propuesta de declaración de impuestos efectuada por la propia Administración tributaria vía internet.

⁴³⁷ En la doctrina chilena, es contrario a esta interpretación BOETSCH, para quien hay una diferencia sustancial entre una declaración maliciosamente falsa y la mala fe —que entiende concurre en los casos de abuso y simulación—. Adicionalmente, realiza algunas consideraciones que apoyarían su posición teniendo

La conclusión anterior tiene gran relevancia, pues se proyecta en todas aquellas materias en las cuales el legislador considera la posición anímica del obligado tributario y le asigna un efecto a la mala fe. Así, esta previsión legal tiene incidencia en materia de prescripción extintiva, pues implica que la declaración presentada por el contribuyente en los impuestos sujetos a declaración es maliciosamente falsa y, por tanto, de conformidad con lo dispuesto en el inciso 2° del artículo 200 del CT, se está ante un supuesto de prescripción extraordinaria. De otra parte, el contribuyente, al estar de mala fe, se verá impedido de asilarse en un pronunciamiento emitido por el SII, para evitar el cobro de impuestos con efecto retroactivo, de conformidad con lo prescrito por el artículo 26 del mismo texto legal.

Creemos que esta posición se ve reforzada por la regla de prescripción establecida en el artículo 100 bis del CT. Sobre el particular, debe hacerse notar que si se afirmase que la prescripción de la acción de fiscalización en los casos en que se persigue la aplicación de la cláusula general antielusión es de tres años, contados desde que expiró el plazo en que debió efectuarse el pago, se generaría la imposibilidad de perseguir la responsabilidad administrativa del asesor fiscal, no obstante la Administración actuase dentro del plazo de prescripción de esta, que es de seis años contados desde el mismo momento antes indicado.

Frente a esta situación, hay dos opciones interpretativas: o se entiende que simplemente el plazo en el caso de la infracción es mayor, resultando el inconveniente de que si se detecta el abuso o simulación al cuarto año por parte del SII, no se podrá solicitar ni la declaración de la elusión ni de la comisión de la infracción si es que no se está en una hipótesis de prescripción extraordinaria⁴³⁸; o bien, como creemos es lo correcto, considerar que el legislador entiende que en los casos de elusión, el efecto de la mala fe

en cuenta el régimen especial de la prescripción en materia tributaria. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 166; 198-199.

⁴³⁸ En este sentido, BOETSCH, para quien esta diferencia de plazo deviene en que la sanción administrativa prescribe anticipadamente, ya que sin una sentencia que declare que la planificación tributaria es elusiva, no se puede perseguir la sanción del asesor tributario. Es más, expresamente, considera incorrecto vincular la mala fe propia de la elusión a una ampliación del plazo de prescripción, porque estima que una declaración maliciosamente falsa, más requisitos adicionales, da lugar al ilícito penal del artículo 97 N° 4 del CT. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., pp. 157; 198. No compartimos su apreciación, pues no sería un problema de prescripción sino de tipicidad, al faltar uno de los elementos del tipo: la declaración judicial de abuso o simulación de los actos, contrato o negocios. Por lo demás, la malicia exigida en sede penal es diversa a la requerida para extender el plazo de prescripción, como lo ha señalado reiteradamente la jurisprudencia de la Excma. Corte Suprema, por lo que será necesario determinar que, si se verifica el ilícito tributario, no basta que concurra la malicia, sino que adicionalmente han de concurrir los restantes elementos típicos contemplados en la ley.

del contribuyente establecido en el artículo 4° bis del CT, se extiende también a la prescripción de la acción fiscalizadora, por lo que las declaraciones presentadas serían maliciosamente falsas, y, de esta forma, en los impuestos sujetos a declaración, se equipara el plazo de prescripción de la acción fiscalizadora con aquel para perseguir la aplicación de la multa, suspendiéndose ambos con la presentación del requerimiento ante el Tribunal Tributario y Aduanero. Esto no supone una aplicación analógica de la elusión, como se ha manifestado⁴³⁹, sino un efecto derivado de una norma que indica a *contrario sensu* que en los casos de abuso o simulación el contribuyente está de mala fe.

2.6.2. Procedimiento para la aplicación de la multa al presunto responsable

El procedimiento para determinar la comisión de la infracción del artículo 100 bis del CT y la participación que le cabe en ella al presunto responsable, se rigen por las mismas normas establecidas para establecer la existencia de abuso o simulación⁴⁴⁰, por lo anterior, solo haremos mención de aspectos particulares del establecimiento de la comisión de la infracción.

Un primer aspecto relevante, dice relación con que la legislación pareciera no contemplar expresamente la intervención del presunto responsable durante la etapa administrativa. Es doctrina del Tribunal Constitucional que se deba contemplar su comparecencia ante la Administración, en aquellos casos en que ella impone la sanción⁴⁴¹.

Pero ocurre que la infracción al asesor fiscal es determinada por un tribunal de justicia, donde se da la bilateralidad de audiencia. En efecto, legalmente se establece que es obligatorio citar al contribuyente, pero no se hace mención alguna a la intervención o

⁴³⁹ De la literatura chilena revisada, solo se pronuncia sobre este punto, tomando una posición contraria a la que acabamos de sostener, BOETSCH, para quien la buena fe debe reconocerse, la elusión es una situación excepcional y en cuanto tal, el intérprete debe darle “una aplicación restrictiva y jamás susceptible de aplicación por analogía”. BOETSCH GILLET, Cristián. *La norma general anti elusión...*, cit., p. 90.

⁴⁴⁰ Vid. Capítulo VI.6.

⁴⁴¹ Dicho tribunal entiende que el inciso 1° del artículo 19 N° 3 consagra a todas las personas “[l]a igual protección de la ley en el ejercicio de sus derechos”, garantía que impone al legislador la obligación de dictar normas que permitan a todos quienes sean o puedan ser afectados en el ejercicio legítimo de sus derechos fundamentales, a ser emplazados y tener oportunidad de defenderse de los cargos que le formule la autoridad administrativa; por su parte inciso 3° del mismo numeral, cuando asegura el “derecho de defensa jurídica en la forma que la ley señale”, se refiere a la defensa jurídica de ellos ante la autoridad que corresponda. De forma tal que, si la ley no contempla un procedimiento que permita al afectado su defensa adecuada en forma previa a la imposición de sanciones, el legislador “ha dejado de cumplir con la obligación que el Poder Constituyente le impone, de dictar las normas tendientes a asegurar la protección y defensa jurídica de los derechos fundamentales de quienes se encuentren comprendidos en las situaciones que, de acuerdo con las disposiciones indicadas, determinan la imposición de una sanción”. SSTC Roles N°s 1.602-2010, de 1 de junio de 2010, C. 22° y 23°; C. 20° del voto de minoría de la STC Rol N° 1.518-2009; 389-2003, de 28 de octubre de 2003, Cs. 33°-34°, y 376-2003, de 17 de junio de 2003, Cs. 34°-35°.

citación necesaria al asesor fiscal⁴⁴². Si se examina la historia de la ley, no se obtienen mayores luces⁴⁴³.

La doctrina ha criticado que no se contemple la intervención necesaria del asesor fiscal en el proceso administrativo, porque afecta el debido proceso⁴⁴⁴, aspecto que se vería agravado frente a la ausencia de una ley de procedimientos administrativos sancionatorios de carácter general.

Sin embargo, como agudamente ha manifestado VERGARA QUEZADA, la legislación sí contempla la intervención en el proceso administrativo del asesor fiscal, porque expresamente el inciso 4° del artículo 4° quinquies del CT prescribe “[t]erminado este plazo [para presentar el requerimiento a los TTA], el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor”, (el destacado es propio), de lo que colige que la norma prevé que ha de ser citado⁴⁴⁵.

Un segundo aspecto que queremos destacar dice relación con que toda la regulación del procedimiento destinado a determinar la responsabilidad del asesor fiscal en la comisión del ilícito del artículo 100 bis del CT, gira sobre la base que desde un primer momento se tiene conocimiento de su identidad. La tramitación del juicio para determinar esta responsabilidad se sustancia conjuntamente a aquel que busca establecer si los actos o contratos celebrados, o ejecutados por el contribuyente, individualmente considerados o en su conjunto, son abusivos o simulados⁴⁴⁶. Ello podrá resultar relevante, por ejemplo, si se solicita la aplicación de la multa cuando la infracción la comete la persona jurídica

⁴⁴² Las instrucciones del SII tampoco contemplan la intervención necesaria del asesor fiscal o presunto responsable. A lo sumo, la Circular N° 65, de 2015, hoy derogada en esta parte, señala que al contribuyente se le «pueden» solicitar “los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis”, que no es más que una reiteración de lo expresado por el inciso 3° del artículo 4° quinquies del CT. Lo que sí contempla la Circular N° 41, de 2016, es que el informe que se envíe a la Dirección Nacional desde el área que tome conocimiento de los hechos o negocios que revistan carácter de elusivo, deberá contener una “[d]escripción de los roles y funciones asumidos por las personas que participaron en la planificación y diseño del esquema, y en la toma de decisiones, cuando corresponda”. Es decir, se incluye esta mención dentro de los antecedentes, pero no se contempla la intervención del asesor tributario en el proceso administrativo.

⁴⁴³ La historia de la Ley N° 20.780, nada dice a este respecto, pues por lo demás, el texto definitivo de esta disposición fue fijado por la indicación N° 367-362, del Vicepresidente de la República, de 9 de agosto de 2014, tras el acuerdo alcanzado para destrabar la tramitación de la reforma tributaria, por lo que no hubo mayor discusión sobre estas materias.

⁴⁴⁴ ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario...* Tomo I..., cit., pp. 428-429. GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista..., cit., p. 72. AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor. *Legalidad tributaria...*, cit., p. 248.

⁴⁴⁵ VERGARA QUEZADA, Gonzalo. *Norma antielusiva general...*, cit., p. 385.

⁴⁴⁶ Ver NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. *Análisis crítico...*, cit., p. 43.

y en juicio se determina que el director o representante legal emplazado no es quien tenía a cargo la dirección y supervisión de la actividad de asesoría fiscal. De esta forma, la normativa no se coloca en la hipótesis de que la discusión acerca de la comisión de la infracción y la determinación de la responsabilidad puedan tener lugar en procesos judiciales diversos, caso en el cual sería necesario iniciar otro proceso judicial, hecho que tiene incidencia en la prescripción de la acción del Fisco para perseguir la responsabilidad derivada de la comisión de la infracción del artículo 100 bis del CT.

2.7. La inconstitucionalidad en el caso concreto de la interpretación del SII en la Circular N° 55, de 2015

Tuvimos ocasión de examinar el criterio que inicialmente sostuvo el SII al interpretar la norma sobre la entrada en vigor de las cláusulas generales antielusión, y como entendió que resultaban aplicables a planificaciones tributarias en las que no estuviesen totalmente agotados los efectos jurídicos o tributarios en el momento de comenzar la vigencia de las normas que regulaban dicha materia⁴⁴⁷.

Esta interpretación no podía ser aplicable a la sanción del artículo 100 bis del CT, pues habría implicado sancionar una conducta que, al momento de cometerse, no se encontraba tipificada, aplicando la ley con efecto retroactivo⁴⁴⁸, vulnerando el principio de legalidad establecido en el inciso 8° del artículo 19 N° 3 de la CPR, que prescribe que “[n]ingún delito se castigará con otra pena que la que señale una ley promulgada con anterioridad a su perpetración, a menos que una nueva ley favorezca al afectado”⁴⁴⁹.

El fundamento de la *vacatio legis* en materia penal, como apunta CHOCLÁN MONTALVO, pretende reforzar la seguridad jurídica, toda vez que persigue que las personas tengan conocimiento de la norma y de la prohibición de la conducta. De esta forma, si se

⁴⁴⁷ Vid. Capítulo VI.3.1.

⁴⁴⁸ La SCS Rol N°14.992, de 29 de enero de 1991, C. 8°, es categórica al manifestar que la autoridad administrativa no puede dar efecto retroactivo a una ley que establece una sanción cuando la ley no lo dispone y más aún, vulneraría la normativa legal y constitucional que consagra que las sanciones solo pueden imponerse o decretarse “cuando estuvieren descritas o contempladas expresamente por una ley promulgada con anterioridad a los hechos que configuran la sanción”.

⁴⁴⁹ Perfectamente, con la interpretación en comento, el SII podía perseguir la responsabilidad administrativa respecto de personas que hubiesen diseñado o planificado los actos, contratos o negocios que posteriormente fueron declarados elusivos, aunque dichas conductas hubieran tenido lugar con anterioridad a la promulgación de la Ley N° 20.780. Por lo demás, y como señala la primera parte del artículo 9° de la Convención Interamericana de Derechos Humanos “[n]adie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivas según el derecho aplicable”, que rige en materia penal por expresa consideración del artículo 5° de la CPR que prescribe que “[e]s deber del Estado respetar y promover tales derechos, garantizados por esta Constitución, así como por los tratados internacionales ratificados por Chile y que se encuentren vigentes”.

establece una prohibición penal nueva —o como en este caso una infracción administrativa—, el tiempo intermedio entre la dictación de la ley y su entrada en vigencia se justifica por exigencias derivadas del principio de legalidad y culpabilidad, a fin de que despliegue sus efectos de prevención general. Así, no basta con incluir la tipificación de la conducta, sino que se requiere de un tiempo hasta su entrada en vigor para que pueda conocer la norma de prohibición, y de esta forma poder reprocharle la conducta contraria a derecho⁴⁵⁰.

La forma como el SII interpretó la *vacatio legis* de la infracción administrativa, más bien, apuntaba a tener el tiempo para adaptar procedimientos internos y dictar las instrucciones necesarias para poder hacer aplicable la persecución de la elusión, y no al necesario conocimiento que pudieran tener los posibles presuntos responsables de la infracción⁴⁵¹.

Ahora bien, la situación no era en extremo grave si se tiene presente que son los TTA los encargados de determinar la comisión de la infracción.

⁴⁵⁰ CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Una cierta incompatibilidad conceptual..., cit., p. 6. De otra parte, y en esta misma línea, la STC Rol N° 549-2006, de 17 de marzo de 2007, C. 12°, expresa que el principio de tipicidad tiene una función de garantía ciudadana, a saber, “*el conocimiento anticipado de las personas del comportamiento que la ley sanciona*”.

⁴⁵¹ Por lo demás, la interpretación del SII no solo era inconstitucional, sino que chocaba directamente con lo prescrito en el artículo 52 de la Ley N° 19.880, sobre la irretroactividad de los actos administrativos. Dicha disposición determina la regla general en materia de retroactividad de los actos administrativos, al prescribir que “[l]os actos administrativos no tendrán efecto retroactivo, salvo cuando produzcan consecuencias favorables para los interesados y no lesionen derechos de terceros”, y en ella se basa el voto de minoría de la STC dictada en la causa Rol N° 1518-2009, de fecha 21 de octubre de 2010, C. 23°, para afirmar que la multa no puede ser retroactiva, al ser un acto administrativo desfavorable por restringir los derechos de las personas al condenarlas al pago de una cantidad de dinero por la comisión de un hecho ilícito. Voto de minoría sustentado por los Ministros Sres. Francisco Fernández Fredes y Carlos Carmina Santander.

CAPÍTULO VIII. LA SANCIÓN A LA ELUSIÓN: UNA MIRADA DESDE LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL

En el capítulo inmediatamente anterior, hemos estudiado los ilícitos administrativos de España y Chile asociados a la elusión para examinar los problemas de constitucionalidad particulares de la regulación, desde una perspectiva clásica, aplicando los parámetros sentados por el Tribunal Constitucional en la matización de los principios penales.

Es innegable que ambas sanciones fueron incorporadas a los sistemas tributarios respectivos por un contexto internacional favorable a la sanción de la elusión.

Por este motivo, en el presente capítulo nos proponemos pasar revista a dicho contexto desde una doble perspectiva. En un primer acápite, veremos la influencia de la OCDE, particularmente a través de su plan BEPS y las directrices de *soft law* que ha dado para sus Estados miembros, para luego, en un segundo apartado, examinar de manera sucinta algunas jurisdicciones que expresamente han incluido de manera positiva una sanción a los supuestos de elusión, con alguna mención a la opinión de la doctrina local. Veremos que, incluso, algunas de estas sancionan tanto al contribuyente como al asesor fiscal.

1. La influencia de la OCDE a través del Plan de Acción BEPS

Si se revisan los antecedentes que llevaron a incluir la sanción en supuestos en que tiene aplicación una cláusula general antielusión, tanto en España como en Chile, se ve claramente la influencia de la OCDE.

En efecto, en España, la Memoria del análisis del impacto normativo de la modificación parcial de la LGT invita a reflexionar sobre la necesidad de imponer sanciones, más aún, teniendo presente que los países de la OCDE no dudan en establecerlas, aspecto que luego es reiterado en la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, que señala que en el Derecho comparado se sancionan estos supuestos¹. Así, estima que la «lenidad» de las

¹ El impacto de las BEPS en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, y, particularmente, en la inclusión de la sancionabilidad del conflicto, es reconocida por la doctrina para la que incluso antes de que se hicieran públicos los informes finales de las BEPS, en octubre de 2015, o algunas de las iniciativas adoptadas por la Comisión Europea en ese mismo ámbito, los Estados, unilateralmente —y ante la debilidad del *soft law*—, han modernizado sus ordenamientos jurídicos para adaptarlos a las reglas del juego que ha impuesto la globalización. CÁMARA BARROSO, María del Carmen. Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos? En GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario. (3ª parte)*. Doc. N° 15/2016. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 21. También RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. *Infracciones tributarias...*, cit., p. 42, para quien, con esta normativa, hay una clara intención de situarse a la vanguardia en la aplicación de las BEPS.

consecuencias aparejadas a la calificación de una «anomalía negocial» como conflicto — en el entendido de ausencia de sanciones—, explicaría que este tipo de conductas no se desincentiven, sino más bien sean promovidas, como ha ocurrido con la proliferación de actuaciones consistentes en la generación de gastos artificiosos en sociedades españolas en el caso de multinacionales².

Por su parte, en Chile, esta idea salió a relucir en la discusión parlamentaria de la Ley N° 20.780. En el mensaje presidencial de la Ley N° 20.780, como en la discusión parlamentaria se dejó clara la idea que con la inclusión de las normas generales antielusión, Chile se adaptaría a los estándares de lucha contra la evasión y elusión del proyecto BEPS, al rechazar las ventajas fiscales obtenidas a través de “*planificaciones elusivas y sancionar a los contribuyentes y asesores tributarios que hayan participado en su diseño*”³.

El Plan BEPS de la OCDE cambió el panorama internacional, toda vez que instaló como problema a ser solucionado el hecho de que los Estados pierden importantes ingresos en concepto de impuesto sobre la renta de sociedades, debido a planificaciones tributarias destinadas a trasladar los beneficios hacia países donde su tributación es menor, lo que erosiona la base imponible en el país de la actividad económica⁴. Este programa de la OCDE, busca generar un modelo para “*la creación de un clima de cooperación internacional tributaria a escala multilateral cuyo éxito dependerá de la implicación creciente del mayor número de países*”⁵.

² Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo..., cit., p. 5.

³ PATÓN GARCÍA, Gemma. Claves de fiscalidad internacional..., cit., p. 90. Si se analiza la tramitación de la Ley N° 20.780, esta situación es clara. El Ministro de Hacienda expresó la necesidad de incluir este tipo de normas, lo que en el plano internacional era impulsado por las BEPS y el G8, a lo que debía sumarse la Recomendación de la Comisión Europea a sus países miembros, y comparativamente Alemania, Australia, Brasil, Canadá, Corea del Sur, España, Estados Unidos, Francia, Holanda y Reino Unido incluían este tipo de disposiciones en su legislación. Historia de la Ley N° 20.780..., cit., pp. 11; 18; 1163; 1390-1391. Esta idea fue reiterada durante la tramitación de la Ley N° 20.899. El Director del SII expresó que la incorporación de la norma general antielusión en el ordenamiento tributario chileno obedeció a la ejecución del compromiso adoptado por el país de “*cumplir el estándar internacional sobre Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS), que incluye precisamente medidas y normas anti elusivas para enfrentar el comportamiento tributario agresivo y desleal*”. Historia de la Ley N° 20.899..., cit., p. 191.

⁴ La preocupación se percibe en la declaración final de la Reunión de México de los días 18 y 19 de junio de 2012, de los dirigentes del G-20. El mensaje se repitió en la reunión de los Ministros de Finanzas del G-20, de 5 y 6 de noviembre de 2012; en la declaración de los Ministros de Finanzas de Reino Unido y Alemania, de noviembre de 2012, a la que luego se adhirió Francia, y en la declaración del Presidente de Estados Unidos en el Marco de la reforma del Impuesto sobre Sociedades. OCDE. *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: Éditions OCDE, 2013, pp. 15-16.

⁵ PATÓN GARCÍA, Gemma. Claves de fiscalidad internacional..., cit., p. 89.

El meollo del asunto se encuentra en la globalización —que ha aumentado significativamente en los últimos años—, y ha generado una creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y explorar los límites de la planificación fiscal aceptable, proporcionando confianza a las multinacionales para adoptar posiciones fiscalmente más agresivas⁶.

Los Ministerios de Hacienda del G20 pidieron a la OCDE desarrollar un plan de acción para tratar los problemas de la erosión de la base imponible de modo coordinado y completo. Estas acciones no pueden tener éxito sin más transparencia, ni tampoco sin mayor certidumbre y predictibilidad para las empresas⁷.

Si bien es cierto las acciones adoptadas en el marco de las BEPS no se refieren directamente a la inclusión en los ordenamientos jurídicos de cláusulas generales antielusión, ni a una sanción asociada a las mismas, estas contemplan ciertas estrategias de lucha contra la elusión fiscal en los ordenamientos jurídicos de respuesta, de carácter disuasivo, y de detección. Las «estrategias de respuesta» no solo reprimen la elusión, sino que además influyen en comportamientos futuros, para disuadir aquellos que se consideran inaceptables⁸. De las más pertinentes, la primera que mencionan las BEPS corresponde a “*las normas o doctrinas generales de lucha contra la elusión fiscal, que limitan o rechazan la aplicabilidad de ventajas tributarias indebidas, por ejemplo, en situaciones en las que las operaciones carecen de contenido económico o de cualquier otra finalidad que no sea la meramente tributaria*”⁹. De otra parte, las «estrategias disuasivas» buscan que los contribuyentes se desistan de planificaciones fiscales

⁶ Y es que tal como la economía, las empresas se han integrado más a nivel mundial, cambiando el paradigma empresarial, pasando a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas. Por lo demás, la tecnología ha permitido que las empresas se localicen en lugares geográficamente diversos a la ubicación física de sus clientes. En este contexto, se han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen enormemente su carga tributaria, lo que ha perjudicado a los gobiernos, que deben hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento, a lo que debe sumarse la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS), que socava la integridad del sistema tributario, y se relaciona, sobre todo, con ejemplos en los que las diferentes normas impositivas producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria, y con estructuras artificiosas. OCDE. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. París: Éditions OCDE, 2013, pp. 7-8; 12.

⁷ OCDE. *Plan de acción...*, cit., p. 16.

⁸ Critica este aspecto PÉREZ NIETO, Rafael. El conflicto en la aplicación de la norma..., cit., p. 53, concretamente respecto de la regulación del artículo 206 bis de la LGT, ya que estima que lo que el legislador pretende es evitar que el contribuyente busque vías e interpretaciones razonables para el ahorro fiscal, acorde con una visión de la gestión del tributo que busca la máxima recaudación de ingresos.

⁹ OCDE. *Lucha contra la erosión...*, cit., p. 45.

agresivas, y entre las que detecta la OCDE está la sanción de los promotores de tales planificaciones¹⁰.

A pesar de lo señalado precedentemente, podemos encontrar en la Acción 12 del Plan BEPS medidas que claramente pretenden atacar la llamada planificación fiscal agresiva, a través del establecimiento de normas de declaración obligatoria que proporcionen temprana información sobre este tipo de planificaciones e identificar a sus promotores y usuarios.

Las recomendaciones de esta Acción no constituyen un estándar básico, por lo que es opción del Estado introducir o no estos regímenes de declaración obligatoria; sin embargo, la OCDE ha manifestado que con su inclusión en los ordenamientos, se contribuye a disuadir estas conductas, modificando los criterios económicos que las rigen, pues si deben ser declaradas —por el contribuyente o por el promotor—, los obligados tributarios pueden cuestionarse si implementar estructuras que, de ser declaradas, saben que las Administraciones fiscales podrían adoptar otra postura sobre las consecuencias fiscales de tales planificaciones¹¹.

En este contexto, la OCDE parte de la base de que existe un solapamiento inevitable y deseable entre el funcionamiento y los efectos de la «declaración obligatoria» y las normas generales antielusión, toda vez que tales cláusulas le permiten a la Administración fiscal responder rápidamente ante casos de elusión fiscal detectadas con la información reportada. En la otra cara de la moneda, se encuentra la disuasión que genera en los contribuyentes esta regulación, porque si debe declarar las consecuencias tributarias de una estructura fiscal que puede ser cuestionada por la Administración, es menos probable que la ponga en práctica¹².

¹⁰ OCDE. *Lucha contra la erosión...*, cit., p. 44. De hecho, ya en la Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria, celebrada el 2006 en Seúl, se abordó el tema de la asesoría jurídica y fiscal que, junto con los bancos de inversión y otras instituciones, fomenta el uso de refugios fiscales para evitar el cumplimiento de las reglas tributarias. En la declaración final acordada, se propuso iniciar nuevas acciones, dentro de las que estaban analizar el papel de estos intermediarios fiscales en relación con el incumplimiento y promoción de planes de «mitigación tributaria inaceptables» con el fin de llevar a cabo un análisis antes de fines de 2007. Declaración Final de Seúl. Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria. Seúl: 14-15 septiembre 2006, p. 6.

¹¹ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos...*, cit., pp. 9; 17. En España, MARTÍN LÓPEZ, derechamente plantea que más que insistir en sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la legislación bien podría avanzar hacia un sistema de información obligatoria de los esquemas o prácticas de planificación agresiva, en coherencia con la práctica comparada, la Acción 12 del Plan de Acción BEPS y las últimas iniciativas de la Comisión en materia de transparencia y lucha contra la elusión fiscal. MARTÍN LÓPEZ, Jorge. *La punibilidad del conflicto...*, p. 142.

¹² OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos...*, cit., p. 24. Se hace la precisión de que cuando la OCDE se refiere a la «declaración obligatoria», alude a una comunicación que ha de realizarse a

La sanción al asesor fiscal se explica por la constatación de que estos persuaden a los contribuyentes a intentar planificaciones fiscales a las cuales estos, de otro modo, no podrían haber accedido¹³. Este proceder genera un efecto *boomerang*, porque mueve a otros obligados tributarios a seguir los mismos pasos. Los asesores fiscales son el motor de las planificaciones fiscales (*tax schemes*), y, en definitiva, de la evasión y elusión¹⁴.

En este sentido, no hay que perder de vista las conclusiones a las que la OCDE arribó en el *Study into the Role of Tax Intermediaries* —que examina el papel de los intermediarios fiscales en las planificaciones agresivas¹⁵—, de las que para los efectos de este estudio son relevantes las siguientes¹⁶:

- a) los intermediarios fiscales juegan un papel central en nuestros distintos sistemas tributarios al ayudar al contribuyente a entender y cumplir con sus obligaciones fiscales en un mundo cada vez más complejo. Sin embargo, algunos de ellos son artífices del diseño y promocionan la planificación fiscal agresiva;
- b) las administraciones tributarias responden de distintas maneras a la participación de los intermediarios fiscales en la planificación fiscal agresiva y revisan sus

la Administración tributaria que busca recabar información temprana sobre las estructuras fiscales potencialmente agresivas, identificar a sus promotores y usuarios, y no a la declaración que ha de efectuarse al término del período tributario respectivo, que dé cuenta de los hechos imposables verificados y la cuantificación de la obligación tributaria.

¹³ En el contexto de la Acción 12 se enmarca el hecho de que en la Unión Europea, el 13 de marzo de 2018, el Consejo alcanzó un acuerdo sobre una propuesta para obligar que los intermediarios tributarios que diseñen o promuevan mecanismos de planificación fiscal agresiva transfronterizas los informen y quien no cumpla la obligación se verá expuesto a sanciones. En un comunicado de prensa, el Consejo ha manifestado que existe un proyecto de Directiva en este sentido, el que además insta a que las autoridades fiscales intercambien la información que reciban. También en Chile es posible ver la influencia de esta Acción BEPS en el Plan de Cumplimiento Tributario que el SII ha publicado en febrero de 2018. En este documento la Administración tributaria considera a los intermediarios tributarios en el que señala que, luego de la información divulgada por los denominados *Panamá Papers* y *Paradise Papers*, fue posible detectar 25 intermediarios de alto riesgo que prestan servicios a 101 clientes. Por ello, se confeccionó un programa de tratamiento que desarrolla una mirada integral a la industria de los asesores que promueven o facilitan el incumplimiento de obligaciones tributarias que se aplicará durante los años 2018 y 2019.

¹⁴ Cfr. TOOMA, Rachel. New tax laws to deter promoters of lax exploitation schemes. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*. 2006, Vol. 2, p. 158. De hecho, BRAITHWAITE considera que una vez que se ha instalado el vicio de las planificaciones fiscales agresivas, es necesario establecer sanciones severas para los promotores como estrategia de lucha en contra de tales productos. BRAITHWAITE, John. *Markets in Vice Markets in Virtue...*, cit., p. 199.

¹⁵ Para la OCDE, los asesores fiscales son firmas de abogados, empresas contables, entre otras, que proveen de asesoría fiscal sofisticada, que incluye la contabilidad tributaria, apoyo para las auditorías, asesoría del día a día, planificación tributaria y resolución de litigios. Así, se relacionarán con el cliente en diferentes niveles y representarán sus intereses de muy diversas formas. Lo relevante es que la lealtad del asesor fiscal está con su cliente, y su deber de lealtad para con él, implica representar sus intereses y dar la mejor asesoría. OCDE. *Study into the role...*, cit., pp. 14-16.

¹⁶ Comunicado del Cabo. Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria, enero 10-11, 2008, pp. 3-4.

estrategias de manera continua para asegurarse de que estén bien fundadas¹⁷, dentro de las cuales se encuentra la inclusión de penas y sanciones a los asesores fiscales¹⁸;

- c) los intermediarios fiscales pueden ofrecer a sus clientes opciones de planificación fiscal agresiva, pero es el contribuyente quien establece su propia estrategia de gestión del riesgo tributario y quien determina el grado de riesgo tributario al que se quiere exponer, y
- d) en sus relaciones con los intermediarios fiscales y los contribuyentes las Administraciones Tributarias deben sopesar las ventajas de poner en práctica el modelo de relación cooperativa frente a las actuaciones tradicionales de aplicación de la normativa fiscal nacional.

El informe, recomienda a cada Estado establecer su propio método para hacer frente a esta realidad. La respuesta chilena —claramente influenciada por las BEPS— se decantó por la sanción a quien considera es un colaborador necesario del contribuyente en la realización de una planificación tributaria abusiva o simulada¹⁹.

¹⁷ Otros métodos corresponden al registro y regulación; al *disclosure*, y a los acuerdos de cumplimiento. OCDE. *Study into the role...*, cit., pp. 18; 20.

¹⁸ Por lo demás, la idea de la sanción al promotor fiscal fue desarrollada por primera vez por el *Inland Revenue Department*, en agosto de 2001, ya que se constató que el contribuyente que implementaba un esquema considerado elusivo tenía una sanción asociada al ahorro fiscal; en cambio, ningún tipo de penalidad se imponía al promotor del esquema. Asimismo, notaron que en algunos casos la *offer documentation* de los esquemas tributarios, intentaba evitar que los contribuyentes emprendieran acciones legales contra el promotor. Dentro de las ventajas de sancionar al promotor se encontraba el hecho de reducir la elusión fiscal, porque se disminuirían los números de esquemas ofrecidos y se alentaría a estos a poner mucho mayor cuidado al determinar el impacto fiscal de los esquemas, lo que se vio reflejado en el aumento de las consultas a la Administración fiscal acerca de los efectos de determinadas planificaciones. Claro está que este tipo de sanción también tiene desventajas: debilita el principio de que solo el contribuyente tiene responsabilidad por sus declaraciones y no soluciona el problema de que el promotor utilice testafierros o se convierta en no residente. TOOMA, Rachel. *New tax laws to deter promoters...*, cit., p. 169.

¹⁹ De todos modos, la opinión de los participantes de la 4ª Reunión del Foro OCDE de Administraciones tributarias es que los contribuyentes continuarán requiriendo la asesoría para llevar a cabo planificaciones fiscales agresivas y que no será posible lograr que la totalidad de los intermediarios fiscales se desista de ofrecer tales productos. Comunicado del Cabo. Cuarta Reunión... cit., p. 4. Y es que como ha constatado TIPKE, los asesores fiscales buscan aprovechar todas las oportunidades ofrecidas por el sistema tributario para rebajar la carga tributaria de sus clientes, pero raramente cometen ilegalidades. La explicación es simple: se ven persuadidos de no hacerlo en vistas al efecto preventivo que provoca la potencial amenaza que suponen los órganos competentes en materia de infracciones y delitos fiscales. TIPKE, Klaus. *Moral tributaria...*, cit., p. 96.

2. Ordenamientos jurídicos que sancionan conductas elusivas o la colaboración en las mismas

Dentro de los antecedentes que se manejaron en España y Chile para sancionar los supuestos de elusión, se encuentra la experiencia comparada. Por esta razón, nos parece relevante hacer una breve referencia a la doctrina autorizada de cada ordenamiento jurídico.

Como afirma ORDOWER, las legislaciones han introducido un régimen de sanciones que busca disuadir a los contribuyentes y a los asesores fiscales de involucrarse en determinado tipo de planificaciones fiscales. Y es que estos últimos, con el tiempo, modificaron su negocio, pasando de ser simples evaluadores de la estructura legal de los clientes a convertirse en cerebros creativos y resueltos de la planificación fiscal, primero buscando el beneficio fiscal dentro de la legalidad, para con el tiempo, explorar los defectos de la legislación²⁰.

Ahora bien, ambos sistemas tributarios optaron por sancionar los supuestos de elusión recurriendo al Derecho administrativo sancionador. La razón de este proceder es simple para TOOMA: por esta vía se superan las dificultades de la carga para acreditar una conducta de naturaleza penal²¹.

A continuación, haremos mención de los ordenamientos jurídicos que sancionan los supuestos de elusión recurriendo al Derecho administrativo sancionador.

2.1. Australia

En el caso de Australia encontramos un doble régimen sancionador respecto de planificaciones fiscales ilícitas, en los términos que sostenemos en este trabajo, porque se establecen multas tanto para el contribuyente, cuanto para el promotor fiscal (*promoter*).

Es así como la Sección 284-145 de la *Tax Administration Act* de 1953, contempla el ilícito en el que el sujeto activo es el contribuyente. Como desde antiguo manifestó el *Institute for Fiscal Studies*, la aplicación de la cláusula general antiabuso está respaldada por una sanción²², pues, la Sección 284-145(1)(b), establece la responsabilidad y por tanto impone una sanción administrativa al contribuyente que haya obtenido beneficios diversos a los

²⁰ ORDOWER, Henry. The culture of tax avoidance. *Saint Louis University Law Journal*. 2010, Vol. 55, pp. 52; 88; 91-92.

²¹ TOOMA, Rachel. New tax laws to deter promoters..., cit., p. 172.

²² Institute for Fiscal Studies. *Tax avoidance*..., cit., p. 52.

establecidos en las leyes bajo sus disposiciones, y es razonable pensar que concurren ciertas circunstancias. Es indiferente si el esquema se celebró o cumplió dentro o fuera de Australia.

La sanción es un porcentaje del monto del ahorro fiscal derivado del esquema desarrollado. La regla general es que sea de un 50% de tal monto del ahorro fiscal o de un 25% si es razonable argumentar que no tiene lugar el ajuste, según la Sección 284-160. La suma a pagar se puede ver incrementada o reducida²³. Lo que nos interesa rescatar de este ordenamiento jurídico es que, en el caso de la sanción al contribuyente, se contempla como una causal de incremento de la sanción el hecho de que este oculte o engañe a la Administración fiscal, y no como parte de la tipificación de la conducta sancionada.

Respecto del promotor fiscal de *tax exploitation schemes*²⁴ —que aparece definido en la Sección 290-60 de la *Tax Administration Act*²⁵—, el ilícito se encuentra regulado en la Sección 290-50, introducida por las *Tax Laws Amendment (2006 Measures N° 1), Act 2006 (Cth)*²⁶.

²³ Vid. Sección 284-160 (1). De todos modos, la sanción puede verse reducida, según la Sección 284-224, si la ley fue aplicada de una forma aceptable debido: a la recomendación dada por el *Commissioner*, o la práctica general administrativa bajo esa ley, o una declaración en una publicación aceptada escrita por el *Commissioner*. Se contempla en la Sección 284-220, un recargo del 20% si hubo conductas de ocultación o engaño al *Commissioner*, así como una disminución del 20% en la Sección 284-225, si voluntariamente se puso en conocimiento del *Commissioner* del ahorro fiscal.

²⁴ En efecto, debe señalarse que durante el período de consulta, se hicieron llegar presentaciones de la industria que consideraban que esta sanción potencialmente podía interferir en las transacciones comerciales comunes. Por tal motivo, se realizaron ajustes a la definición legislativa del promotor fiscal, por lo que queda fuera de este concepto el asesor fiscal, de forma tal que se eliminó toda referencia a la implementación de la planificación fiscal abusiva. Sin embargo, el asesor fiscal puede ser sujeto pasivo de este ilícito, si el planificador financiero recibe su asesoramiento legal, y luego contacta a clientes y les propone venderles un producto, al alentar al planificador financiero a promover un esquema de explotación fiscal. De todos modos, el *Explanatory Memorandum* expresó que la intención era dejar fuera de la noción de *promoter* al asesor fiscal. TOOMA, Rachel. *New tax laws to deter promoters...*, cit., pp. 165-166. Por eso, la Sección 290-60 (2) y (3) excluye a quien proporciona asesoramiento sobre un esquema y al empleado que no ha tenido un rol sustancial en la planificación, sino que se ha limitado a distribuir información o material preparado por otra entidad.

²⁵ Se refiere, por tanto, a quien comercializa, o de otra manera fomenta, el crecimiento del esquema o del interés en él, la entidad o asociación de entidades que recibe beneficios respecto de la comercialización o incentivo, y quien teniendo conocimiento de los aspectos relevantes, es razonable concluir que tuvo un rol sustancial en la comercialización o incentivo.

²⁶ De esta forma, la legislación australiana contempla tres formas de detener el fomento de los esquemas de explotación fiscal: sanciones administrativas, *statutory injunctions* y *voluntary undertakings*.

Se sanciona a la persona que realice actuaciones que puedan derivar en transformarse en *promotor* de una *tax exploitation scheme*²⁷. De todos modos, la Sección 290-55 contempla exenciones de responsabilidad, en caso de razonable error o precauciones razonables²⁸.

El monto máximo de la sanción es el más alto entre 5.000 *penalty units*²⁹ —si es una persona física—, o 25.000 *penalty units* —para una persona jurídica—, y el doble de la retribución recibida o probable de ser recibida —directa o indirectamente— por la entidad y asociaciones de entidades con relación al esquema fiscal³⁰, aspecto que TOOMA considera difícil de determinar en jurisdicciones que carecen de *tax shelter disclosure*³¹. Adicionalmente, se contemplan ciertos criterios que han de tomarse en cuenta para fijar la cuantía de la sanción³² y exoneraciones de pena cuando los asesores fiscales provean a sus clientes de asesoramiento «independiente y objetivo»³³.

2.2. Canadá

Cuando el *Institute for Fiscal Studies* analiza los Estados que prevén la sanción de la elusión, constata que el ordenamiento de Canadá no incluye una sanción específica para la conducta del contribuyente cuya planificación tributaria reúne los requisitos para hacer aplicable la cláusula general antiabuso, a pesar de lo cual manifiesta que la doctrina considera se debieran sancionar³⁴.

²⁷ El concepto está contemplado en la Sección 290-65 de la *Tax Administration Act*.

²⁸ La otra conducta sancionada consiste en implementar un esquema promovido sobre la base de la conformidad con un *ruling*, de una manera materialmente diversa a como fue descrita en este.

²⁹ Según la Sección 4AA de la *Crimes Act* 1914, tal unidad de pena correspondería a 180 dólares australianos.

³⁰ La disposición ha sido aplicada y existen condenas. Es así como el 4 de febrero de 2015, la *Federal Court* condenó a los promotores en el caso *Commissioner of Taxation v Arnold* (No 2) [2015] FCA 34 (Arnold), al pago total de \$1.500.000, cifra por cierto muy inferior a los máximos que pudieron aplicarse. Esta decisión sigue a la *Full Federal Court in Commissioner of Taxation v. Ludekens & Anor* [2013] FCAFC 100. Con estas resoluciones, las dudas sobre la aplicabilidad de la disposición han desaparecido.

³¹ TOOMA, Rachel. *New tax laws to deter promoters...*, cit., pp. 161-162.

³² Sección 290-50(5): a) el importe de las retribuciones recibidas o susceptibles de ser recibidas; b) el efecto disuasivo que la multa puede generar; c) el monto de las pérdidas y daños ocasionados por el esquema; d) la naturaleza y la extensión de la contravención; e) las circunstancias en las que la contravención tuvo lugar, incluyendo la intencionalidad de la conducta y si hubo un honesto y razonable *mistake of law*; f) el período en el cual la conducta tuvo lugar; g) si se tomaron acciones para evitar la contravención; h) si es reincidente en la misma o similar conducta, y i) el grado de cooperación con la autoridad.

³³ Situándose netamente en la *praxis*, PADDOCK y OATES expresan que, para combatir la elusión fiscal, la *Australian Tax Office*, cuando un promotor fiscal toma un rol protagónico en la planificación fiscal agresiva, investiga tanto al asesor como a sus clientes, para determinar si se implementaron este tipo de planificaciones. Y respecto de los promotores incluye visitas no informadas, trabajo coordinado con la Policía Federal Australiana y más amplias declaraciones de impuestos a los asesores fiscales más riesgosos. PADDOCK, Anita; OATES, Chris. *Corporate Tax Self-Assessment Lessons from down Under*. *International Tax Review*. 2003, Vol. 14, p. 30.

³⁴ *Institute for Fiscal Studies. Tax avoidance...*, cit., p. 53.

Ahora bien, el contexto de las BEPS ha impulsado a los Estados a realizar reformas en sus ordenamientos jurídicos. Es así como Canadá sí contempla una sanción para el asesor o promotor de la planificación fiscal en la Sección 237.3 del *Income Tax Act*³⁵, que es considerada por la OCDE como un mecanismo de «declaración obligatoria», y que se enmarca en la Acción 12, que busca obtener información temprana sobre las estructuras de elusión fiscal con el fin de obtener información para evaluar riesgos; identificar estructuras, usuarios y promotores de forma oportuna, y actuar como elemento disuasorio, reducir la promoción y el uso de estructuras de elusión³⁶.

La Sección 237.3 de la *Income Tax Act* pretende luchar en contra de las «*reportable transactions*», que son vistas por la doctrina como un probable apoyo a las normas generales antiabuso³⁷, y contemplan un sistema de alerta temprana para la detección de la elusión fiscal —a pesar de que se ha cuestionado su efectividad—, y que tiene aplicación a los beneficios fiscales obtenidos si concurren dos de las tres circunstancias siguientes: un asesor o promotor obtiene honorarios asociados a la obtención de beneficios tributarios; aplicar una suerte de velo de confidencialidad para limitar el descubrimiento de las características de la inversión, o acuerdos que existen esencialmente para proteger a los inversores o asesores de la pérdida de los beneficios fiscales³⁸.

En este contexto se establece una sanción que corresponde al total de los honorarios (*fee*) que el asesor obtuvo o podrá obtener en el futuro —sea de manera cierta o supeditada— por las transacciones, con las precisiones que efectúa la Sección 237.3 (1) de la *Income Tax Act*.

³⁵ En atención a la extensión de la norma, transcribiremos solo la Sección 237.3(8) del *Income Tax Act*.

“Penalty

(8) Every person who fails to file an information return in respect of a reportable transaction as required under subsection (2) on or before the day required under subsection (5) is liable to a penalty equal to the total of each amount that is a fee to which an advisor or a promoter (or any person who does not deal at arm’s length with the advisor or the promoter) in respect of the reportable transaction is or was entitled, either immediately or in the future and either absolutely or contingently, to receive in respect of the reportable transaction, any transaction that is part of the series of transactions that includes the reportable transaction or the series of transactions that includes the reportable transaction, if the fee is

(a) described in paragraph (a) of the definition reportable transaction in subsection (1); or

b) in respect of contractual protection provided in circumstances described in paragraph (c) of the definition reportable transaction in subsection (1)”.

³⁶ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos...*, cit., p. 25, nota 4, previsión que también contempla la legislación de Quebec.

³⁷ POUND, Richard W. GAAR at 25..., cit., p. 363.

³⁸ WILKIE, J. Scott. Waiting for “BEPS”, Canada “Appears”. *International Tax Journal*. 2014, Vol. 40, Issue 5, p. 11.

La normativa determina qué se entiende por honorarios en la Sección 237.3 (1) del *Income Tax Act*, pues indica que corresponden a las sumas de dinero que el asesor o promotor recibió directa o indirectamente, de cualquier forma, por realizar ciertas conductas³⁹.

Con anterioridad a la modificación impulsada en Canadá, Quebec modificó su legislación y contempló sanciones administrativas asociadas a la aplicación de cláusulas generales antiabuso, que se aplican tanto al contribuyente cuanto al asesor fiscal y que fueron introducidas a la *Taxation Act*.

Respecto del contribuyente, la Sección 1079.13.1 prevé sanciones del 25% del monto de los beneficios fiscales denegados⁴⁰. Luego, si el contribuyente incurrió en la sanción prevista en la sección 1079.13.2, por la transacción efectuada, al promotor de la misma se le aplica una multa del 12,5% de las remuneraciones⁴¹.

2.3. China

En el caso de China las cláusulas generales antiabuso se consideran un instrumento que puede ser usado a discrecionalidad por la SAT, y se entiende que la elusión fiscal es tolerable en tanto no caiga dentro de los supuestos de la GAAR. Oficialmente, se reconoce que la elusión fiscal es aceptable, lo que es relevante porque los tribunales de justicia no intervienen en la interpretación de la ley, lo que generalmente es resuelto por las autoridades administrativas⁴².

³⁹ De esta forma, a nuestro juicio lo que se sanciona es que estas personas hayan intervenido en la transacción elusiva: i) asesorando: entregando su consejo u opinión respecto de la transacción; ii) creándola: creando, desarrollando, planificando, organizando o implementándola; iii) comercializándola: promoviendo o vendiendo un acuerdo, plan o esquema que incluya o se refiera a este tipo de transacciones o serie de transacciones; iv) en la logística: preparando documentos que respalden la planificación tributaria, incluyendo las devoluciones de impuesto o información relacionada, y v) previendo una protección contractual (seguros de cualquier clase que protejan al contribuyente frente al fracaso de los efectos jurídico-tributarios de la planificación fiscal y la garantía de asistencia por controversias suscitadas por la planificación).

⁴⁰ De todos modos, se excluye la aplicación de esta norma, si la persona presentó una declaración preventiva de tales operaciones según lo dispuesto en las secciones 1079.8.5 a 1079.8.7. Ahora bien, Quebec ha anunciado que aumentará la sanción al 50% bajo ciertas circunstancias. Vid. en línea <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/tmf/2017/ca-quebec-steps-up-fight-on-aggressive-tax-planningv4.pdf>

⁴¹ De todos modos, ha sido aumentada desde el 10 de noviembre de 2017, a un 100%. Sin embargo, la sanción no se incrementará para las transacciones que se hayan iniciado en tal fecha y se concluyan antes del 1° de febrero de 2018. Vid. en línea <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ca/pdf/tmf/2017/ca-quebec-steps-up-fight-on-aggressive-tax-planningv4.pdf>. El incremento en la tasa a aplicar a la base de cálculo de la sanción es monumental.

⁴² Li, Jinyan. *Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR. Theoretical Inquiries*. 2010, pp. 670; 677.

La sanción se materializa en el incremento del interés: 500 puntos básicos del interés general de los préstamos publicados por el Banco de la República Popular de China en el ejercicio en que se produzca la infracción⁴³.

2.4. Estados Unidos

En Estados Unidos, también se contempla un sistema de declaración obligatoria en la línea de la Acción 12 del Plan BEPS, que fue introducida por primera vez en 1984. El enfoque se basa en las operaciones, por lo que la declaración obligatoria —exigible al contribuyente y a cualquier persona que preste ayuda significativa a este respecto—, comienza con la identificación de las operaciones que la Administración tributaria considera un riesgo de política o de recaudación tributaria⁴⁴.

En materia propiamente de sanción a la elusión, con la reforma operada al *Internal Revenue Code* por la *US Health Care and Education Reconciliation Act* de 2010, junto con incorporar de manera positiva la norma general antiabuso, se modificó la Section 6662(b)(6) de dicho cuerpo legal y se permitió sancionar conductas de los obligados tributarios tendentes a realizar menores ingresos tributarios cuando las transacciones adolecen de sustancia económica en los casos más graves de abuso. La sanción se encuentra dentro del supuesto más general de declaración errónea o incompleta y se aplica sobre la parte de la renta que se haya dejado de declarar, no solo por negligencia, sino por cualquier declaración de una cuantía abiertamente inferior a la correcta. Dependiendo de la cuantía dejada de ingresar, la sanción podrá incrementarse en un 20%⁴⁵.

Sin perjuicio de lo anterior, la legislación prevé la posibilidad de que el sujeto evite la sanción cuando esté en condiciones de demostrar que actuó de buena fe y que además había una justificación razonable (*reasonable cause*) para organizar la transacción de una determinada forma. En este sentido, una justificación razonable puede radicar en una

⁴³ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso...*, cit., p. 32.

⁴⁴ OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos...*, cit., pp. 27; 30; 35, según el cual, cuando se cataloga una operación y se notifica su probable rechazo, la obligación de declaración y la imposición de sanciones, si no se cumple con esta obligación, suelen provocar un efecto de enfriamiento de la operación, reduciendo las posibilidades de que los contribuyentes realicen operaciones sustancialmente similares. La obligación se encuentra en las Secciones 6011, 6111, 6112, 6707, 6707A, 6662A y 6708.

⁴⁵ La sanción se elevará al 40% si el contribuyente no informó adecuadamente los hechos relevantes en la declaración original o en una declaración posterior. LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea. *Quincena Fiscal*. 2011, N° 21, p. 111.

opinión fundada de un asesor fiscal, siempre que se cumplan otros requisitos adicionales⁴⁶.

De todos modos, se ha criticado esta sanción por el hecho de que es excesivamente estricta al no incluir consideraciones relativas a que su posición deriva de una interpretación de la ley, sea que esta coincida o no con la postura de la Administración⁴⁷.

2.5. Francia

El artículo 1729 del *Code general des impôts*⁴⁸, establece una sanción para los casos de abuso del derecho (*abus de droit*) regulado en el artículo 64 del *Livre des Procédures Fiscales*, consistente en una sanción que hasta antes del 1º de enero de 2009, era de un incremento del 80%⁴⁹, luego se disminuyó a un 40%, pero asciende al 80% si se establece que el contribuyente tomó la iniciativa principal del acto o de los actos constitutivos de abuso de derecho, o que fuera el principal beneficiario⁵⁰.

La doctrina ha manifestado que el régimen sancionatorio del abuso del derecho es particularmente gravoso, pues está sujeto a un interés por el retardo en enterar el impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1727.IV.4 del *Code general des impôts*, además de la sanción ya indicada, por lo que la suma a desembolsar crece con el correr del tiempo y lo puede transformar en una suerte de confiscación fiscal⁵¹.

⁴⁶ CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. La codificación de la “doctrina de la sustancia económica”..., cit., pp. 54-56.

⁴⁷ LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal..., cit., p. 110.

⁴⁸ Artículo 1729, prescribe que “[l]es inexactitudes ou les omissions relevées dans une déclaration ou un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt ainsi que la restitution d'une créance de nature fiscale dont le versement a été indûment obtenu de l'Etat entraînent l'application d'une majoration de:

[...]

b. 80 % en cas d'abus de droit au sens de l'article L. 64 du livre des procédures fiscales; elle est ramenée à 40% lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire”.

⁴⁹ De hecho, hasta el año 1987, la multa era de 200%. La explicación a esta sanción tan elevada cree encontrarla PALAO TABOADA en el hecho de que inicialmente el concepto de «abuso del derecho» francés se basó en la simulación. PALAO TABOADA, Carlos. Algunos problemas que plantea..., cit., p. 145.

⁵⁰ De todos modos, esta rebaja tuvo por objeto ajustarse de mejor manera al principio de proporcionalidad. ESCLASSAN, Marie-Christine. Justice fiscale et abus de droit: Réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français. *Revue française de finances publiques*. 2013, N° 124, p. 93.

⁵¹ CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. En DI PIETRO, Adriano (Dir.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè Editore, 1999, pp. 27-28.

2.6. Italia

La reforma operada por el Decreto Legislativo de 5 de agosto de 2015, núm. 128, incorporó el artículo 10 bis en el Estatuto de derechos de los contribuyentes⁵², denominado Marco del abuso del derecho o elusión fiscal⁵³, con lo cual Italia deja de ser el referente internacional de ordenamiento jurídico que no contempla una norma general antielusión.

La posibilidad de sancionar se encuentra establecida en el artículo 10 bis.13 del Decreto Legislativo, que expresamente señala que las operaciones abusivas no dan lugar a ilícito penal, pero sí es admisible la aplicación de sanciones administrativas tributarias⁵⁴.

La doctrina ha manifestado que la redacción de la disposición presenta problemas: no se puede considerar firmemente la sancionabilidad de la conducta, porque la jurisprudencia no es contundente o consolidada sobre el punto, pero, adicionalmente, porque se omite cualquier tipo de especificación a la norma sancionatoria, de forma tal que el legislador remite a la discrecionalidad de la *praxis* la determinación. Lo anterior, choca con el principio de legalidad, ya que una cosa es que por aplicación del principio de solidaridad el contribuyente se imponga un tributo eludido, y, una muy distinta es que, integrando las disposiciones de la ley en contra de su significado, se desprendan efectos de tipo punitivo en caso de incumplimiento. Surgen, adicionalmente, cuestionamientos relativos a la precisión de los términos utilizados por la cláusula general antielusión, todo, con miras a disuadir este tipo de conductas. De todos modos, a falta de una norma específica que regule la infracción, las mayores dificultades surgen para respetar debidamente el principio de proporcionalidad y no sancionar en igual forma las conductas elusivas —en abuso del Derecho— y las evasivas, cuestión que así parece haber entendido la VI *Commissione Finanze e Tesoro del Senato* y la VI *Commissione Finanze della Camera*⁵⁵.

⁵² La reforma tuvo lugar en virtud de la delegación conferida al Gobierno por la Ley de 11 de marzo de 2014, núm. 23.

⁵³ El artículo 10 bis.1 en comento indica que configuran el abuso del derecho una o más operaciones carentes de sustancia económica que, respetando formalmente las normas fiscales, obtienen esencialmente ventajas fiscales indebidas. Estas ventajas no son oponibles a la Administración financiera, la que desconocerá las ventajas y determinará los tributos sobre la base de las normas y de los principios eludidos y tendrá en cuenta cuanto ha pagado el contribuyente por efecto de estas operaciones.

⁵⁴ La citada disposición prescribe que “13. *Le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie*”.

⁵⁵ CONSOLO, Giovanni XII. La sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto fiscale nella nuova clausola generale. En GLENDI, Cesare; CONSOLO, Claudio; CONTRINO, Angelo. *Abuso del Diritto e novità sul processo tributario. Commento al D.LGS. 5 agosto 2015, N. 128 e al D.LGS.24 settembre 2015, N. 156*, Milano: Wolters Kluwer, 2016. pp. 59-63.

2.7. Nueva Zelanda

En Nueva Zelanda, la *Tax Administration Act* de 1994, sanciona tanto al contribuyente cuanto al asesor fiscal (*promoter*) de planificaciones fiscales que impliquen tomar una posición fiscal abusiva.

Respecto del contribuyente, la Sección 141D del *Tax Administration Act* de 1994, sanciona con una multa al contribuyente que ha tomado una posición fiscal abusiva (*abusive tax position*). Uno de los supuestos en que ello tiene lugar, corresponde al ser aplicable una norma general o especial antiabuso. La sanción corresponde al 100% del ahorro fiscal⁵⁶, pero puede verse reducida hasta en un 20%⁵⁷. Sin embargo, su imposición no es automática, ya que se requiere que el contribuyente no cumpla con el estándar «*about as likely as not to be correct*», el que se ha interpretado en el sentido que este ha de tener un argumento razonable y creíble para respaldar su posición, incluso si no es necesariamente correcta, con lo cual la sanción se reserva para las hipótesis de elusión más agresivas⁵⁸.

En cuanto al promotor⁵⁹, la sección 141EB de la *Tax Administration Act*, contempla este supuesto, y este responde cuando planifica un acuerdo (*arrangement*), si el contribuyente toma una posición fiscal abusiva y debe soportar las consecuencias desde el punto de vista de la determinación de impuestos y se le impone una sanción; asimismo, se lo sanciona si el acuerdo es ofrecido, vendido, emitido o promovido a diez o más personas en un año tributario, lo que tendrá lugar si diez o más personas declaran los beneficios fiscales como resultado de la planificación⁶⁰.

⁵⁶ LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones administrativas..., cit., p. 11 nota 9, plantea que en casos excepcionales la sanción podría llegar al 150% de la cantidad dejada de ingresar por efecto de la elusión.

⁵⁷ Tres supuestos se contemplan: a) que el contribuyente sea parte de una transacción a la cual se aplica la sección 141EB y es responsable de una sanción por el ahorro fiscal obtenido por una posición fiscal abusiva como resultado del acuerdo. Esto, independientemente de la sanción al promotor; b) si el monto del ahorro fiscal es inferior a \$US 50.000, y c) si existe un informe independiente que señala que la posición del contribuyente no es abusiva.

⁵⁸ ELLIFFE, Craig. Policy forum: New Zealand's General Anti-Avoidance Rule – A triumph of flexibility over certainty. *Canadian Tax Journal*. 2014, N° 62:1, pp. 162-163, el problema surge por la divergencia a la hora de considerar el momento a tomar en cuenta esta posición.

⁵⁹ Debe hacerse notar que dentro de la noción de *promoter*, no comprende a personas cuya intervención en la planificación está limitada a proveer de servicios legales, contables, de oficina o de secretariado al asesor fiscal, de conformidad con la sección 141EC. TOOMA, Rachel. New tax laws to deter promoters..., cit., p. 171.

⁶⁰ Esto generó que en Nueva Zelanda variara la forma de proceder de un mercado de planificaciones masivo a esquemas boutique con menos de 10 clientes, lo que evitaría la penalidad. TOOMA, Rachel. New tax laws to deter promoters..., cit., p. 171.

La sanción asciende hasta la suma total de los beneficios fiscales resultantes por la posición fiscal abusiva tomada por el contribuyente en el acuerdo y que fue promovida por el asesor fiscal, y se contempla un régimen de solidaridad o subsidiariedad en la imposición de la sanción.

2.8. Reino Unido

Originalmente, la *Finance Act* de 2013, no se pronunciaba sobre la posibilidad de sancionar ni al contribuyente ni al asesor fiscal⁶¹; las *guidance* emitidas inicialmente por el HMRC, abordaban la cuestión y expresaban que si bien la cláusula general antiabuso no tenían una penalidad específica asociada, dentro de los principios de la autoliquidación está que los contribuyentes cumplan con el deber de realizar una correcta declaración de impuestos, por lo que podría asociarse una sanción por no prestar el cuidado necesario en la confección de tal declaración. Así, podía ser sancionado cuando debió haber sido obvio que el acuerdo era abusivo y caería dentro del ámbito de aplicación de la GAAR. La misma consideración estimaba aplicable a los impuestos que no operan bajo la lógica de la auto declaración⁶².

Sin embargo, en la actualidad, la normativa expresamente contempla una sanción para los casos de aplicación de la GAAR.

En un primer momento, se estableció una sanción aplicable solo al contribuyente. El Reino Unido abrió un período de consultas referido a la posibilidad de endurecer las acciones contra contribuyentes que insisten en utilizar esquemas de planificación fiscal agresiva que han sido desafiados reiteradamente por la Administración tributaria y declarados subsiguientemente contrarios a Derecho⁶³. Es así como la *Bill Act* de 2016, introduce una sanción administrativa al contribuyente respecto del cual se han

⁶¹ De todos modos, debe señalarse que Reino Unido contempla la *Finance Act*, en la Parte 7, Secciones 306 a 319, sistema de declaración obligatoria en la línea de lo manifestado por la Acción 12 de la OCDE. Con esta declaración de estructuras de elusión fiscal (DOTAS) ha obtenido información temprana sobre las estructuras elusivas, con lo que ha podido cerrar estas vías mediante reformas tributarias. OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos...*, cit., pp. 25 y ss.

⁶² HMRC. *General Anti...Parts A...*, cit., p. 12. Recordemos que el punto, por lo demás fue abordado por el informe Aaronson, el que consideró que incluir sanciones, genera efectivamente un efecto disuasorio, pero recomendó no hacerlo en una futura regulación de las normas generales antiabuso, porque presentaría una tentación irresistible para la Administración tributaria para utilizarlas como un arma, más que emplearla, como debería ser, como escudo. Por ello, concluye no es apropiado incluir sanciones o tipos de interés especial asociados en estos casos. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., p. 39.

⁶³ LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones administrativas..., cit., p. 12, pie de página 8. Las Secciones 144 a 154 de la *Finance Bill* de 2016, publicada el 24 de marzo de 2016, modifican la legislación aplicable en relación con las obligaciones reforzadas de información, así como nuevas infracciones administrativas y delitos relacionados con la elusión y la evasión fiscal.

contrarrestado las ventajas fiscales obtenidas en virtud de acuerdos fiscales (*tax arrangement*) abusivos, que hayan tenido lugar a partir del 15 de septiembre de 2016⁶⁴. La regulación está contenida en la Sección 212A, y prescribe una multa de un 60% de estas ventajas fiscales corregidas por aplicación de la GAAR⁶⁵.

Por otra parte, la *Bill Act* del 2017, introduce una sanción para los asesores fiscales «enablers» que facilitan el uso de acuerdos fiscales abusivos que luego han sido dejados sin efecto —sea en todo o en parte—, sin que se puedan obtener las ventajas fiscales proyectadas⁶⁶ en la Schedule 16 de la *Finance (Nº2) Act 2017*⁶⁷.

El importe de la sanción corresponde al total de los montos o precios de todas las retribuciones relevantes recibidas o susceptibles de ser recibidas en el futuro, incluso sujetas al éxito de la planificación tributaria por la persona responsable, sin ningún tipo de deducción de costos incurridos⁶⁸. Si el monto no se puede determinar después de haber realizado las gestiones necesarias para obtener la citada información, se puede calcular la

⁶⁴ HMRC. *General anti abuse rule (GAAR) guidance (With effect from 31 March 2017 - not subject to GAAR Advisory Panel approval). Part E – GAAR procedure 2*, p. 21.

⁶⁵ La doctrina ve con preocupación la intención de emplear las GAAR como un arma para lograr que se modifiquen comportamientos, más que para redefinir el concepto de «abuso». La sanción va en contra de lo manifestado en el informe Aaronson, a lo que debe sumarse lo discutible que es que el *GAAR Panel*, por su composición, tome una decisión que traiga consecuencias más graves que las que generaba hasta ahora. Estas consideraciones —a las que agrega la posible repercusión en el comercio— pueden generar que los contribuyentes decidan ampararse en el principio del caso Ramsay para obviar la sanción, y que el *GAAR Panel* y las Cortes estén menos dispuestos a interpretar la institución de manera fuerte, debido a las desproporcionadas consecuencias que conlleva. FREEDMAN, Judith. *Finance Act 2016 notes: section 158: general anti-abuse rule: penalty. British Tax Review*. 2016, N° 5, [en línea Westlaw UK. Consulta: 18 de febrero de 2018], p. 1.

⁶⁶ Existe un borrador de *Guidance*, de fecha 20 de octubre de 2017, que considera sujeto activo de la infracción a la persona responsable del diseño, de la administración, de la comercialización, quien interviene en el acuerdo o lo financia, actividad que debe ser llevada a cabo en el contexto del negocio desarrollado por la persona. Puede ser sujeto activo de la infracción un *partnership*. Sin embargo, si en las comunicaciones entre el abogado y el cliente, aquel le advierte que el acuerdo que pretende implementar puede generar la aplicación de la cláusula general antielusión, en el caso de que la alerta pueda ser interpretada como recomendación de no implementar la transacción y el contribuyente desoye el consejo, el abogado no será considerado facilitador. Se contemplan reglas especiales para preservar el secreto profesional. HMRC. *Draft Guidance: Penalties for enablers of defeated tax avoidance*, 2017, pp. 5; 15; 49.

⁶⁷ La crítica no se ha hecho esperar y se ha señalado que sancionar al contribuyente por la disposición a presionar los límites del sistema fiscal presenta menos dificultades que hacerlo respecto del asesor fiscal, toda vez que, en este último caso, se fija una línea entre el asesoramiento legítimo, esto es, el que los contribuyentes pueden elegir cómo actuar y el ilegítimo, que consiste en elaborar un producto que, si no está destinado a fallar, al menos presenta suficientes dificultades como para identificarlo como potencialmente deficiente. GAMMIE, Malcolm. *Finance (No. 2) Act 2017 Notes: Section 65 and Schedule 16: penalties for enablers of defeated tax avoidance. British Tax Review*. 2017, N° 5, [en línea Westlaw UK. Consulta: 15 de febrero de 2018]. p. 1.

⁶⁸ Se incluyen en dichos montos las sumas que hayan sido pagadas a un tercero. Se contempla la posibilidad de rebajar del monto de la multa cualquier otra sanción incurrida por la persona respecto de la conducta por la cual es responsable: distinta de la sanción de la Schedule 16 de la *Finance Act (Nº2) 2017* y que haya sido determinada. HMRC puede mitigar e incluso remitir el importe de la sanción. HMRC. *Draft Guidance...*, cit., pp. 28-29.

penalidad sobre la base de una retribución estimada razonable⁶⁹. El problema, se señala, es que, en definitiva, es el contribuyente quien debe implementar el *tax arrangement*, en la incerteza de qué se considera «abuso» para los efectos de la GAAR y en que es necesario sancionar a quién corresponde: no al asesor que le señala los riesgos de la ruta que propone adoptar, sino el que lo invita a transitar por tal camino peligroso. Pero, en cambio, en la práctica, dependiendo del enfoque que se adopte (*Soviet-style*), cualquiera que ose sugerir una vía segura es un blanco de la norma⁷⁰.

Para sancionar, es necesario contar con la opinión previa del *Advisory Panel* en orden a dejar sin efecto la planificación fiscal cuestionada⁷¹ —la que no es vinculante—, cuya intervención es requerida por un oficial designado por la HMRC. El Panel da una opinión que no es una decisión judicial, razón por la cual no es posible apelar en contra de la opinión del panel. Ahora bien, si el facilitador no está de acuerdo con la decisión de la HMRC de imponer la sanción, puede apelar. Si ello acontece, la opinión del *Advisory Panel* tampoco es vinculante para los tribunales o las cortes, pero estas deberán tener en cuenta la opinión de aquel durante el proceso sancionador⁷².

No podemos dejar de mencionar, en atención a las particularidades del artículo 206 bis de la LGT, que la legislación en comento entiende que la opinión del *Advisory Panel* resulta aplicable al caso específico para el cual se dio, pero también para cualquier otro acuerdo “*equivalent to those arrangements*”⁷³. Lo relevante es que la similitud no se toma en consideración para integrar la conducta sancionada, sino para obviar la intervención del *Advisory Panel*, y proceder a sancionar directamente, porque después de todo, se trata de casos cuyos efectos tributarios no pueden ser objetados conforme con las reglas generales ni a través de una interpretación teleológica⁷⁴.

Se contempla la posibilidad de que la propuesta de acuerdo fiscal particular típicamente elusivo haya sido implementada más de una vez. Si ello acontece, el HMRC no debe determinar la sanción de ninguno de los sujetos activos —luego del rechazo de los

⁶⁹ HMRC. *Draft Guidance*..., cit., p. 31.

⁷⁰ GAMMIE, Malcolm. Finance (No. 2) Act 2017 Notes: Section 65 and Schedule 16: penalties for enablers..., cit., p. 2.

⁷¹ HMRC. *Draft Guidance*..., cit., p. 31.

⁷² HMRC. *Draft Guidance*..., cit., p. 37.

⁷³ El párrafo 24 del Schedule 16 considera que esta equivalencia se da si son sustancialmente lo mismo, en relación con “(a) *their substantive results or intended substantive results, (b) the means of achieving those results, and (c) the characteristics on the basis of which it could reasonably be argued, in each case, that the arrangements are abusive tax Arrangements*”.

⁷⁴ HMRC. *Draft Guidance*..., cit., p. 36.

acuerdos relevantes—, sino hasta que se alcance una liquidación de más del 50% de los usuarios de esos acuerdos relacionados⁷⁵.

La doctrina inglesa considera que este tipo de medidas no genera un mejor sistema tributario y, en cambio, se restringe la libertad del contribuyente y su derecho a tener una asesoría apropiada respecto de sus obligaciones tributarias en un área en la que se da una incertidumbre legal altísima⁷⁶.

2.9. Otras jurisdicciones

En el caso de Suecia, aunque no existe una infracción tributaria específica, en la práctica se vienen aplicando otras sanciones tributarias contempladas en la normativa, como la sanción prevista para la infracción relativa al no suministro de información a la Administración tributaria para liquidar el correspondiente impuesto⁷⁷.

Irlanda, por su parte contempla un recargo del 30% del ahorro fiscal en la Sección 811 C de la *Taxes Consolidation Act* 1997, introducida en 2014, por la *Finance Act*⁷⁸, se contempla la posibilidad de reducir este monto⁷⁹. Adicionalmente, se establece un *Disclosure* obligatorio en el Capítulo 3 de la Parte 33 de la citada normativa.

Hungría contempla una sanción de hasta el 50% sobre la cantidad eludida, que contrasta con la sanción prevista para la evasión fiscal que puede ascender hasta el 200%, todo ello según el artículo 170(1) de la Ley XCII de 2003 sobre Procedimiento Fiscal (2003. *Évi XCII. Törvény az adózás rendjéről*)⁸⁰.

Finlandia, conforme el artículo 32 de la Ley de procedimiento tributario (*Laki verotusmenettelystä*), puede fijar una multa de hasta un 30% de la cuantía dejada de ingresar⁸¹.

⁷⁵ HMRC. Draft Guidance..., cit., p. 9.

⁷⁶ GAMMIE, Malcolm. Finance (No. 2) Act 2017 Notes: Section 65 and Schedule 16: penalties for enablers..., cit., p. 3.

⁷⁷ EY Abogados. *Cláusula general antiabuso*..., cit., p. 32.

⁷⁸ Mediante la misma ley se introdujo la Sección 811D. Ambas secciones se aplican a transacciones que hayan comenzado después del 23 de octubre de 2014. Si tuvieron lugar en esa fecha o antes, resultan aplicables las Secciones 811 y 811A. Revenue Commissioners. *Guidance Notes on GAAR: The General Anti-Avoidance Rule & Protective notifications*. Ireland, 2016, p. 1.

⁷⁹ Podrá no aplicarse este incremento del 30% si el contribuyente presentó una *protective notification* válida.

⁸⁰ LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones administrativas..., cit., p. 11, nota 8.

⁸¹ LUCAS DURÁN, Manuel. Sanciones administrativas..., cit., p. 11, nota 8.

CAPÍTULO IX. EL PRINCIPIO DE TIPICIDAD EN LOS SUPUESTOS DE SANCIÓN A LA ELUSIÓN

En este capítulo, que cierra la presente investigación, nos proponemos contestar la pregunta formulada en esta tesis: ¿es constitucionalmente admisible imponer una sanción administrativa cuando existe una planificación tributaria cuyos efectos tributarios han sido neutralizados por aplicación de una norma general antielusión? Concretamente, creemos que la objeción a la sanción de la elusión, cualquiera sea la tipificación de la conducta, se refiere a la existencia de una incompatibilidad absoluta con la exigencia de *lex stricta*, por lo que es a este aspecto al que limitaremos nuestro análisis, ya que consideramos que las restantes objeciones apuntadas¹ pueden ser subsanadas mediante una reforma legal que corrija esos defectos.

Para contestar la pregunta antes formulada el análisis lo dividiremos en tres partes.

En la primera parte, examinaremos el estado de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, en lo que se refiere a la inadmisibilidad de la sanción penal en los supuestos calificados en fraude a la ley.

En la segunda parte, nos haremos cargo de las distintas doctrinas que han intentado explicar la naturaleza jurídica de las cláusulas generales antielusión, y fijaremos nuestra postura.

Y, para concluir, veremos cuál es el papel que juega el principio de tipicidad en el ámbito administrativo sancionador y la forma en que este debe ser entendido, para determinar si es constitucionalmente admisible, desde la correspondencia con el principio de *lex stricta*, la sanción en los casos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión.

1. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la emblemática STC 120/2005, de 10 de mayo

Toda la discusión acerca de la inadmisibilidad constitucional de sancionar los supuestos en los que tiene lugar la aplicación de una cláusula general antielusión gira en torno a la aplicación de la jurisprudencia sentada por la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez², a la que tantas veces nos hemos referido a lo largo de este trabajo.

¹ Vid. Capítulo VII.

² Los hechos: la Sociedad Pinyer, suscribe el 90% de las acciones de Cajun S.A., cuando esta sociedad había operado una mutación patrimonial por venta de su principal activo (las acciones de Atlantis) a una sociedad francesa. Los beneficios obtenidos por la venta de acciones debieron tributar en el IRPF, según el régimen

Como declara el FJ 4º de la STC 120/2005 —siguiendo en este punto a la sentencia 75/1984, de 27 de junio, FJ 5º y 6º—, *“siendo el indicado derecho [de legalidad penal] una ‘garantía de la libertad de los ciudadanos ... no tolera ... la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica ... pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal’.* Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE” (el destacado es propio)³.

de transparencia fiscal, pero quedaban completamente compensadas con las pérdidas de Pinyer de ejercicios anteriores.

El Juzgado de lo Penal N° 14 de Barcelona, absolvió a los acusados porque consideró que la entrada de Pinyer en Cajun no fue un negocio «simulado» utilizado como medio para defraudar a la Administración tributaria, por lo que no se verificó el ilícito tributario del artículo 349 del CP, actualmente ubicado en el artículo 305 del mismo cuerpo legal. La resolución fue recurrida por el Ministerio Fiscal y por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

La SAP de Barcelona de 19 de julio de 2002 (JUR 2003\98018), ponente Sr. Albert Pons Vives, FD 2º, modifica la calificación jurídica de los hechos —apartándose de la que efectuó la acusación— y considera que corresponden a un «fraude a la ley», por lo que, a continuación, precisa la norma de cobertura, la norma defraudada y afirma que la intención de los intervinientes ha sido eludir esta última. En definitiva, declara que la utilización del fraude a la ley, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la conducta definida por el tipo de defraudar porque *“supone ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado”*.

³ El pronunciamiento del Tribunal Constitucional vino a cortar de raíz cierta línea jurisprudencial del Tribunal Supremo que entendía que el fraude a la ley podía verificar el ilícito del artículo 305 del CP. Al respecto, la STS de 9 de febrero de 1991 (RJ 1991\5210), ponente Sr. Marino Barbero Santos, FD 2º, que frente a la alegación del recurrente de que su conducta era constitutiva de fraude de ley sostiene que *“[e]l eventual fraude de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una Sociedad de comercialización con ese único fin”*. Existía, por lo demás, el criterio de la SAP de Barcelona de 18 de marzo de 1999, (Rec. N° 1252/1992), ponente Sr. Pablo Llarena Conde, el FD 15º, que *obiter dicta*, declaró que el artículo 24.3 de la LGT impide imponer *“sanciones administrativas, sin que el precepto componga modulación excepcional ninguna a la cuota defraudada, que es el solo elemento fijado por el legislador como determinante del reproche criminal que en esta causa se postula”*.

Sintetizando el examen de la sentencia hecha a lo largo de este trabajo, el Tribunal Constitucional entiende que sancionar penalmente el fraude a la ley implica una integración analógica de las normas penales, lo que es absolutamente incompatible con el principio de legalidad penal. De este pronunciamiento, la doctrina tributaria ha concluido que el Tribunal Constitucional afirma que la naturaleza del fraude a la ley es analógica⁴.

La doctrina tributaria no tardó en traspasar este criterio al conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁵. Como tuvimos ocasión de ver, un importante sector que estima que fraude a la ley y conflicto en la aplicación de la norma tributaria son lo mismo⁶.

El problema, más que de legalidad, es de tipicidad, el que “*consiste en la exigencia de que tanto los comportamientos prohibidos, o preceptuados, como las sanciones a imponer, sean descritos clara e inequívocamente, de forma que no se genere inseguridad jurídica. Se trata, en definitiva, de que los ciudadanos puedan en todo momento prever las consecuencias sancionatorias que se pueden derivar de su conducta*”⁷.

De este principio fluyen las exigencias que diferenciaremos como de *lex certa*, y de *lex stricta*, a través de las cuales se busca imponer un grado de precisión a la conducta sancionada, evitando que se burle el principio de legalidad⁸: la primera impone que la conducta sancionada y las sanciones estén suficientemente determinadas; la segunda, excluye del ámbito sancionador la analogía *in malam partem*. Por tanto, todo el problema de la admisibilidad constitucional de la sanción en los supuestos de elusión gira en torno a si la naturaleza jurídica del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y del abuso de las formas jurídicas es analógica.

Entre quienes tienen una mirada distinta a la sostenida por la STC 120/2005, encontramos a la posición francamente minoritaria de ALONSO MADRIGAL, para quien es necesario distinguir entre lo que es, por una parte, la aplicación analógica del precepto meramente

⁴ De todos modos, GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los modos de enfrentar..., cit., pp. 87-88, considera que no se puede afirmar que el Tribunal Constitucional afirme que el fraude a la ley tributario tenga una naturaleza analógica, pues lo asimila al fraude de ley civil, en circunstancias que en este último ámbito la reacción del ordenamiento jurídico es la aplicación directa de la norma.

⁵ Por todos, FERREIRO LAPATZA, quien manifiesta que ha de excluirse, naturalmente, toda sanción de tipo penal incompatible con las técnicas antielusivas y con los principios de *lex certa* y de prohibición de analogía de aplicación ineludible, por mandato constitucional, en todo el ámbito del ordenamiento sancionador. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Curso de Derecho Financiero Español...*, cit., p. 319.

⁶ Vid. Capítulo V.5.

⁷ GÓMEZ TOMILLO, Manuel; SANZ RUBIALES, Íñigo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 159.

⁸ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general...*, cit., p. 117.

sancionador —que determina qué ilícitos son sancionables y en qué cuantía— y, por otra, la del precepto que regula la obligación y, paralelamente, el ilícito que aquella sanciona. En este sentido, el precepto tributario es distinto del precepto que sanciona su incumplimiento, a pesar de que forma parte de la norma integrada por el precepto y su sanción, por lo que estima que no ha de seguir el mismo régimen. A su juicio no se puede considerar aplicación analógica del tipo sancionador la extensión del precepto que establece la obligación tributaria por el mero hecho de que incumplimiento de la obligación configurada por la misma sea considerada infracción tributaria⁹. Agrega que si la STC 120/2005, se plantea la posibilidad de sancionar penalmente el fraude a la ley, es porque existe un deber u obligación tributaria cuyo incumplimiento pudiera dar lugar a una defraudación penal, y de ahí que sea coherente que se exijan intereses de mora. Y tal deber existe desde el momento en que, de no ser por la expresa exclusión de sanción administrativa, la conducta del contribuyente sería típica¹⁰.

Para refutar el planteamiento anterior, baste aquí señalar que, para ROXIN, en el caso de las leyes penales en blanco rige también la prohibición de analogía respecto de la regulación complementadora, que constituye el tipo propiamente dicho¹¹.

Luego, una segunda visión en la doctrina que se aleja de la consideración mayoritaria la sostiene BÁEZ MORENO, para quien la STC 120/2005, afirma que condenar por delito fiscal en los supuestos de negocios celebrados en fraude a la ley, supone una integración analógica del concepto de defraudación tributaria, en la medida que requiere engaño y no concurriendo en el fraude a la ley, sancionarlo supone ir más allá de los límites permitidos por la interpretación de concepto de defraudación¹².

⁹ ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *Legalidad de la infracción tributaria...*, cit., pp. 255-256. En un trabajo posterior, y refiriéndose expresamente al fraude a la ley y al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el citado autor en conjunto con GÓMEZ-LANZ afirma que —a pesar de que estima en estas figuras no hay aplicación analógica de la norma tributaria—, la analogía prohibida por el artículo 25 de la CE es aquella que tipifica los incumplimientos como infracción administrativa o penal. ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. *Fraude a la ley tributaria...*, cit., p. 20.

¹⁰ ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. *Fraude a la ley tributaria...*, cit., pp. 9; 23-24, y dan como ejemplo la infracción del artículo 191 de la LGT.

¹¹ ROXIN, Klaus. *Derecho Penal. Parte General*. Tomo I. 1ª edición. Traducción de la 2ª edición alemana, Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, y Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 2015 (reimpresión), p. 126.

¹² BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., pp. 185-186, pero de todos modos reconoce que no está abierta la punición penal con su postura, pues si bien se supera el impedimento de la integración analógica, se abren problemáticas más complejas, como es, entre otras cosas, profundizar en el concepto de defraudación, para determinar si la hubo o no.

Tampoco podemos seguir a este autor, porque incluso desde el ámbito penal SILVA SÁNCHEZ acepta que el concepto de defraudación, en una de sus acepciones, comprende al fraude a la ley¹³.

Pese a los buenos augurios de la doctrina por el criterio sentado por la sentencia en comento, lo cierto es que en la posterior jurisprudencia del Tribunal Constitucional, tal doctrina ha sido aplicada de manera formalista a los casos de delitos contra la Hacienda Pública, porque lo que analiza el órgano jurisdiccional es si la persecución penal, por parte de la Administración, se realizó bajo el rótulo de «fraude a la ley», en cuyo caso resulta aplicable la jurisprudencia comentada, o bien, si tuvo lugar calificando los hechos como «simulación», pues en tal hipótesis, independientemente de que el supuesto fáctico pueda ser casi idéntico al que dio origen al pronunciamiento de la STC 120/2005, de 10 de mayo, la persecución penal se ajusta a la Constitución¹⁴.

Con posterioridad a la jurisprudencia comentada, el Tribunal Constitucional ha perfilado su criterio relativo a la inadmisibilidad de la sanción penal en los supuestos de fraude a la ley.

Es así como en la STC 48/2006, de 13 de febrero de 2006, también del ponente Sr. Pascual Sala Sánchez¹⁵, los recurrentes de amparo alegan que los hechos fueron calificados de

¹³ En efecto, para SILVA SÁNCHEZ el fraude a la ley quedaría comprendido dentro de una de las acepciones del concepto defraudar. A su juicio, son otras las razones que excluyen la punibilidad de estas conductas en sede penal, una de las cuales estaba representada por la atipicidad administrativa, aspecto que hoy no persiste. Dicha situación, a su juicio, aportaba una pauta axiológica importante en cuanto a la prohibición de exceso, partiendo de la base del principio de subsidiariedad penal y de la proporcionalidad en sentido estricto. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Sobre la atipicidad penal de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria. MAQUEDA ABREU, Ma. Luisa; MARTÍN LORENZO, María; VENTURA PÜSCHEL, Arturo (Coord.). *Derecho Penal para un estado social y democrático de derecho. Estudios penales en homenaje al profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 2016, pp. 852-854.

¹⁴ El proceder del intérprete de la Constitución es contrario a lo que en su momento SILVA SÁNCHEZ consideró debía acontecer si los tribunales calificaban como «simulación» supuestos de «fraude a la ley». El citado autor manifestó que el Tribunal Constitucional debía calificar los hechos, sea en atención a una valoración irracional de la prueba, fuese debido a que se ha desbordado el sentido literal posible de la propia noción de simulación y, consecuentemente, de defraudación. El autor estima que el criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo es correcto, ya que no se pueden sancionar ilícitos atípicos —salvo que en Derecho penal exista algún tipo de cláusula antifraude— sin recurrir a un principio, lo que daría lugar a la analogía *in malam partem*. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, pp. 38-39; 49; 51-52.

¹⁵ Los hechos: la condena en las instancias por delito contra la Hacienda Pública se fundó en que los condenados —demandantes de amparo— habían recibido de su padre una donación por importe de 705.000.000 millones de pesetas cada uno, extraída de unos incrementos patrimoniales obtenidos por la venta de unos terrenos de propiedad del padre, los que no fueron declarados por este en el correspondiente ejercicio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino ingresados en acervo patrimonial de una sociedad interpuesta en la que los actores tenían derechos preferentes de suscripción. Lo reprochado era que los condenados no habían declarado fiscalmente las cantidades recibidas de su padre por el impuesto de sucesiones y donaciones, sino conforme a las normas reguladoras de la posterior venta de sus derechos de suscripción.

simulación, cuando su naturaleza jurídica correspondía, en realidad, a «fraude a la ley» y, por tanto, a una aplicación analógica de las normas tributarias. En consecuencia, los condenados reclaman la vulneración del derecho a la legalidad penal (artículo 25.1 CE), a la presunción de inocencia y a un proceso con todas las garantías (artículo 24.2 CE).

El FJ 3º de esta sentencia, establece que si la condena por delito fiscal se hubiese basado en actuaciones constitutivas de fraude a la ley, las alegaciones de los recurrentes serían efectivas y harían aplicable el criterio de la STC 120/2005. Sin embargo, en el caso de autos, la sentencia del Tribunal Supremo recurrida afirma taxativa y motivadamente que los hechos enjuiciados no son constitutivos de fraude a la ley —penalmente atípico—, sino de «simulación», por lo que el citado criterio no resulta aplicable.

A su turno, la STC 129/2008, de 27 de octubre, ponente Sra. María Emilia Casas Baamonde, se pronuncia sobre unos mismos negocios jurídicos que los juzgados en la STC 120/2005¹⁶. Los hechos discutidos fueron calificados por los tribunales de instancia como «simulados» y no en «fraude a la ley»¹⁷. La sentencia constata que concurre un

La SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000 (JUR 2001\15776), ponente Sr. Francisco Javier Béjar García, califica los hechos como «fraude a la ley» y condena por delito fiscal. El FD 4º señala que “*siempre que existe elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal, que es una norma penal en blanco sólo en lo referente a la determinación de la cuota, que se fija conforme a las normas fiscales, cuyo criterio en cuanto a la tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras por cuantía inferior a quince millones de pesetas no condiciona al legislador penal; supuestos como el presente, en que se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos planificados por expertos asesores profesionales son, precisamente, los que merecen el mayor reproche de la norma penal, que, de no entenderse incluidas éstas en su ámbito típico, con base en razonamientos sofisticados, limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado*”. Para FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de «lex certa» en materia tributaria: comentario a la SAP Barcelona de 31 de julio de 2000. *Quincena Fiscal*. 2001, N° 1, p. 5, criterio a todas luces erróneo e incompatible con derechos fundamentales susceptibles de amparo.

En casación, la STS de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004\91), ponente Sr. Cándido Conde-Pumpido Tourón, FD 21º, cambia la calificación jurídica de estos hechos y considera que se está ante un supuesto de «simulación».

¹⁶ ALCÁCER GUIRAO, Rafael. Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): el derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional. *Revista española de derecho constitucional*. 2011, N° 91, p. 375, considera que ambos supuestos son prácticamente idénticos.

¹⁷ Los hechos: el acusado, ostentaba el 29% del capital social de una sociedad que había obtenido importantes beneficios y que tributaba en régimen de transparencia fiscal. Los socios de la entidad, quienes habían percibido ya anticipadamente la práctica totalidad de los dividendos del ejercicio, transmitieron la totalidad de las acciones a la empresa Pinyer, S.A. por el importe de su valor nominal, para que la persona natural se sustrajese de sus elevadas obligaciones tributarias, toda vez que la entidad adquirente de la totalidad de las acciones, Pinyer S.A. —que mantenía importantes bases imponibles negativas en ejercicios anteriores que compensaría con la nueva obligación fiscal—, aparecería como obligada a tributar en su declaración del Impuesto de Sociedades. Así, la sociedad Pinyer S.A. asumió en su declaración del Impuesto de Sociedades correspondiente la globalidad de tales beneficios, procediendo a la aludida compensación con las cuantiosas pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores. Por su parte, el acusado omitió toda referencia en su declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a la suma correspondiente al porcentaje de su participación en los repetidos dividendos.

cierto componente de engaño, por lo que las consecuencias penales no pueden tildarse de imprevisibles. Lo relevante aquí es que el tribunal señala que en la citada sentencia 120/2005, no califica penalmente los hechos, sino que parte de la base de aquella dada por los tribunales de instancia. Por el contrario, en los hechos de la causa que ahora analiza el Tribunal Constitucional, se aprecia que se verifica el ilícito contra la Hacienda Pública, sustentada en la apreciación de que la compraventa de acciones efectuada tiene componentes de simulación¹⁸. De esta forma, más que la naturaleza de los hechos realizados, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional toma en cuenta la calificación de estos efectuada por los tribunales de instancia¹⁹.

Fuera del ámbito del fraude a la ley, el Tribunal Constitucional expresamente ha señalado que el principio de legalidad en el ámbito sancionador conlleva la exigencia según la cual la analogía no es admisible como fuente creadora de delitos y penas, e impide, por otro lado, que el juez se convierta en legislador²⁰.

Hemos sostenido que el «fraude a la ley» responde a un modelo de cláusula general antielusión diverso al modelo seguido por el «conflicto en la aplicación de la norma tributaria»²¹ y que, por tanto, no resulta aplicable de manera automática el criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo. No creemos que la sentencia tome partido por la naturaleza analógica del fraude a la ley, pero sí considera que sancionar penalmente estos casos implica una integración analógica de las normas penales, lo que no es admisible constitucionalmente²².

Por último, y para cerrar este acápite, se debe tener en mente que la jurisprudencia no impone, para entender cometido el delito contra la Hacienda Pública, que se haya

¹⁸ Por lo demás, la STC 145/2008, de 10 de noviembre, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ único hace aplicable íntegramente lo razonado en la STC 129/2008 en comentario, porque los antecedentes fácticos y las invocaciones de derechos fundamentales son coincidentes con las realizadas por el recurrente denegado en la sentencia a la que se remite. En los hechos, como pone de manifiesto SILVA SÁNCHEZ, a partir de la reprobación jurisprudencial de la Sala penal del Tribunal Constitucional, se ha ampliado significativamente el concepto de simulación, incluyendo en él supuestos claros de fraude a la ley. Lo anterior, en atención a la imposibilidad —hasta el 2015, agregamos nosotros— de sancionar los supuestos de fraude a la ley, la Administración tributaria trata de presentarlos como simulación, y eventualmente, presentarlos ante tribunales penales. SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. Sobre la atipicidad penal..., cit., pp. 845-847.

¹⁹ Y en este punto refuta lo afirmado por el Abogado de Estado, para quien la exacta calificación jurídica de la estructura negocial, ideada para defraudar a la Hacienda Pública, no era una cuestión de relevancia constitucional, según da cuenta el antecedente 10 de la citada sentencia del Tribunal Constitucional.

²⁰ Vid. SSTC 151/1997, de 29 de septiembre, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 4º, y 133/1987, de 21 de julio, ponente Sr. Antonio Truyol Serra, FJ 4º.

²¹ Vid. Capítulo V.5.

²² De hecho, para GARCÍA NOVOA, César. La imposibilidad de sancionar..., cit., p. 150, el criterio del Tribunal Constitucional es insuficiente, toda vez que podría dar lugar a que se estableciese una sanción específica para los casos de aplicación de una cláusula general para subsanar los problemas de tipicidad.

calificado civil o tributariamente la conducta del sujeto, y que la simulación relevante en sede penal “no exige que se haya realizado una complicada maniobra; basta que se presente como cierto algo que no lo es [...]”. En definitiva, la simulación no implica que se hayan llevado a cabo complejas maniobras engañosas; basta con que se haya presentado una falsa apariencia de la realidad”²³.

2. La «naturaleza jurídica» de las cláusulas generales antielusión

A lo largo del tiempo, la doctrina ha tomado distintas posiciones acerca de la naturaleza jurídica de las cláusulas generales antielusión. Como afirma SIOTA ÁLVAREZ, “uno de los principales escollos —que no el único— con el que se ha encontrado la doctrina al analizar el fraude a la ley tributaria ha consistido en ofrecer una explicación teórica válida sobre cuál es el remedio que el legislador español ha establecido para combatirlo”²⁴.

El estudio que emprendemos a continuación, examina las principales posturas doctrinales en torno a la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión, a las que aludiremos genéricamente como «fraude a la ley»²⁵. El examen de esta temática consideramos resulta ineludible, porque según la posición que se tome, la sanción a la elusión vulnerará o no el principio de *lex stricta*.

2.1. Interpretación: especial referencia a la «interpretación económica» y a la «interpretación funcional»

Tradicionalmente, se define la interpretación como el proceso a través del cual se busca determinar el verdadero sentido y alcance de una disposición²⁶. Desde la teoría general del Derecho, se indica que consiste en determinar el significado de una formulación normativa dada²⁷. Toda interpretación comienza con el texto²⁸, esto es, una formulación lingüística escrita, que representa el aspecto físico de una ley y a la cual es necesario

²³ SAP de Barcelona de 13 de diciembre de 2017, ponente Sr. Ignacio de Ramón Fors, FD 8°.

²⁴ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 169.

²⁵ Con esta denominación nos estaremos refiriendo al fraude a la ley tributaria del artículo 24 de la Ley 230/1963, al conflicto en la aplicación de la norma tributaria de la Ley del artículo 15 de la Ley 58/2003, y al abuso de las formas jurídicas del artículo 4° ter del CT.

²⁶ Cfr. FUEYO LANERI, Fernando. *El fraude a la ley...*, cit., p. 32.

²⁷ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep Maria. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 158.

²⁸ Respecto del problema de la «textura abierta» de la forma como la legislación comunica las pautas o criterios de conducta vid. HART, L. A. H. *El concepto de derecho...*, cit., pp. 159 y ss.

atribuir un significado²⁹. No hay aplicación³⁰ sin interpretación, pero sí puede haber interpretación sin aplicación³¹.

Mediante la interpretación, el intérprete hace hablar al texto de la ley con otras palabras más claras, pero sin añadir o preterir alguna cosa, es decir, sin que aquella deba ir más allá de la intención reguladora cognoscible y de las decisiones valorativas subyacentes a la regulación normativa, pues de otro modo, se estaría derechamente ante una intromisión y no ya ante una interpretación³². También se ha señalado que la aplicación del Derecho es siempre interpretación, por lo que, cuando es aplicado por los jueces, se realiza una elección entre varias valoraciones posibles hacia cuyos principios aquella se orienta³³.

Las normas generales antielusión se han visto como normas «interpretativas».

2.1.1. La escuela alemana: la «interpretación económica» de las leyes tributarias

En la actualidad, nadie se atrevería a sostener abiertamente que el fenómeno elusivo se combate a través de la «interpretación económica», porque se encuentra absolutamente superada. Este tipo de interpretación sostiene que las normas tributarias deben interpretarse económicamente. Pese a lo anterior, es innegable lo mucho que contribuyó a la evolución del Derecho tributario³⁴.

La interpretación económica surge a partir de los postulados de E. BECKER, quien incluyó en la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 la previsión de que “*las obligaciones impositivas no pueden ser evadidas o disminuidas mediante el abuso de las formas jurídicas*”. Para BECKER, aunque el tributo se anude a formas jurídicas del Derecho civil o mercantil, lo que pretende es gravar hechos o fuerzas económicas como tales. El peligro, era que los conceptos de otras ramas fuesen interpretados exclusiva desde su concepción civilista. Para prevenirlo, agregó el párrafo 4, que contempló la regla para la

²⁹ ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Trad. de Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Editorial Universitaria, 1974, pp. 108-109.

³⁰ Por «aplicación» se puede aludir tanto a una actividad como a un resultado. En cuanto «actividad» de decidir los casos individuales conforme a las reglas generales, esto es, pasar de unas premisas (normativas y fácticas) a una conclusión; en cuanto el «resultado» de esta actividad (la resolución judicial). MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep Maria. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 176. También ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia...*, cit., p. 113.

³¹ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep Maria. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 176.

³² LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., pp. 309; 314-315.

³³ WIEACKER, Franz. *El principio general...*, cit., p. 39.

³⁴ VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación...*, cit., p. 240. Debe entenderse el contexto histórico en el que esta teoría apareció: un literalismo firmemente instalado en Francia, y que se extendió a sus vecinos, que hacía imposible construir una teoría del fraude a la ley.

interpretación de las leyes tributarias. La misma, debía tener en cuenta su fin, el significado económico y el desarrollo de las circunstancias³⁵.

Esta teoría parte de la base de que el legislador emplea conceptos ya consagrados en el Derecho privado para no formular otros nuevos. Sin embargo, no los emplea en su significado jurídico-privado, sino en relación a su función económica normal³⁶. Así, las formas jurídicas utilizadas se consideran un simple «ropaje jurídico» irrelevante. Para los efectos tributarios lo fundamental es la realidad económica que subyace a las mismas³⁷. Con este proceder se hacía efectivo el principio de capacidad económica, que exigía un método de examen económico en el Derecho impositivo³⁸.

Los métodos de interpretación de la ley tributaria en España no difieren de los civiles³⁹. En este punto es clara la influencia de SAINZ DE BUJANDA, contrario a otro tipo de interpretación⁴⁰. Sin embargo, tuvimos ocasión de ver que el recurso al «negocio indirecto» supuso una interpretación «económica» de las disposiciones fiscales fuertemente criticada por la doctrina⁴¹.

En Chile, el contexto jurisprudencial solo era propicio para una interpretación literal de las normas tributarias. En ocasiones, incluso de carácter restrictivo. En la actualidad, sin embargo, el artículo 160 bis del CT ordena al juez tener en cuenta la naturaleza económica del hecho imponible para resolver la aplicación o no de las normas generales antielusión. De manera sutil se podría afirmar que se consagra la interpretación económica. Expresamente rechazamos tal posibilidad⁴².

³⁵ FAIÑA MEDIN, José. La interpretación económica de las leyes y el fraude a la ley fiscal. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1975, N° 115, pp. 174-177.

³⁶ BALL citado en el prólogo de HENSEL, Albert. *Derecho tributario...*, cit., p. 54.

³⁷ GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., p. 220.

³⁸ KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario...*, cit., p. 193.

³⁹ La redacción original del proyecto de la Ley 230/1963, en su artículo 23.1, disponía que la ley tributaria debía interpretarse conforme con los criterios admitidos en Derecho y “*teniendo especialmente en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran*”, frase que, en definitiva, no se incorporó.

⁴⁰ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Naturaleza jurídica del hecho imponible...*, cit., pp. 592-604, quien entiende que el hecho imponible nace por voluntad de la ley al producirse el hecho imponible, y no tiene en cuenta la relación económica subyacente. La relación social solo tiene incidencia tributaria cuando es recogida en un hecho imponible. Por lo demás, estima que la fuente de la obligación tributaria emana de la ley, no de la voluntad de los privados. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio). *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1984, N° 44, pp. 493-495; 498; 501-502, plantea una relectura de la interpretación económica como «interpretación teleológica». Vid. también BAEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 76, y la doctrina citada en la nota 115.

⁴¹ Vid. Capítulo IV.4.1.

⁴² Vid. Capítulo VI.6.2.

2.1.2. La escuela italiana: la «interpretación funcional»

La interpretación «funcional» está íntimamente vinculada con la concepción tradicional de la «interpretación económica». Esta surge en la Escuela de Pavia, de la mano de GRIZIOTTI.

Para este autor, la concepción de la actividad financiera es un todo indivisible, comprensivo de cuatro ámbitos: político, económico, jurídico y técnico. A ello se debe agregar que esta teoría considera la «causa» de las obligaciones tributarias la basa en circunstancias extrajurídicas como son la capacidad contributiva y la participación en las ventajas derivadas de los servicios generales que presta el Estado. Así, las normas tributarias han de interpretarse conforme a la función y naturaleza de la ley financiera⁴³.

El intérprete se ha de apartar de la letra de la norma para “*ajustar el precepto a todos los casos que pueden encuadrarse en su espíritu o en su función*”⁴⁴, por lo que se pueden gravar actos o negocios no comprendidos en el hecho imponible. Los términos empleados en la norma se refieren a la realidad social que constituye la base de dichos conceptos⁴⁵.

Cuando el estudio del momento político, económico y técnico de un fenómeno financiero llevase a concluir que la norma dictada por el legislador no se adecuaba a la que debió dictarse con arreglo a tales criterios, el intérprete podía superar la norma legal para aplicar aquella que, siguiendo tales criterios, pareciese más justa⁴⁶.

⁴³ GIULIANI FONROGUE, Carlos. *Derecho financiero*. 5ª edición. Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey. Volumen I. Buenos Aires: Depalma, p. 98.

⁴⁴ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. Analogía y fraude a la ley tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2008, N° 139, p. 535.

⁴⁵ Al respecto JARACH, para quien el Derecho tributario no considera como presupuesto de la obligación tributaria un negocio jurídico, sino la relación económica que dicho negocio crea, pues el presupuesto y causa de la obligación tributaria radica en el principio de capacidad contributiva, y solo será relevante la *intentio juris*, cuando el legislador expresamente vincula el presupuesto de la obligación impositiva a requisitos formales correspondientes a una determinada manifestación de voluntad de las partes. Así, expresa que “[l]a libertad de las partes de concluir los negocios con las formas jurídicas que más les gusten es, sin embargo, absolutamente insignificante para el régimen impositivo de sus relaciones económicas. Este régimen es impuesto por la voluntad de la ley según el presupuesto que la ley ha establecido, en función del criterio de apreciación que el legislador ha elegido para la obligación impositiva, o sea en función de la capacidad contributiva que resulta de la relación económica, según las medidas determinadas por la ley”. JARACH, Dino. *El hecho imponible...*, cit., pp. 132-145; 155.

⁴⁶ BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho tributario...*, cit., p. 115. En el fondo, es la consecuencia de la concepción integral sincrética del fenómeno financiero, compuesto por estos cuatro elementos, para cuya elaboración científica todos ellos han de ser tenidos en cuenta para sintetizarlos en una visión unitaria o de conjunto.

Sin embargo, las críticas que recibió hicieron que GRIZIOTTI precisara su postura, lo que llevó a que la doctrina considerase que la «interpretación funcional» se reducía a una cuestión de nombres. No era más que una «interpretación lógica»⁴⁷.

2.1.3. Críticas

Ambas teorías de interpretación hoy se encuentran superadas en sus postulados originarios, por las fuertes críticas que recibieron⁴⁸.

Se dijo que estas atentaban contra de los principios de reserva de ley en materia tributaria, tipicidad y seguridad jurídica. Se reprochó que permitían una excesiva discrecionalidad. En el fondo, la norma jurídica que contiene el hecho imponible para el aplicador no sería más que un dato a tomar en cuenta del cual se podría prescindir para perseguir una adecuada tributación en base al principio de igualdad o de capacidad contributiva. Por ello, ambas teorías atentaban contra la noción del hecho imponible como concepto jurídico⁴⁹. Adicionalmente, se manifestó que la interpretación funcional se asemeja mucho a la interpretación teleológica. No quedaba claro cuáles eran las diferencias entre ambas. Ello generaba inseguridad jurídica y abría paso a la arbitrariedad y subjetividad en la interpretación de las normas jurídicas⁵⁰.

2.1.4. El fraude a la ley como mecanismo de interpretación

Actualmente en España, los criterios de interpretación de las normas tributarias no difieren de los que se aplican a la legislación en general⁵¹. Esto se ve reforzado por lo

⁴⁷ BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho tributario...*, cit., pp. 116-117. Ahora bien, se debe señalar que en España alguna jurisprudencia aplicó la interpretación funcional. A este respecto las SSTs de 30 de mayo de 2011 (RJ 2011\4838), ponente Sr. Rafael Fernández Montalvo, FD 4°.A, y de 5 de marzo de 1988 (RJ 1988\1649), ponente Sr. Emilio Pujalte Clariana, FD 1°.

⁴⁸ Ahora bien, PALAO TABOADA, Carlos. *Los instrumentos normativos...*, cit., pp. 177; 179, sin afirmar que el fraude a la ley implica una interpretación económica de las normas, sí señala que hacen prevalecer la sustancia frente a la forma, por lo que tienen zonas de coincidencia con la teoría de la interpretación económica.

⁴⁹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Naturaleza del hecho imponible...*, cit., pp. 594-604, señaló que la relación económica, en sí misma considerada, no podía constituir un «hecho determinante» de la relación tributaria, pues implicaría renunciar a la categoría jurídica del hecho imponible, lo que no era correcto, teniendo presente que la misma es una creación de la norma tributaria. Por lo demás, el error era que no se había logrado enmarcar la capacidad contributiva dentro de la técnica jurídica, por lo que, para acoger la noción de capacidad contributiva, tenía que remontarse a la relación económica que sirve de soporte. Tal capacidad era fundamento del hecho imponible, pero no el hecho determinante de la obligación impositiva. Por otra parte, la *intentio iuris* no podía ser fuente creadora de la obligación tributaria, porque la misma se encontraba en la ley, y resulta tan relevante para el nacimiento de esta como la *intentio facti*.

⁵⁰ CASADO OLLERO, Gabriel *et al.* *Cuestiones tributarias prácticas...*, cit., pp. 88-89.

⁵¹ Así lo ha manifestado la STS de 24 de abril de 2014 (RJ 2014\2643), ponente Sr. Manuel Martín Timón, FD 1°, a propósito de la interpretación de las normas que establecen exenciones o bonificaciones, al señalar que estas “*deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que, a su vez, no difieren en nada de los empleados normalmente para la*

prescrito en el artículo 12.1 de la LGT, según el cual “1. *Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil*”. En Chile tampoco existen reglas especiales de interpretación de las normas tributarias, sino que es necesario entender que se comprenden en la remisión del artículo 2° del CT a las normas de Derecho común⁵².

Hay un sector de la doctrina española⁵³ y chilena⁵⁴ —esta última forzada por la interpretación jurisprudencial contraria a la integración analógica de las normas tributarias— que entiende que el fraude a la ley corresponde a una norma de naturaleza interpretativa. Tal posición no es descabellada si se parte de la base que, desde la perspectiva civil, en España, DE CASTRO constata que se ha sostenido que el fraude a la ley “*es una cuestión más de las propias de la interpretación: de la interpretación de la ley y de la interpretación del negocio*”⁵⁵.

Nosotros no seguimos esta corriente, y más adelante en este trabajo fundaremos nuestra posición. Por ahora, baste señalar que compartimos con FALCÓN Y TELLA que en ciertos supuestos bastará interpretar correctamente la norma tributaria para corregir la elusión⁵⁶, sin embargo, los casos difíciles son aquellos en los que hay un cumplimiento estricto de la legalidad. Y es que como señalan LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO, si se puede “*aplicar*

interpretación de las normas jurídicas en general”. Y es, por lo demás, la idea a la base de la postura de GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho tributario...*, cit., p. 32.

⁵² Según ha manifestado STREETER, Jorge. La interpretación de la ley..., cit., p. 27. GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. *Tópicos de Derecho tributario...*, cit., p. 24. El artículo 4° del CT prescribe que “[l]as normas de este Código sólo rigen para la aplicación o interpretación del mismo y de las demás disposiciones legales relativas a las materias de tributación fiscal interna a que se refiere el artículo 1°, y de ellas no se podrán inferir, salvo disposición expresa en contrario, consecuencias para la aplicación, interpretación o validez de otros actos, contratos o leyes.” De esta disposición, DUCCI entiende que las normas tributarias deben interpretarse restrictivamente, tal como lo han manifestado los tribunales, pero también han de ser así interpretadas las normas del Código Tributario que no imponen directamente cargas impositivas. DUCCI CLARO, Carlos. *Interpretación jurídica...*, cit., pp. 187-188. Critica esta visión MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 211, para quien esta idea parte de la falsa concepción de que las normas tributarias producen una afectación de la libertad y de la propiedad. En definitiva, es la ley la que liga a un contribuyente con un ente público acreedor, el que, por su parte, no puede crear tributos por su propia voluntad, sino que están establecidos en la ley.

⁵³ ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24..., cit., p. 28. LÓPEZ MOLINO, Antonio María. Los negocios en fraude de ley..., cit., p. 162. ROSEMBUIJ, Tulio. *El fraude de ley...*, cit., p. 94. MORA LORENTE, Amparo. La inaplicación administrativa..., cit., pp. 83; 116.

⁵⁴ SAFFIE GATICA, Francisco Javier. La constitucionalidad..., cit., pp. 144; 146-147. ANGUITA OYARZÚN, Christian. *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso...*, cit., p. 28. CATTANEO ESCOBAR, Isaías; BURGOS ARREDONDO, Jorge. Aplicación de la norma general..., cit., p. 7.

⁵⁵ DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico...*, cit., p. 371.

⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, Ramón. Interpretación económica y seguridad jurídica. *Crónica Tributaria*. 1993, N° 68, p. 31.

*la norma defraudada dentro del sentido posible de las palabras de ésta, la operación será estrictamente interpretativa*⁵⁷.

2.2. «Calificación» o «calificación potenciada»

Una segunda postura que busca contestar cuál es la naturaleza jurídica del fraude a la ley lo vincula a la «calificación» o a una «calificación potenciada»⁵⁸.

La calificación, como apunta PALAO TABOADA, consiste en determinar si un caso específico —sea este un acto o negocio específico— encaja en el supuesto concreto que se encuentra definido en la ley de forma abstracta⁵⁹, y cita la frase ya célebre de ENGISCH, según la cual la interpretación no es más que un paso previo en el proceso complejo en el cual luego la calificación es un “*ir y venir de la mirada entre la norma y el supuesto de hecho de la realidad*”⁶⁰.

El representante en la doctrina española de esta postura es PÉREZ ROYO, quien entiende que el fraude a la ley supone la calificación o recalificación de los negocios o situaciones en los cuales se dan características anómalas —con rodeos o artificios— que permiten concluir que estos han sido realizados con finalidad elusiva, buscando propiciar su encaje en el presupuesto de hecho de una norma más favorable que la que correspondía al negocio usual⁶¹.

En Alemania FISCHER sostiene que desde siempre la batalla contra la elusión viene de la mano de la recalificación jurídica de la prestación pecuniaria. No se puede cuestionar la validez de la operación desde un plano civil, pero se debe suponer la reconducción metodológicamente correcta de la norma tributaria que ha de aplicarse⁶².

La teoría de la «calificación potenciada» la sostiene GODOI, para quien concurren dos características: i) hay una reconstrucción de los actos y negocios artificiales y retorcidos

⁵⁷ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. *Nuevas perspectivas generales...*, cit., pp. 124-125.

⁵⁸ Esta última es sostenida por GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, cit., p. 203.

⁵⁹ PALAO TABOADA, Carlos. *La interpretación y aplicación...*, cit., p. 46. EL MISMO. *Algunos problemas que plantea...*, cit., p. 133. También ESEVERRI, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Temas prácticos...*, cit., p. 205. O como manifiestan RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA PÉREZ, es una operación consistente en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducirla a algunas de las categorías tipificadas en la norma tributaria. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. *Interpretación, calificación...*, cit., p. 18.

⁶⁰ ENGISCH citado por PALAO TABOADA, Carlos. *Economía y Derecho...*, cit., p. 37.

⁶¹ PÉREZ ROYO, Fernando. *Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 274. El elemento que permitiría diferenciar esta figura del fraude de ley civil, radicaría en la autoridad que lo determina. En el primer caso la Administración tributaria detenta la atribución, sin perjuicio de la facultad que le asiste al particular de solicitar la revisión judicial de la actuación; en el segundo, la declaración la efectúa un juez. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios...*, cit., pp. 49-50.

⁶² FISCHER, Peter. *L'esperienza tedesca...*, cit., pp. 235; 244.

de las partes, y ii) se da una extensión analógica de la norma eludida. Para este autor, la solución es necesariamente creativa pues añade algo nuevo al sistema jurídico⁶³.

La Administración tributaria chilena pareciera entender que el fraude a la ley tiene la naturaleza de una calificación jurídica. En efecto, el SII en las Circulares N^{os} 65, de 2015 —derogada en esta parte—, y 41, de 2016, que regula el procedimiento administrativo que se debe seguir para solicitar la declaración de elusión al tribunal, denominan al proceso como «procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos». Asimismo, durante la tramitación de la Ley N^o 20.780, los representantes de la Administración afirmaron que estas normas solo calificaban los actos jurídicos⁶⁴.

2.2.1. Críticas a las posturas que sostienen que las cláusulas generales antielusión corresponden a una «interpretación» o «calificación» de las normas tributarias

Debido a la estrecha relación entre la «interpretación» y la «calificación», revisaremos de manera conjunta las críticas⁶⁵, aunque, no por ello, pretendemos confundir ambas instituciones.

Coincidimos con quienes señalan que el problema del fraude a la ley no es de interpretación ni de calificación; estas impiden precisamente aplicar la norma defraudada, por más que su finalidad exigiera lo contrario. Si la norma defraudada resultase aplicable luego de realizado el proceso de interpretación y calificación, no nos encontraríamos ante un supuesto de elusión, sino de evasión⁶⁶.

El fraude a la ley no es una mera interpretación de las normas que privilegia el *mens legis*, ni siquiera una interpretación extensiva. Los autores que siguen esta postura afirman que la interpretación ha de mantenerse dentro del sentido literal posible del texto legal, mientras que la elusión comienza donde terminan las posibilidades de interpretación y calificación «normales». En el fraude a la ley se produce un desarrollo del Derecho que

⁶³ GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, cit., pp. 32; 98; 203-204.

⁶⁴ En efecto, el Director del SII señaló expresamente que la Administración tributaria “*en ningún caso deja sin efecto actos jurídicos; simplemente califica para fines tributario*”. La misma visión presentó el Ministro de Hacienda, quien, luego de cerrada la discusión en la Sala del Senado, manifestó que con la norma general antielusiva, sería en definitiva un tribunal el que efectuaría la calificación del acto «potencialmente elusivo o simulado», palabras que posteriormente reiteró ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en Tercer Trámite Constitucional. Historia de la Ley N^o 20.780..., cit., pp. 1592; 3335; 3676.

⁶⁵ Salvo en lo que se refiere a la «calificación potenciada». Como esta postura complementa la calificación con la analogía, el examen de la analogía será tratado en el apartado 2.4. de este Capítulo.

⁶⁶ GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley..., cit., pp. 847-848. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., pp. 252-254. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Del fraude de ley al conflicto..., cit., pp. 818-819. ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude..., cit., p. 40.

va más allá de la mera interpretación, a través del cual sería posible descubrir la norma que se ha tratado de eludir o defraudar⁶⁷. Es por ello que nos adherimos a las posturas que afirman que “*el auténtico fraude impositivo empieza precisamente ahí donde el arte de la interpretación empieza a fallar*”⁶⁸. Esta afirmación también es compartida fuera del ámbito tributario⁶⁹.

Por lo demás, si fuese una norma interpretativa, carece de la estructura típica de este tipo de disposiciones, que no contemplan presupuestos aplicativos ni determinan cuál ha de ser el efecto jurídico de la interpretación. Es cierto que estas cláusulas presuponen un proceso interpretativo, como toda norma, que busca precisar si se verifican sus presupuestos aplicativos y cuál es la norma defraudada. Sin embargo, su efecto jurídico excede al de una interpretación, porque resta protección jurídica a una planificación tributaria que estaba amparada por el sentido literal posible de la norma de cobertura.

En este punto, tomamos postura y afirmamos que el límite de la interpretación se encuentra en el «sentido literal lingüísticamente posible». Más allá de él, se exceden los límites de la interpretación⁷⁰ y se pasa al ámbito de la integración⁷¹.

Ahora bien, hay una dificultad de sostener que en los supuestos de fraude a la ley no se está ante un supuesto de interpretación, y es que se dificulta su sanción⁷². En efecto, la STC 129/2008, de 27 de octubre, ponente Sra. María Emilia Casas Baamonde, FJ 3º, ha manifestado que “*vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada*”.

⁶⁷ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., pp. 184-187.

⁶⁸ HENSEL citado por KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario...*, cit., p. 213. En España el deslinde de lo netamente interpretativo lo fijó claramente MESONERO-ROMANOS, Julio. *El fraude de ley...*, cit., pp. 361-362, para quien esta “*agota su vida fuera del precepto legal; por ella, lo que se trata de averiguar en la Ley es el contenido y alcance de sus propios términos, sin ir más allá, ni más acá*”.

En el caso inglés, el Informe Aaronson deja expresamente sentado que las GAAR no corresponden a reglas de interpretación, sino que tienen aplicación luego de tal proceso —aunque puede aplicarse en paralelo a este—, cuando se concluye tras la interpretación que el acuerdo ha sido realizado para obtener un resultado tributario abusivo. Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study...*, cit., pp. 28; 59-60.

⁶⁹ RODRÍGUEZ ADRADOS, Antonio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 399. En sentido similar ATIENZA y RUIZ MANERO, para quienes lo que se produce con el fraude es algo más que una interpretación, pues no se trata de producir unas reglas semánticas a un texto para producir otro, sino la sustitución de una regla por otra acudiendo a los principios y entendiendo que se crea una excepción a la regla. ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos...*, cit., p. 85.

⁷⁰ LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 136.

⁷¹ BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., pp. 85; 94.

⁷² BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 186. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. *Nuevas perspectivas generales...*, cit., p. 129, afirman que si la naturaleza del fraude a la ley es interpretativa, la exclusión de la punibilidad resultará complicada.

2.3. Ficción

La ficción es una creación del legislador, por la cual se atribuyen a “*determinados supuestos de hecho, unos efectos jurídicos, violentando o ignorando su naturaleza real [...] No falsea ni oculta la verdad real. Lo que hace es crear una verdad jurídica distinta a la real*”⁷³. En definitiva, existirá ficción jurídica cuando se trata algo real de manera distinta, siendo igual; de manera igual, siendo distinta; como inexistente, siendo que sucedió, y como sucedido si es inexistente, aunque naturalmente no sea así⁷⁴.

Esta teoría la sostiene en España PÉREZ DE AYALA, para lo cual se basa en lo manifestado por GONZÁLEZ GARCÍA y PALAO TABOADA. A su juicio, el fraude a la ley tiene la naturaleza jurídica de una «ficción legal equiparadora». De esta forma, los comportamientos realizados en fraude a la ley son grabados «como si» fueran los hechos impondibles tipificados en la ley eludida, debido a que el legislador finge como si fueran hechos impondibles, pese a no serlo jurídicamente. Estos hechos impondibles son realizados en fraude a la ley, aunque no se anulen para efectos civiles. De esta forma, “*el que actúa en fraude realiza jurídicamente (aparte de económicamente) el hecho impondible que pretendía eludir (no lo elude jurídicamente con su mal uso formal o anómalo)*”⁷⁵.

También podemos mencionar como exponentes de esta postura a RUIZ ALMENDRAL⁷⁶ y, en Italia, a PISTONE⁷⁷.

⁷³ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970, pp. 15-16.

⁷⁴ PÉREZ DE AYALA, José Luis. *Las ficciones en el Derecho tributario...*, cit., p. 16.

⁷⁵ PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. El fundamento «ex lege»..., cit., pp. 88-89; 91; 103.

⁷⁶ Quien entiende que el fraude a la ley dota a la Administración tributaria de la potestad de ignorar las operaciones realmente realizadas, sujetando la tributación que le habría correspondido al acto o negocio “como si se hubiese utilizado el negocio adecuado”. Luego, es necesario determinar si se hace tributar al contribuyente por un hecho ficticio establecido *ad hoc*, o si la ficción es meramente formal, porque los sujetos han realizado el hecho impondible en todos sus elementos, salvo por la forma empleada. Se pide al aplicador que “ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado, prescindir de ésta, y en su lugar haga como si el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de otro modo hubiera correspondido”. RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley...*, cit., pp. 123; 126.

⁷⁷ Quien afirma que el hecho impondible, en los casos de abuso de las formas jurídicas, se realiza, no efectivamente, sino gracias a la equiparación jurídica que efectúa el legislador, con lo que es claro que se está ante una *fictio iuris*. El legislador finge la realización misma del hecho impondible concreto según lo dispuesto en el presupuesto aplicativo de la norma impositiva, y ahí se encuentra la diferenciación con la analogía, ya que en esta última se finge por la ley la existencia misma del hecho impondible. PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto...*, cit., pp. 96-97.

Ahora bien, la tributación aplicable en los supuestos en fraude a la ley es la propia derivada de la norma defraudada. Para que esta operación tenga lugar, no se requiere recurrir a una intermediación como es la ficción⁷⁸.

De otra parte, no se debe perder de vista que no es una exigencia de las ficciones estar ante una «realidad asumida» que no coincida con lo que acontece efectivamente⁷⁹. Esta es la principal debilidad de la teoría, porque bien podría suponer gravar una realidad creada que no coincida con la realidad fáctica. En tal caso, se afectaría gravemente el principio de capacidad económica. La propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional español impide que se haga tributar una riqueza inexistente o ficticia, con vulneración del principio de capacidad contributiva⁸⁰, y con mayor razón la sanción del fraude a la ley estaría proscrita, toda vez que, si no es evidente que se grava una capacidad económica —sino que podría corresponder a una economía de opción—, mal podría ser objeto de castigo⁸¹.

2.4. Integración «analógica» del ordenamiento jurídico

Quizás la teoría que tiene mayor apoyo en la doctrina española es aquella que considera que el fraude a la ley es un supuesto de integración analógica de las normas tributarias.

2.4.1. El presupuesto básico de la integración: la laguna normativa

Nos parece central para dilucidar esta cuestión, el determinar a qué nos referimos con «laguna normativa» y en qué consiste la «integración»⁸².

⁷⁸ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., p. 521.

⁷⁹ Como apunta ROZAS VALDÉS, no parece de la esencia de las ficciones que lo establecido en ellas difiera de la realidad, puede o no ser así. Legalmente, el concepto «ficción» no es inclusivo de la necesidad de que la realidad determinada se separe de la verdad. La probabilidad de las mismas es independiente del acierto que ocurra. ROZAS VALDÉS, José Andrés. *El derecho tributario ante el fraude de ley...*, cit., pp. 104-106.

⁸⁰ SSTC 53/2014, de 10 de abril, ponente Sra. Encarnación Roca Trías, FJ 6º; 295/2006, de 11 de octubre, ponente Sr. Javier Delgado Barrio, FJ 5º; 193/2004, de 4 de noviembre, ponente Sr. Pablo Pérez Tremps, FJ 5º; 194/2000, de 19 de julio, ponente Sr. Carles Viver Pi-Sunyer, FJ 8º, y 221/1992, de 11 de diciembre, ponente Sr. Julio Diego González Campos, FJ 4º.

⁸¹ BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 191.

⁸² Debe apuntarse, no obstante, que hay corrientes que niegan la existencia de lagunas en el Derecho. Un exponente de esta visión es KELSEN, para quien las lagunas no existen, sino que tienen un carácter ideológico muy acentuado, por lo que cada hombre es libre de obrar según su voluntad cuando la conducta no está regulada por el Derecho. Entiende que existen lagunas «lógicas», sin embargo, donde se pretende ver una laguna no hay otra cosa que una divergencia entre el Derecho positivo y «otro» derecho, considerado mejor o más justo. La decisión sería tan inoportuna o injusta, que el aplicador se inclina a admitir que el legislador no ha pensado en ese caso, y de haberlo hecho, habría tomado una decisión diversa. Tampoco admite las lagunas «técnicas», que se presentarían cuando el legislador ha omitido dictar una norma indispensable para la aplicación técnica de la ley, porque cuando la norma está desprovista de sentido, de ninguna manera la interpretación puede encontrárselo, ya que únicamente puede extraer de una norma lo que en ella está contenido. KELSEN, Hans. *Teoría pura del derecho...*, cit., pp. 134-138.

Se está ante una «laguna normativa» cuando una situación no está correlacionada con ninguna solución normativa y los destinatarios del comportamiento no saben cuál es el exigido por las normas del sistema⁸³. Un sistema normativo es incompleto si, y solo si, tiene al menos una laguna, cuestión que es distinta a que el sistema presente incoherencia (superabundancia de soluciones)⁸⁴. En las lagunas hay una incompletez contraria al plan de la ley⁸⁵. Por tanto, si la omisión se ha cometido intencionalmente o si no es reconocible plan alguno en el ámbito normativo, estaremos ante un «espacio libre de regulación», pero no ante una laguna⁸⁶.

El efecto de la integración a través de la analogía es que se crea una nueva norma jurídica⁸⁷, pero de manera momentánea y para un caso específico. La laguna solo puede ser colmada definitivamente por el legislador⁸⁸.

El término «laguna» se utiliza también en otros sentidos diversos⁸⁹, según la insuficiencia del material normativo a que se refiera⁹⁰.

En primer lugar, cuando se intenta subsumir un caso «individual» en uno «genérico», es posible distinguir entre:

⁸³ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 109. Para BOBBIO, la laguna presupone que el caso no esté regulado, y no lo está cuando no existe norma expresa, ni específica, ni general, ni generalísima que lo contemple, ni tampoco exista un principio general expreso. BOBBIO, Norberto. *Teoría General del Derecho*. Trad. de Eduardo Roza Acuña. Madrid: Debate, 1996, p. 252.

⁸⁴ Para afirmar que hay ausencia de lagunas, no solo se requiere que todos los casos tengan solución, sino también que las soluciones sean completas, es decir, que todas las posibles acciones estén normativamente determinadas. En la laguna, el problema del jurista es hallar una solución, sea creando nuevas normas o extendiendo el alcance de las existentes. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología...*, cit., pp. 41-49.

⁸⁵ LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 366. Esta idea, manifiesta BÁEZ MORENO, es la que ha permitido distinguir entre desarrollo (integración) del Derecho inmanente a la ley y un desarrollo del Derecho supridor de la ley. BÁEZ MORENO, Andrés. *Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía...*, cit., p. 462.

⁸⁶ HERRERA MOLINA, Pedro M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. *El fraude a la ley...*, cit., p. 30.

⁸⁷ BOBBIO, Norberto. *Teoría general...*, cit., p. 248.

⁸⁸ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 53. En palabras de LARENZ, la analogía no trata de establecer un principio general, que pretenda tener validez para un número indeterminado de posibles configuraciones de casos, sino determinar una regla para un supuesto de hecho delimitado. LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 377.

⁸⁹ Para el análisis, deberemos distinguir entre los «casos individuales», que son todas aquellas situaciones o acontecimientos que se producen en una determinada ocasión (en un tiempo y espacio) y que tienen la propiedad definitoria del universo del discurso, y los «casos genéricos», que son toda subclase del universo de discurso definido por una propiedad y también a la propiedad definitoria de la subclase. El legislador no dicta normas para cada caso individual, sino que ha de crear normas generales, mediante las cuales soluciona casos genéricos. ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología...*, cit., p. 58-60.

⁹⁰ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., pp. 110-111.

«Lagunas de conocimiento». Se refieren a los casos individuales en los que no se sabe si pertenecen al caso genérico o no, por falta de conocimiento de las propiedades del caso individual⁹¹. Esto es remediable, mediante las presunciones y las reglas de la carga de la prueba⁹².

«Lagunas de reconocimiento». Se refieren a los casos individuales en los que no se sabe si son instancia o no de un caso genérico por vaguedad o indeterminación semántica de los conceptos que permiten identificar las propiedades del caso genérico⁹³. Estas son compatibles con sistemas normativos completos. Pero es una dificultad más grave que la anterior y no puede ser eliminada del todo, sino a lo sumo mitigada mediante la introducción de conceptos técnicos que contengan definiciones explícitas⁹⁴.

En segundo lugar, si se refiere a casos genéricos, nos encontramos ante las «lagunas axiológicas»⁹⁵, que se refieren a insuficiencias valorativas del sistema. Por ejemplo, que solo se contemple el consentimiento expreso para hacer ingreso a un domicilio ajeno. En este caso, se podría considerar que el sistema «debería» haber considerado propiedad relevante el estado de necesidad, facultando en este caso la entrada. Aquí no hay laguna normativa. El caso está regulado y tiene solución normativa, pero es insatisfactoria, al no considerar una propiedad que debió tenerse en cuenta⁹⁶. La analogía como mecanismo para completar lagunas no resulta aplicable a las axiológicas⁹⁷.

⁹¹ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología...*, cit., p. 61.

⁹² ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología...*, cit., p. 62. Por ejemplo, no se sabe si en un caso concreto está justificado el ingreso a la morada ajena de alguien, ya que no se tiene conocimiento si el dueño dio las llaves a quien estaba pasando ahí el fin de semana.

⁹³ Por ejemplo, sabemos que legalmente es facultativo entrar en domicilio ajeno si hay una autorización judicial o consentimiento del dueño, pero no tenemos claridad si puede considerarse «domicilio» la furgoneta en que vive una persona y, por tanto, surge la duda si para buscar elementos utilizados en la comisión de un delito que pudieran encontrarse en ella es necesario una autorización judicial.

⁹⁴ ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología...*, cit., pp. 61-63.

⁹⁵ Este tipo de lagunas han sido relacionadas por MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 135; 193, con lo que acontece la «derrotabilidad». En las lagunas «axiológicas», el aplicador determina que el legislador no efectuó una diferenciación relevante que debió haber efectuado si hubiese considerado tal situación. Según veremos, en la «derrotabilidad», se está ante una situación «sobre incluyente», en que la generalidad probabilística alcanza casos que conforme a la justificación subyacente de la regla no debería alcanzar.

⁹⁶ Para LARENZ, la ley no es incompleta, sino defectuosa, no hay una integración de lagunas, sino a lo sumo un desarrollo del Derecho superador de la ley. LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 367.

⁹⁷ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 41.

Hay distintas estrategias elaboradas por los juristas para colmar las lagunas «normativas» que son conocidos como mecanismos de «integración del Derecho»⁹⁸. De esta forma, el ordenamiento jurídico puede completarse recurriendo a dos métodos diversos⁹⁹:

- i. La «hetero imposición», en la cual la integración se lleva a cabo o bien recurriendo a ordenamientos diversos —Derecho natural o a otros ordenamientos positivos—, o bien recurriendo a fuentes distintas de la dominante, esto es, distintas a la ley como son la costumbre, el poder creativo del juez, o a la opinión de los juristas.
- ii. La «auto integración», efectuada por el mismo ordenamiento en el ámbito de la fuente dominante, sin recurrir a otros sistemas o recurriendo mínimamente a fuentes distintas de la dominante. Aquí, dos son los procedimientos para proceder a la auto integración: la analogía y los principios generales del derecho¹⁰⁰.

2.4.2. La analogía como mecanismo de integración de lagunas normativas y su encaje en el Derecho tributario

Uno de los mecanismos para colmar las lagunas normativas es recurrir al argumento analógico o a la analogía que en el ordenamiento español se encuentra expresamente recogida en el artículo 4.2 del CC¹⁰¹, y que en Chile carece de reconocimiento positivo, pero cuya vigencia es innegable¹⁰².

⁹⁸ La integración no es otra cosa que un proceso lógico por el que se determina cuál habría sido la voluntad del legislador si hubiera previsto un caso que no ha tenido en cuenta. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 127. Como señala PÉREZ LUÑO, la seguridad jurídica se posibilita mediante la corrección estructural, en cuanto garantía de disposición y formulación regular de las normas e instituciones integradoras del sistema jurídico, lo que exige, entre otras consideraciones, que estemos en presencia de la máxima *lege plena*. De otra forma, el ordenamiento jurídico incumpliría uno de los objetivos de su propia razón de ser: ofrecer una solución jurídica a los problemas que plantea la convivencia humana. Ahora bien, el autor reconoce que existe una tensión interna axiológica entre la completitud del ordenamiento jurídico y el principio de legalidad en materia penal. PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica...*, cit., pp. 23-25.

⁹⁹ BOBBIO, Norberto. *Teoría general...*, cit., pp. 242-245.

¹⁰⁰ Sin embargo, como constata ATIENZA, con posterioridad BOBBIO cambiaría de posición y terminaría sosteniendo que la analogía es, tanto desde su estructura como en cuanto a su función, una especie del género de principios generales del Derecho. ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas, 1986, p. 65.

¹⁰¹ “Artículo 4.

1. Procederá la aplicación analógica de las normas cuando éstas no contemplen un supuesto específico, pero regulen otro semejante entre los que se aprecie identidad de razón.

2. Las leyes penales, las excepcionales y las de ámbito temporal no se aplicarán a supuestos ni en momentos distintos de los comprendidos expresamente en ellas.

3. Las disposiciones de este Código se aplicarán como supletorias en las materias regidas por otras leyes.”

¹⁰² MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 181-182, extrae su vigencia a partir de las consideraciones relativas al espíritu general de la legislación del artículo 24 del CC, de los principios

La propia noción de analogía es de difícil o imposible definición, debido a que existe una pluralidad de conceptos o, más precisamente, una familia de conceptos, pero todas ellas tienen algo en común, y es la idea de semejanza o similitud. En el ámbito jurídico, la analogía se refiere a un procedimiento argumentativo que permite trasladar la solución prevista en un caso concreto a otro distinto, no regulado por el ordenamiento jurídico, respecto de los cuales existe la misma razón. En este concepto de analogía, la misma se presenta como mecanismo de auto integración del sistema jurídico¹⁰³.

El argumento analógico requiere de la concurrencia de tres elementos, que han de darse copulativamente¹⁰⁴:

- i) La existencia de un vacío normativo. Es necesario que se constate la ausencia de una norma jurídica positiva vigente con la que calificar un supuesto de hecho sobre el cual el aplicador del Derecho deba decidir. Se requiere, por tanto, que haya una laguna normativa.
- ii) Identidad de razón. En primer lugar, para que la analogía tenga aplicación se exige que entre los dos casos haya una semejanza de tipo relevante y, en segundo lugar, que en virtud de la identidad de razón, ambos supuestos permitan una misma valoración jurídica.
- iii) Existencia de una disposición análoga. A pesar de que el caso analizado no se encuentra regulado, existe una norma jurídica análoga que es susceptible de ser extendida por analogía.

Para colmar las lagunas normativas se ha utilizado la analogía *legis* o argumento por analogía, y la analogía *iuris* o el argumento de los principios jurídicos¹⁰⁵ extraídos a través de un proceso de inducción del ordenamiento jurídico, sea en su conjunto, o bien extraídos de un grupo de normas, caso en el cual se alude a analogía *iuris* «imperfecta». Lo que sucede es que en la analogía *iuris* se arranca de una pluralidad de disposiciones singulares y se extraen de ellas, por vía de inducción, principios más generales, los cuales se aplican a casos que no caen dentro de ninguna de las disposiciones de la ley¹⁰⁶.

generales de equidad del artículo 170 del CPC y del principio de inexcusabilidad de los jueces a falta de norma que resuelva la contienda, según los artículos 76 de la CPR y 10 del COT.

¹⁰³ ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Sobre la analogía...*, cit., pp. 15; 28-29; 37.

¹⁰⁴ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., pp. 39-48.

¹⁰⁵ MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho...*, cit., p. 113.

¹⁰⁶ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., pp. 59-61.

Sostener que el fraude a la ley supone la integración del ordenamiento jurídico —aunque esta no tenga lugar a través de la analogía— implica afirmar en que en estas hipótesis existe una laguna normativa.

En España afirman que en el fraude a la ley hay una integración analógica del ordenamiento tributario, FERREIRO LAPATZA¹⁰⁷, PALAO TABOADA¹⁰⁸, GARCÍA NOVOA¹⁰⁹, FALCÓN Y TELLA¹¹⁰ y BÁEZ MORENO¹¹¹, SIMÓN ACOSTA¹¹², entre otros. No debe perderse de vista que la estrecha vinculación entre el fraude a la ley y la integración analógica tiene un antecedente histórico en la redacción del artículo 24 de la Ley 230/1963, anterior a la modificación operada por la Ley 25/1995¹¹³⁻¹¹⁴.

Ahora bien, señalar que el ordenamiento impositivo es integrado a través del mecanismo de la analogía, supone partir de la base de que el mismo no es completo, sino que tiene vacíos, y que existe una laguna contraria al plan del legislador y no como un «silencio

¹⁰⁷ FERREIRO LAPATZA, José Juan. Economía de opción..., cit., pp. 16-17; 19; 21. EL MISMO. *La nueva Ley General Tributaria...*, cit., p. 47.

¹⁰⁸ Su pensamiento sufre una evolución. i) En el año 1966 afirma que en el fraude a la ley no hay una integración analógica sino una aplicación al supuesto del precepto realmente destinado a regularlo, en lugar de la norma de cobertura, y lo identifica con el fraude de ley general. ii) Posteriormente, toma una postura a mitad de camino entre la ficción y la analogía. Así, afirma que la sanción al fraude a la ley es la aplicación de la norma eludida. El hecho imponible ha acaecido en el plano económico sustantivo y señala que “*la sanción del fraude de Ley es a la aplicación lo que la analogía es a la interpretación*”. iii) A continuación, parece perfilar que toma la opción por la respuesta analógica —mayoritaria en la doctrina—, pero no lo afirma en términos categóricos. iv) Luego señala expresamente que en el fraude a la ley hay analogía, pero una distinta a aquella que colma una laguna normativa, porque la norma existe, y es la defraudada. Y esta última parece ser su posición definitiva e intenta recoger la idea de «laguna en sentido impropio», puramente formal, que es creada por el propio contribuyente que utiliza formas jurídicas abusivamente. PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en Derecho tributario..., cit., pp. 30-32. EL MISMO. Economía y Derecho..., cit., p. 40. EL MISMO. Interpretación de las normas..., cit., p. 51. EL MISMO. ¿Existe el fraude a la Ley tributaria...?, cit., p. 100. EL MISMO. La norma anti-elusión..., cit., p. 157. EL MISMO. Los instrumentos normativos..., cit., p. 183.

¹⁰⁹ Pese a lo cual el autor reconoce que con la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se disipa la estrecha relación entre fraude a la ley y analogía. GARCÍA NOVOA, César. La imposibilidad de sancionar...cit., pp. 136; 140. EL MISMO. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., pp. 18-19.

¹¹⁰ FALCÓN Y TELLA, Ramón. El fraude a la ley... (I)..., cit., pp. 5; 9; 13. EL MISMO. El fraude a la ley... (II)..., cit., p. 6.

¹¹¹ BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 193.

¹¹² Para quien una vez que un sistema tributario alcanza una determinada madurez, es conveniente eliminar el recurso a la “*analogía para extender el hecho imponible o los elementos esenciales del tributo más allá del sentido derivado de la interpretación jurídica, de la que no se excluye un resultado extensivo de su estricto tenor literal*”. SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Fraude de ley... (II)..., cit., p. 1666.

¹¹³ Al respecto, vid. Capítulo IV.2.1.

¹¹⁴ Entienden que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se aleja de la respuesta analógica LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. Nuevas perspectivas generales..., cit., p. 122. SANZ GÓMEZ, Rafael. (Una) vuelta al debate sobre la posibilidad..., cit., pp. 122; 124. ESCRIBANO, Francisco. La nueva LGT..., cit., pp. 85; 89.

elocuente»¹¹⁵. El punto no es pacífico en sede fiscal, porque tiene plena vigencia el principio de legalidad tributario en el entendido de reserva legal y tipicidad¹¹⁶.

2.4.3. La prohibición de analogía en el Derecho tributario

En el Derecho español la integración analógica del ordenamiento está consagrada en el artículo 4.1 del CC, y el artículo 4.2. del mismo texto establece los supuestos en que esta es excluida, dentro de las cuales no se contemplan las normas tributarias, por lo que en principio en este ámbito, la analogía debiera tener aplicación. Sin embargo, ello no es así, porque expresamente el ordenamiento tributario consagra una prohibición de analogía, en la actualidad, regulada en el artículo 14 de la LGT¹¹⁷.

La integración analógica está prohibida en el ordenamiento tributario; la interpretación extensiva no¹¹⁸. De ahí la necesidad de diferenciarlas¹¹⁹, pese a que se ha planteado que esto es imposible¹²⁰, al menos, respecto de la interpretación extensiva¹²¹.

¹¹⁵ LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 363. Clásica resulta la distinción de SIMÓN ACOSTA respecto de los tres sentidos diferentes del silencio legislativo: i) «silencios con sentido propio», cuando la solución en base al mismo es consecuente y cumple positivamente los fines del ordenamiento. En estricto sentido, no hay laguna legislativa; ii) «silencios que son de un defecto de la ley», a corregir por el poder legislativo —pero se deberá aplicar el ordenamiento tal cual es—, cuando la solución del silencio no desarrolla los fines objetivos del ordenamiento pero tampoco se aparta de ellos, y iii) hay silencios que son «lagunas de la ley», que se manifiestan cuando el silencio conlleva una decisión contraria a los principios jurídicos inspiradores del ordenamiento, “*precisamente por ello no cabe la integración en base a normas singulares, restrictivas, excepcionales, prohibitivas, ya que los principios en que se inspiran se separan de los que con carácter general presiden el ordenamiento*”. CASADO OLLERO, Gabriel *et al.* *Cuestiones tributarias prácticas...*, cit., p. 99.

¹¹⁶ Por todos, GARCÍA NOVOA, quien supuestos que en el ordenamiento tributario no existe ninguna pretensión de completitud, por lo que ante hechos no gravados, se está ante hechos tributariamente irrelevantes. Sin embargo, reconoce que en el fraude a la ley tributaria del artículo 24 de la Ley 230/1963, la analogía en el Derecho tributario se emplea como mecanismo para combatir la elusión fiscal y el abuso de las formas jurídicas, al amparo de la «inevitable falta de completitud de la norma». GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula...*, cit., pp. 251-253. EL MISMO. *El principio de seguridad jurídica...*, cit., pp. 101-102; 128.

¹¹⁷ No debe perderse de vista que la regulación de la analogía se encuentra ubicada en el Título Preliminar del CC, el que fue fijado por el Decreto 1836/1974, de 31 de mayo. En materia tributaria, en cambio, desde el año 1963 expresamente se excluía esta.

¹¹⁸ RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. *Interpretación, calificación...*, cit., pp. 34-35.

¹¹⁹ CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 82.

¹²⁰ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 331.

¹²¹ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 183. Se ha llegado a plantear que, a pesar de la diferencia de nombre, la interpretación extensiva es un caso de aplicación del razonamiento analógico. BOBBIO, Norberto. *Teoría general...*, cit., p. 248. ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia...*, cit., p. 144 y ss. Para ATIENZA, ambas instituciones se confunden sin razón, pues la interpretación extensiva “*no tiene por objeto llenar una laguna de derecho, sino rectificar una expresión impropia por medio del verdadero pensamiento de la ley, mientras que, por el contrario, en el método opuesto suponemos la ausencia de toda disposición legislativa*”. ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Sobre la analogía...*, cit., p. 25.

Nos atreveríamos a decir que la doctrina¹²² fija la delimitación entre la interpretación y la analogía en el «sentido literal lingüísticamente posible». Pese a la dificultad que puede surgir a la hora de delimitar ambas figuras, este ejercicio debe hacerse en aras de la seguridad jurídica, pero, además, por rigor jurídico, pues una laguna nunca puede ser completada a través de una mera interpretación¹²³.

Hemos visto la postura de los tribunales y la doctrina chilena que consideran que la prohibición de analogía en el Derecho tributario, a falta de norma que regule expresamente la prohibición, se deriva de la garantía constitucional de legalidad en materia tributaria¹²⁴. La duda es si efectivamente la integración analógica de las normas que contienen los presupuestos de hecho tributarios es reñida con la Constitución y el principio de reserva legal de los tributos.

En España, PÉREZ ROYO considera que la prohibición de analogía no se deriva de una exigencia constitucional vinculada al principio de reserva de ley, como entiende la doctrina¹²⁵. A su juicio, en los casos en que el legislador ha previsto expresamente la integración a través de la analogía, no es adecuado señalar que se vulnera el principio constitucional de reserva de ley tributaria, porque “*no existe ninguna conexión directa entre el problema de la analogía y la vigencia del principio de reserva de ley en el ámbito tributario*”¹²⁶. Ambos se desarrollan en fases diversas: el de reserva de ley en el ámbito de la potestad tributaria, en la creación del tributo; la analogía, en fase de aplicación “*no puede ser considerada como fuente de derecho. Y esto es precisamente lo que prohíbe el principio de reserva de ley*”¹²⁷. Así, la integración analógica no se crea originariamente una norma, sino que mediante el razonamiento analógico se aplica una regla que ya existía, aunque no se hallara conectada directamente con el supuesto de hecho al que ahora se ve referida. Luego, la exclusión de la analogía no deriva del principio de reserva de ley —cuyo fundamento no es la certeza jurídica sino un requerimiento democrático

¹²² BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 117. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 185. GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley...*, cit., p. 70. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 183.

¹²³ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., pp. 62-67; 101; 131-142. MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 187-191.

¹²⁴ Vid. Capítulo II.2.3.

¹²⁵ Por todos, SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Lecciones de Derecho financiero...*, cit., p. 70.

¹²⁶ PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 377.

¹²⁷ PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria..., cit., p. 378.

que reclama la intervención de los representantes del pueblo en la distribución de la carga fiscal—, sino del principio de tipicidad¹²⁸.

La colisión de la analogía con el principio de legalidad no es el único argumento que se da para excluirla. La doctrina ha señalado también que ello deriva del principio de certeza o seguridad jurídica, en la dimensión de previsibilidad¹²⁹ y en la dificultad de discernir la *ratio legis*¹³⁰.

Desde la teoría general, como hemos visto, es claro que la integración de las normas, tributarias o de otro orden, crea una regla para un caso concreto que previamente no estaba regulado.

2.4.4. Críticas a la postura clásica que considera que el «fraude a la ley» y el «conflicto» son mecanismos de integración analógica del ordenamiento jurídico

Es necesario señalar que la postura que ve en el fraude a la ley y en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria una respuesta analógica, no ha estado exenta de críticas¹³¹.

Las críticas apuntan a que en la analogía precisamente hay una ausencia de norma concreta¹³², mientras que en el fraude a la ley hay una norma de cobertura que es utilizada para eludir la aplicación de otra —aunque en ocasiones la norma de cobertura sea precisamente la ausencia de esta— y falta, asimismo, la relación de semejanza, a menos que se considere la semejanza desde el punto de vista del resultado económico. No se cubren lagunas o errores del legislador, sino que se aplica el precepto realmente destinado a regularlo¹³³. Por lo demás, faltaría la relación de semejanza, pues en el fraude a la ley

¹²⁸ PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria..., cit., pp. 378-383. Sigue expresamente esta postura, SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., pp. 221-225; 251; 262.

¹²⁹ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 262.

¹³⁰ MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 188.

¹³¹ La doctrina que considera que la analogía es el mecanismo empleado en el fraude a la ley no parte de unas premisas similares. SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., p. 170, indica que algunos consideran que la analogía corresponde a un método interpretativo y otros, que es integrativo del Derecho; algunos consideran que se aplica la analogía *legis*, mientras que para otros se recurre a la analogía *iuris*, de forma tal que cada uno tiene su particular concepción sobre esta figura. Para aumentar la complejidad, no todos los autores parten de la base de un determinado modelo de ordenamiento jurídico.

¹³² HERRERO MADARIAGA, Juan. *El fraude de ley...*, cit., p. 331.

¹³³ MARTÍN QUERALT, Juan et al. *Curso de Derecho financiero y tributario...*, cit., p. 187. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 25; PÉREZ DE AYALA, José Luis; GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario...*, cit., p. 331. ARIAS CAÑETE, Miguel. *Fraude de ley...*, cit., pp. 533-534. MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 268; 493.

la equiparación se da a nivel de resultado económico: el resultado establecido en el supuesto del hecho imponible será equivalente al resultado logrado con la situación efectuada en el fraude a la ley¹³⁴. Luego, al no cubrir una laguna, no crea una norma nueva o un nuevo principio, sino que determina en qué presupuesto normativo de la norma existente encaja el supuesto concreto¹³⁵.

A nuestro juicio, conviene señalar que en el fraude a la ley la conducta aparece cubierta formalmente por una norma que no está pensada para ser aplicada en el supuesto empleado por el contribuyente. De esta forma, si se aplica analógicamente una norma de gravamen defraudada, de todos modos la conducta del contribuyente sería captada por la norma de cobertura. Tal situación generaría una colisión de dos normas válidas de un mismo sistema, que es lo que se conoce como antinomia. En este caso, los criterios cronológicos, jerárquicos y de especialidad¹³⁶ pudieran no servir para solucionarla. Existiría una concurrencia de normas: la de cobertura y la defraudada, ambas aplicables. Luego el conflicto debiera ser resuelto aplicando las normas de interpretación.

Por lo demás, no pueden existir dos mecanismos distintos que se apliquen a las mismas circunstancias y con los mismos requisitos¹³⁷. Aunque no es común, es posible encontrar alguna jurisprudencia que expresamente sostiene que el fraude a la ley no supone la extensión analógica del hecho imponible¹³⁸.

De todos modos, si se parte de que la reacción del fraude a la ley supone una aplicación analógica de las normas tributarias, se presenta el obstáculo para la sanción de estas conductas, porque se vulneraría la exigencia de *lex stricta* que se exige en materia punitiva. Si se sostiene que la naturaleza jurídica es distinta, no puede afirmarse lisa y llanamente que desaparece todo obstáculo y es admisible la sanción¹³⁹, porque no solo es

¹³⁴ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 516.

¹³⁵ LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. *Nuevas perspectivas generales...*, cit., p. 127.

¹³⁶ BOBBIO, Norberto. *Teoría general...*, pp. 203 y ss.

¹³⁷ Como señala MARÍN BENÍTEZ, en un ordenamiento que se permite la analogía, el fraude a la ley debe aplicarse a casos distintos de los solucionados a través de la analogía; en aquellos en los que está prohibida la analogía, el fraude a la ley no puede ser una herramienta a través de la cual el aplicador del Derecho decida cuándo enervar esa prohibición, sea de manera arbitraria o discrecional. MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita...?*, cit., p. 248.

¹³⁸ En este sentido, la SAN de 5 octubre de 2005 (JUR 2006\122727), ponente Sr. Ernesto Mangas González, FD 8º: “[t]ampoco puede (sic) decirse que haya habido extensión analógica del hecho imponible. El recurso al expediente del fraude de ley, acreditada la concurrencia de los requisitos de aplicación, no supone extensión del hecho imponible, tal como lo indica el propio art.24 de la LGT” (el subrayado es propio).

¹³⁹ Como han manifestado RUIZ ALMENDRAL y SEITZ al señalar que “no hay tal analogía en la aplicación de la norma anti-fraude, por lo que ningún problema se planearía desde esta perspectiva para imponer sanciones”. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. *El fraude a la ley...*, cit., p. 53. Idea que de forma

contrario al principio de legalidad penal la aplicación analógica de las normas, sino cualquier forma de integración del ordenamiento jurídico, como lo son también la restricción teleológica y la ficción del hecho imponible real¹⁴⁰.

2.5. «Derrotabilidad» de las normas

Hasta donde tenemos conocimiento, esta teoría solo recientemente ha sido considerada por MAGASICH AIROLA como la respuesta a los supuestos de fraude a la ley, y lo que postula es cambiar la norma de examen: si en la analogía el análisis se centra en la norma defraudada, la tesis que este autor se enfoca en la norma de cobertura.

Para SCHAUER¹⁴¹, la derrotabilidad parte de la base de que si se sigue la literalidad de la norma pueden darse tres situaciones: i) que las propias palabras de las leyes ofrezcan respuestas plausibles; ii) que no ofrezcan respuesta alguna, y iii) que las palabras brinden una mala respuesta, que puede chocar con la intención del legislador, el propósito de la ley o con una solución correcta en un sentido amplio. Si se les otorga a los jueces la autorización para determinar qué interpretaciones son irrazonables y cuáles no, se ha de entender que la literalidad de la ley es derrotable, término que “*sugiere que existen ciertas circunstancias en las cuales una regla, principio o solución prescrita por la ley debe ser derrotada [...]. Pero no solo cuando la interpretación literal es absurda, sino también cuando da lugar a una solución contraria al sentido común, inconsistente con la probable intención del legislador o inconsistente con el propósito de la ley, el juez puede apartarse del significado literal para generar la solución más razonable*”¹⁴².

A partir de estos postulados generales de la derrotabilidad —como aquella situación en la que se decide inaplicar una regla cuyo significado alcanza al caso, con motivo de la especialidad del caso: la excepcionalidad o su carácter extraordinario—, MAGASICH AIROLA¹⁴³ elabora una teoría para dar explicación al fenómeno del fraude a la ley. La premisa en su análisis es que los actos y negocios involucrados en la planificación

menos tajante es sostenida por MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La punibilidad del conflicto..., cit., p. 129, para quien, si no hay integración de lagunas a través de la analogía ni extralimitación en la extensión de hechos imposables, sino una simple recalificación jurídica de los hechos, en principio nada obstaría a la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

¹⁴⁰ BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios...*, cit., p. 191; 193.

¹⁴¹ SCHAUER, Frederick. *Pensar como abogado. Una nueva introducción al razonamiento jurídico*. Trad. de Tobías J. Schleider. Madrid: Marcial Pons, 2013, pp. 166-167; 172-175.

¹⁴² SCHAUER, Frederick. *Pensar como abogado...*, cit., p. 175.

¹⁴³ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, pp. 132-135; 139; 169; 192-194.; 262; 273-280. No es un problema de lo que la regla dice ni de validez de la misma, sino que es un problema de aplicación, en el contacto entre la regla y el caso.

tributaria sean reales y válidos. Otro de sus postulados base, y que lo aleja de la teoría de la interpretación, es que la operatoria negocial desplegada por la planificación tributaria es captada por los presupuestos aplicativos de la norma de cobertura. Esto es, que los actos y negocios se encuentran dentro del sentido literal posible de la norma, que en principio, les presta protección.

En este escenario, el aplicador del Derecho, en ocasiones, decide inaplicar una norma a una situación cubierta por ella. El autor afirma que las reglas son «derrotables», ya que hay situaciones que se ubican dentro del supuesto del texto, cubierto por su significado y, sin embargo, su inaplicabilidad deriva de las particularidades del caso, que lo conectan con aspectos subyacentes en otros niveles: la aplicación de la regla generaría un estado de cosas gravemente incongruente, irracional, absurdo o inconsistente con sus propósitos, que termina por negar el amparo jurídico, transformando el refugio pretendido en una mera apariencia.

Es un supuesto particular, porque concurre la condición aplicativa, pero corresponde a supuestos de sobre inclusión¹⁴⁴. Así, se produce un efecto que, si bien no es prohibido, se presenta como una situación «no soportable» jurídicamente, lo que genera que la regla deje de tener vigencia como razón en la toma de decisiones.

Esta forma de entender la aplicación de la norma permite enfrentarse a casos que no fue posible prever y que se explican por la imprevisibilidad como rasgo distintivo de las reglas, que se construyen sobre generalizaciones y formulaciones probabilísticas, que, sin embargo, genera una grave desarmonía.

En este escenario, se niega el amparo y las consecuencias jurídicas derivadas de la regla de cobertura a la planificación tributaria, debido al desajuste que ocurre entre las circunstancias del caso y la regla de cobertura.

El problema que presenta esta teoría es que en el análisis prescinde del todo de la norma «defraudada», ya que el hecho de que a una planificación tributaria se le prive de la protección que le otorga la norma de cobertura no genera el efecto de que resulte directamente aplicable la norma defraudada, porque el sentido literal posible de esta no

¹⁴⁴ SCHAUER considera que lo propio de toda regla es que se dirige a mucha gente, que realiza múltiples actos en un período extenso de tiempo. De esta característica pueden darse dos supuestos: la sobreinclusión, esto es, como las reglas son generales, siempre existe el riesgo de que estas no se apliquen a un caso particular, ya que el alcance de la regla puede ser mayor que el de su justificación. A la inversa, la regla será subincluyente, cuando no alcanza instancias que sí debieran estar bajo la aplicación directa de la regla, por la justificación subyacente. SCHAUER, Frederick. *Pensar como abogado...*, cit., p. 42.

capta la planificación tributaria del contribuyente Si lo hiciese, no habría fraude a la ley, sino una antinomia entre la norma de cobertura y la norma defraudada. Por tal motivo, la utilidad de esta teoría se reduciría solo a las hipótesis en que existe solo una norma de cobertura. Sin embargo, señala la doctrina más autorizada, en algunos casos de fraude a la ley, la norma de cobertura será, precisamente, la ausencia de esta¹⁴⁵, y en tal caso, solo existe la norma defraudada.

Por lo demás, el autor tampoco señala en base a qué parámetro, en los supuestos de elusión, se podría entender que la norma es sobre incluyente en el caso particular, más allá de una remisión genérica al sistema tributario y a las particularidades del caso concreto.

Sostener que la naturaleza jurídica de las cláusulas generales antielusión es la «derrotabilidad», tampoco contribuye a superar los problemas de *lex stricta*, toda vez que hay una aparente protección jurídica que ampara la planificación llevada a cabo, pero el supuesto nunca estuvo contemplado en la norma jurídica y, por tanto, es necesario volver a calificar la operación.

2.6. Norma jurídica de «segundo grado»

Esta visión ha sido sustentada en la doctrina española por RUIZ ZAPATERO¹⁴⁶, y en cierto sentido es compartida por ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ-LANZ y por GÓMEZ CABRERA.

RUIZ ZAPATERO toma como base la clasificación de las normas efectuada por BOBBIO. Este último autor¹⁴⁷ apunta que desde la teoría general del Derecho, se distingue entre normas «primarias» y «secundarias». Según se analice desde una perspectiva temporal¹⁴⁸,

¹⁴⁵ Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma...*, cit., p. 51. También PALAO TABOADA, Carlos. El fraude a la ley en el Derecho tributario..., cit., p. 22, pese a lo cual entiende que es una exigencia lógica que la conducta del contribuyente busque amparo en el ordenamiento jurídico, mediante una norma de cobertura que, generalmente, será de Derecho privado. PALAO TABOADA, Carlos. La norma anti-elusión..., cit., pp. 148-149.

¹⁴⁶ En su trabajo RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. El contexto determinante del fraude de ley tributaria. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 1998, N° 8, pp. 61-102.

¹⁴⁷ BOBBIO, Norberto. Normas primarias y normas secundarias. En *Contribución a la teoría del Derecho*. Trad. de Alfonso Ruiz Miguel. Valencia: Fernando Torres, 1980, pp. 317-325.

¹⁴⁸ En esta dimensión, la conceptualización apunta a qué norma va primero. Así, las normas «primarias» son las que establecen qué se debe hacer o no hacer y están dirigidas a los ciudadanos, y «secundarias» que prevén una sanción en el caso de que la primaria sea violada, cuyo destinatario es el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo. Hay, por tanto, una visión cronológica de las normas.

funcional¹⁴⁹ o constitucional¹⁵⁰, variará su significado. Pero para BOBBIO, la distinción entre normas «primarias» y «secundarias», está dada porque las últimas se encuentran «en relación con» o «se refieren a» otras normas del sistema (las normas primarias, que son las que señalan lo que los individuos deben hacer o no hacer)¹⁵¹.

Así, entiende que hay tres clases o categorías de normas de segundo grado:

- i) Normas sobre sanción por violación de una norma del sistema.
- ii) Normas sobre protección jurídica, que determinan la autoridad a la que el ordenamiento jurídico concede el poder de producir normas válidas.
- iii) Normas de reconocimiento. Que establecen cuáles son las normas pertenecientes a un sistema y especifican el conjunto de criterios de pertenencia que permiten distinguir a una norma válida del sistema de una norma ajena a este.

Corresponden a este tipo de normas:

- a) Normas sobre fuentes. Indican cuáles son los hechos o actos a los que se atribuye el poder para producir normas pertenecientes al sistema.
- b) Normas que establecen dentro de qué límites de espacio y tiempo pueden considerarse pertenecientes al sistema normas producidas por fuente autorizadas.
- c) Normas sobre interpretación y aplicación de las normas consideradas como pertenecientes al sistema según los criterios de las letras a) y b) precedentes.

Pues bien, RUIZ ZAPATERO entiende que el fraude a la ley tributaria corresponde, precisamente, a una norma de segundo grado, o secundaria, perteneciente a las de reconocimiento, que determina “*cuándo una norma debe ser considerada como norma del sistema en el supuesto de determinadas situaciones de concurrencia o superabundancia de normas, es decir, siempre que es necesario decidir de entre dos normas en conflicto cuál es la norma que pertenece al sistema y debe aplicarse con rechazo de la otra*”¹⁵². El autor considera que lo que resuelve el fraude de ley son

¹⁴⁹ Entiende que las normas secundarias son las más importantes, tomando en cuenta la función que cumplen en un ordenamiento jurídico caracterizado por una visión coactiva, hasta el punto de que considera que las llamadas primarias según la dimensión temporal podrían no existir. Hay, por tanto, una visión axiológica de las normas.

¹⁵⁰ Esta última perspectiva entiende la distinción desde un punto de vista jerárquico, encontrándose ambos tipos de norma en una posición distinta en el ordenamiento jurídico. Así, tiene más valor la norma que tiene una mayor fuerza vinculante.

¹⁵¹ En HART, la distinción dice relación con que las reglas secundarias especifican la forma en que las reglas primarias pueden ser verificadas en forma concluyente, introducidas, eliminadas, modificadas, y su violación determinada de manera incontrovertible. HART, L. A. H. *El concepto de derecho...*, cit., p. 117.

¹⁵² RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. *El contexto determinante...*, cit., p. 78.

situaciones de antinomia de normas¹⁵³ que se producen cuando el aplicador de estas entiende cumplidos —y así lo fundamenta— los requisitos aplicativos del fraude a la ley que busca prohibir ciertos incumplimientos de normas primarias¹⁵⁴. De esta forma entiende que el contribuyente realiza un hecho imponible complejo, que viene integrado tanto por el hecho imponible de la norma defraudada como por el presupuesto de hecho de la norma sobre el fraude a la ley. El hecho imponible aparece, por tanto, tipificado en ambas normas. Por ello, procedería la exigencia de intereses de demora, y en principio también la sanción, que no resulta excluida por aplicación de los principios propios del Derecho sancionador, sino más bien por una norma expresa, en el caso del artículo 24 de la LGT¹⁵⁵.

Esta línea de pensamiento es compartida por GÓMEZ CABRERA¹⁵⁶ y por ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ-LANZ¹⁵⁷. No podemos hablar de una corriente doctrinal, porque son posturas que presentan diferencias, pero parten de la base de considerar al fraude a la ley como una norma de reconocimiento.

Sin embargo, esta postura tampoco está exenta de críticas. Es así como MAGASICH AIROLA estima que en el fraude a la ley no existe un hecho base complementario, sino que el gravamen se aplica sobre el hecho imponible general. Y ello, porque en los hechos imposables complementarios existe una condición aplicativa distinta a la contemplada en

¹⁵³ En palabras de BOBBIO, una antinomia consiste en una situación de normas incompatibles entre sí y que entra en aparente contradicción con la idea de sistema del Derecho. La antinomia producida implicaría que dos normas son pertenecientes al mismo ordenamiento y ambas válidas. BOBBIO, Norberto. *Teoría general...*, cit., pp. 196-202.

¹⁵⁴ Por lo que en este aspecto la figura del fraude a la ley tributaria es equiparable al fraude de ley civil.

¹⁵⁵ De hecho, desde un punto de vista normativo, el autor entiende que la norma que permite la exclusión de la sanción es el artículo 77.4 d) de la LGT, ya que la diferencia entre el ingreso tributario enterado por el sujeto pasivo y el exigido por la Administración tributaria se debe a una interpretación razonable de la norma por parte de aquel. RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. *El contexto determinante...*, cit., pp. 78-81.

¹⁵⁶ Para quien el fraude a la ley es una regla «perfecta» porque está integrada por dos elementos: un presupuesto de hecho y una consecuencia jurídica, de forma tal que siempre que se realice aquel, será aplicable la reacción que el ordenamiento ha previsto. De este modo, considera que la norma defraudada resulta aplicable —a diferencia de lo señalado por RUIZ ZAPATERO—, no porque se haya realizado su presupuesto de hecho, sino debido a que se ha verificado la hipótesis normativa de otra norma distinta, que es la norma de fraude a la ley, que, sin embargo, asume para sí los efectos propios de aquella. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. *El fraude a la ley...*, cit., p. 847.

¹⁵⁷ Quienes entienden que en los supuestos de elusión los presupuestos aplicativos de las normas generales antiabuso forman parte del hecho imponible, en tanto su realización provoca el nacimiento de la obligación principal. De esta manera, desde una perspectiva sustancial y formal, la conducta del contribuyente verifica el hecho imponible. Si bien huye de la verificación del hecho generador de cada tributo, incurre en el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma antielusión, que también forma parte del hecho imponible. Por tanto, son conductas que el legislador quiso gravar y gravó. La norma por aplicar existe y es la defraudada, gracias a que el supuesto es subsumible en la cláusula de la norma general antielusiva. ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. *El fraude de ley tributaria...*, cit., pp. 14; 18-19.

el hecho imponible «base» que, de producirse, genera iguales consecuencias jurídicas-tributarias¹⁵⁸.

2.7. Restricción o reducción teleológica

Si bien es cierto no tenemos certeza de que la doctrina española haya manifestado que las normas generales antielusión corresponden a supuestos de restricción teleológica¹⁵⁹, no se puede desconocer que este concepto se asemeja —aunque no es igual— a la «derrotabilidad de las normas». La diferencia entre ambas figuras es sutil: la derrotabilidad se inaplica la norma porque no se dan las condiciones pensadas por el legislador; mientras que en la reducción teleológica ello ocurre por aplicación de principios generales. En la derrotabilidad se toma en cuenta la norma de cobertura; en la reducción teleológica se incluye en el análisis a la norma defraudada.

En efecto, como plantea LARENZ, la restricción teleológica se relaciona con las «lagunas ocultas», esto es, supuestos en los cuales la norma legal —contra su sentido literal, pero de acuerdo con la teleología inmanente de la ley— precisa una restricción que no está contenida en el texto legal, por lo que la integración se realiza añadiendo la reducción que requiere conforme al sentido. La idea que está detrás es tratar lo desigual de diversa manera¹⁶⁰. Una vez que se limita el ámbito de aplicación de una norma, generalmente se

¹⁵⁸ MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad...*, cit., pp. 523-524.

¹⁵⁹ Solo conocemos la postura de BÁEZ MORENO, para quien en las hipótesis en las que el contribuyente capta el presupuesto de hecho de una norma que le confiere un beneficio fiscal, el ordenamiento jurídico lo priva de este beneficio, a través del ejercicio de la cláusula general antielusión, la que importa una restricción teleológica de la norma que contiene dicho beneficio. BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía..., cit., pp. 470-471. En Alemania, en cambio, desde una mirada penal VOGEL ha afirmado que en los casos en que el fraude a la ley se produce por evitación de la norma impositiva, la respuesta es analógica, mientras que si tiene lugar por captación subrepticia de una norma otorgante o autorizante, tendrá lugar una reducción teleológica. VOGEL, Joachim. Fraude de ley, abuso de derecho y negocio ficticio en Derecho penal europeo. ARROYO ZAPATERO, Luis; TIEDEMANN, Klaus. *Estudios de Derecho penal económico*. Taracón: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1994, p. 323.

¹⁶⁰ Como vimos, PALAO TABOADA ha variado a lo largo del tiempo su explicación del fraude a la ley, porque muy probablemente no ha encontrado una postura que recoja íntegramente el fenómeno de la elusión en la que, como señala, la norma existe y es la defraudada. No hay propiamente una laguna. Con posterioridad, manifiesta que solo existe una laguna en «sentido impropio», puramente formal, que es creada por el propio contribuyente que utiliza formas jurídicas abusivamente. PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la Ley tributaria...?, cit., p. 100. EL MISMO. Los instrumentos normativos..., cit., p. 183. También alude expresamente a la laguna en «sentido impropio», CARRASQUER CLARI, María Luisa. *El problema del fraude a la ley...*, cit., p. 372. Para la autora, lo característico de esta hipótesis sería, no que falte la regulación, sino que esta es inadecuada o insatisfactoria para el intérprete. Creemos, en el fondo, que alude a las lagunas «axiológicas». Ahora bien, LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO critican la interpretación que CARRASQUER CLARI le da a este concepto, porque consideran que no refleja la forma como ha sido entendida en el Derecho alemán. Ahí, las lagunas «impropias» se caracterizan por la inexistencia —ante un supuesto de hecho de carácter especial— de una regla excepcional que permita no calificar dicho supuesto en hipótesis normativas de la regla general. Por tanto, junto a una regla general existe otra especial que opera como

amplía el de otra por analogía¹⁶¹. A continuación el autor señala que en ocasiones la restricción de un precepto legal tiene lugar por el hecho de que la norma restrictiva se halla con ayuda de la concretización de una pauta que precisa ser llenada de contenido, como ocurre con la «buena fe»¹⁶².

A lo largo de este trabajo hemos sostenido que las normas generales antielusión importan un reconocimiento expreso en el caso chileno, implícito en el español, de que la conducta del contribuyente es artificial y solo se explica por el ahorro tributario buscado. Esta es una conducta que el ordenamiento jurídico no admite, reñida por tanto con la buena fe¹⁶³. Luego, en la reducción teleológica encontramos sustento para apoyar nuestra postura¹⁶⁴.

Esta posición centra el análisis en ambas normas: la de cobertura y la defraudada, con lo cual se priva a la planificación tributaria de la protección jurídica que le brinda la norma de cobertura, y se amplía el ámbito de aplicación de la norma defraudada más allá del sentido literal posible, toda vez que sin dicha extensión, dicha norma no captaría la conducta del contribuyente y, consecuentemente, no sería posible imponer un gravamen.

La dificultad de esta postura es que se reduce el ámbito de aplicación de la norma de cobertura y se amplía el de la norma defraudada, en ambos casos, más allá del sentido literal posible del texto legal, lo que supone integrar el ordenamiento tributario¹⁶⁵. Con lo cual, esta solución al fraude a la ley se hace merecedora de todas las críticas apuntadas respecto de analogía¹⁶⁶ en lo que respecta al impedimento de sanción por vulnerar el principio de *lex stricta*.

2.8. Toma de posición

Hemos revisado las distintas teorías que se han dado para explicar la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión y las hemos descartado una a una, hasta fijar nuestra postura y decantarnos por la «restricción teleológica», que centra el análisis tanto en la norma de cobertura como en la defraudada. Según hemos visto, no hay ninguna postura

excepción de aquella para algunos hechos de la realidad que el legislador no ha previsto, para uno de esos hechos que conforme a la finalidad de la norma lo requeriría. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. *Nuevas perspectivas generales...*, cit., pp. 123-124.

¹⁶¹ LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., pp. 385; 389. No corresponde propiamente a una interpretación, pues se actúa contra el sentido literal posible de la norma.

¹⁶² LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 390.

¹⁶³ Vid. Capítulos II.4 y VI.5.1.

¹⁶⁴ Vid. Capítulo I.1.2.

¹⁶⁵ LARENZ, Karl. *Metodología...*, cit., p. 385. BÁEZ MORENO, Andrés. *Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía...*, cit., p. 468.

¹⁶⁶ Vid. en este Capítulo, el apartado 2.4.4.

que esté exenta de críticas. Es más, hay quienes consideran que el fraude a la ley podría desaparecer sin problemas, pues resultaría aplicable el fraude de ley civil¹⁶⁷.

La importancia de la naturaleza jurídica de esta institución apunta a determinar si es posible sancionar administrativamente los supuestos en que ella ha tenido aplicación, considerando que tanto la legislación española cuanto la chilena contempla ilícitos.

La opción que tomamos de todos modos, lesionaría la exigencia de *lex stricta*, toda vez que a su base se encuentra la integración del ordenamiento tributario. Por ello, en el apartado siguiente examinaremos cómo se aplica el principio de tipicidad al Derecho administrativo sancionador.

3. De la aplicación matizada de los principios penales al ámbito administrativo

Es jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional español¹⁶⁸, seguido por su homónimo chileno¹⁶⁹, que en materia de Derecho administrativo sancionador resultan aplicables con «matices» los principios penales. Esta doctrina es reproducida por los máximos tribunales de cada Estado¹⁷⁰.

La doctrina administrativista señala que el sistema español, a partir del artículo 25 de la CE, se decanta por la concepción de un sistema unitario en materia sancionadora. Luego, a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, los principios aplicables al ámbito del Derecho sancionador son los propios del Derecho penal. De esta forma, al examinar cada sanción particular, y determinar de qué modo actúan estas en los diversos sectores de la vida social, es necesario establecer si se ajustan a las exigencias del Derecho punitivo y, de no ser así, buscar la razón de tal proceder, pues los principios penales se aplican con «matices» como excepción. Solo en caso de que haya una justificación, el

¹⁶⁷ BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley..., cit., pp. 56-58.

¹⁶⁸ En un primer momento, la aplicación matizada de los principios penales al ámbito administrativo sancionador fue sustentada en las SSTs de 2 y 25 de marzo de 1972, ratificadas sin vacilación, y posteriormente es declarada por la STC 18/1981, de 8 de junio, ponente Sr. Rafael Gómez-Ferrer Morant, FJ 2°. El fundamento: ambos ordenamientos son manifestación del orden punitivo del Estado, tal como prescribe el artículo 25 de la CE, al punto que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, con la limitante de que la Administración no podrá imponer penas que impliquen privación de libertad.

¹⁶⁹ La jurisprudencia de la Corte Suprema había iniciado este camino, pero se consolida con la STC Rol N° 244-1996, de 26 de agosto, C. 9, que expresa que “*los principios inspiradores del orden penal contemplados en la Constitución Política de la República han de aplicarse, por regla general, al derecho administrativo sancionador, puesto que ambos son manifestaciones del ius puniendi propio del Estado*” y reiterado en la jurisprudencia posterior. Concretamente, en materia tributaria, lo sostienen las SSTC Roles N°s 725-2007 y 766-2007, ambas de 26 de junio de 2008, C. 12°; de 8 de enero de 2009, C. 16°, Roles N°s 1.183-2008, 1.184-2008, 1.203-2008, 1.205-2008, 1.221-2008 y 1229-2008.

¹⁷⁰ Por todas, en España, la STS de 29 de noviembre de 2000 (RJ 2001\92), ponente Sr. Juan Antonio Xiol Ríos, FD 2°, y en Chile la SCS Rol N°s 21.458-2015, de 24 de octubre de 2017, C. 7°.

Derecho administrativo sancionador se podrá desviar de los principios penales. En tal supuesto, ni todos los principios del Derecho penal deben aplicarse, ni han de hacerlo con la misma extensión que en dicho ámbito¹⁷¹.

La sanción administrativa ha sido definida como aquella que “constituya corrección típica de una infracción legalmente típica”¹⁷², así también como un “mal infligido por la Administración a un administrado como consecuencia de una conducta ilegal”¹⁷³, mal que consistirá en la privación de un derecho o de un bien, y que se distingue de los ilícitos penales por un aspecto orgánico: la autoridad que la impone, pues la sanción es impuesta por la Administración, mientras que la pena la impone un tribunal penal¹⁷⁴. La idea central es que a través de la sanción administrativa se castiga o retribuye un comportamiento ilegal¹⁷⁵.

La lógica de la sanción administrativa es que esta cumple un rol regulatorio básico en el sistema de ordenación administrativa: establece reglas de incentivo para un adecuado cumplimiento de la normativa¹⁷⁶. Se ha dicho también que persigue la intangibilidad del ordenamiento jurídico¹⁷⁷.

No se puede desconocer que la imposición de sanciones administrativas deriva de las complejidades de la sociedad contemporánea¹⁷⁸, denominada como «sociedad del riesgo»¹⁷⁹. En el ámbito jurídico, ha implicado la eliminación de los espacios de riesgo permitido y el consiguiente incremento de la apreciación de infracciones de deberes de cuidado¹⁸⁰. Lo anterior ha derivado en que se exija una intervención del Estado de carácter oportuna y eficaz. El proceso judicial no está en condiciones de satisfacer estas

¹⁷¹ SUAY RINCÓN, José. *Sanciones administrativas...*, cit., pp. 171; 201-202.

¹⁷² PAREJO ALFONSO, Luciano. *Lecciones de Derecho Administrativo*. 8ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, p. 823.

¹⁷³ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. El problema jurídico de las sanciones administrativas. *Civitas. Revista española de Derecho Administrativo*. 1976, N° 10, p. 165.

¹⁷⁴ GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. El problema jurídico de las sanciones administrativas..., cit., pp. 399; 403.

¹⁷⁵ HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., pp. 225-228, contenido puramente afflictivo, y no busca restaurar el orden jurídico alterado.

¹⁷⁶ CORDERO VEGA, Luis. *Lecciones de Derecho administrativo...*, cit., p. 495.

¹⁷⁷ BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 342.

¹⁷⁸ CURY URZÚA, Enrique. *Algunas reflexiones...*, cit., p. 90.

¹⁷⁹ Concepto que para BECK, Ulrich. *La sociedad del riesgo. Hacia una nueva modernidad*. Trad. de Jorge Navarro, Daniel Jiménez y Ma. Rosa Borrás. Buenos Aires: Paidós, 1998, pp. 15-29, da cuenta de que la modernidad genera amenazas de carácter global, que a su vez derivan en que la población experimente una sensación generalizada de inseguridad.

¹⁸⁰ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la Política criminal en las sociedades postindustriales*. 3ª edición. Buenos Aires: BdeF, 2011, p. 45.

exigencias, por lo que actúan los órganos de la Administración, relegando la intervención judicial para una etapa de control¹⁸¹.

Se acostumbra a mencionar que resultan aplicables en el ámbito material del Derecho administrativo sancionador los principios penales de legalidad, tipicidad, culpabilidad, irretroactividad *in peius*, proporcionalidad, prescripción y *non bis in idem*.

Ahora bien, la propia jurisprudencia constitucional entiende que los principios penales no se aplican directamente, sino que se deben atenuar¹⁸². Este matiz, nunca bien precisado¹⁸³, deliberadamente no lo hemos empleado al examinar críticamente los ilícitos asociados a la aplicación de una norma general antielusiva y tampoco se aprecia en los estudios que a la fecha analizan el artículo 206 bis de la LGT¹⁸⁴.

Dicho panorama explica que en España la constitucionalidad de la sanción del artículo 206 bis de la LGT sea examinada aplicando los principios penales de manera íntegra¹⁸⁵ y, por ende, es referencia obligada examinar la jurisprudencia de la STC 120/2005, de 10 de mayo. Salvo contadas excepciones¹⁸⁶, la doctrina española considera que no es posible sancionar el fraude a la ley en sentido genérico, porque el conflicto en la aplicación de la

¹⁸¹ CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 103-104.

¹⁸² Para HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., p. 26, lo que se busca con este proceder es evitar el fraude de ley del legislador: que no eluda la aplicación de los principios penales y opte por transformar hechos que bien podrían ser delictivos en simples infracciones administrativas en atención a las diversas garantías.

¹⁸³ De hecho, el voto de prevención del Ministro Correa Sutil en la STC Rol N° 480-2006, de 27 de junio de 2006, C. 10°, declara que la consecuencia de la asimilación entre los principios penales y los aplicables al ámbito administrativo sancionador es que se genera incerteza jurídica, producto de la matización que es necesario realizar “*al margen de preceptos constitucionales claros*”. El prevencionista afirma que ambas ramas son diversas, y tal diversidad debe ser recogida por la jurisprudencia y la doctrina. Específicamente en Chile, en referencia a los matices, SSCS Roles N°s 9.610-2012, de 9 de octubre de 2013, Cs. 7°-10°; 5.209-2011, de 23 de mayo de 2013, Cs. 10°-13°; 2.968-2010, de 25 de abril de 2012, Cs. 16°-18°, y 8.568-2009, de 22 de julio de 2011, Cs. 6°-9°, admiten la atenuación del principio de tipicidad con tal que la ley describa el núcleo esencial de la conducta.

¹⁸⁴ La mayoría de la doctrina al examinar la citada disposición lo hace derechamente a la luz de los principios penales aplicados directamente y, por tanto, está muy extendida la concepción de que la regulación de este ilícito es reñida con la Constitución. Por todos, GARCÍA NOVOA, César. *El conflicto en la aplicación...*, cit., pp. 224 y ss. Excepcionalmente, es posible encontrar posturas como las de PÉREZ NIETO, Rafael. *El conflicto en la aplicación de la norma...*, cit., p. 56, quien en exclusiva alusión al principio de reserva de ley considera que el artículo 206 bis de la LGT satisface la exigencia «matizada».

¹⁸⁵ A nuestro juicio, el origen de esta postura doctrinal mayoritaria, bien puede encontrarse en la influencia de SAINZ DE BUJANDA, quien manifestó su inclinación personal a considerar las infracciones administrativas como ilícitos penales, naturaleza jurídica que no se ve alterada por el hecho de que estos injustos administrativos se encuentren ubicados en leyes tributarias, formando ambas normas un todo unitario. SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria*. En *Derecho y Hacienda*. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1962, pp. 210-211, 213 nota 4. Creemos que sostener que las infracciones administrativas tienen naturaleza penal anuda la aplicación irrestricta de los principios penales sin el matiz a que alude el Tribunal Constitucional, con lo que se restringe el ámbito de actuación de la potestad sancionadora de la Administración.

¹⁸⁶ Específicamente refiriéndose a la sanción del artículo 206 bis de la LGT, LUCAS DURÁN, Manuel. *El nuevo artículo 206 bis LGT...*, cit., p. 124.

norma tributaria que está a la base de la infracción del artículo 206 bis de la LGT, tiene naturaleza analógica, lo que está vedado también en materia administrativa. Prueba de ello es la prohibición de integración analógica *in malam partem* establecida en el artículo 27.4 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre.

No se puede desconocer que la doctrina de Tribunal Constitucional español respecto a la aplicación de los principios penales al Derecho administrativo sancionador logró someter a las sanciones administrativas a un estatuto garantista del que carecían¹⁸⁷. Sin embargo, en la práctica, ha implicado que el Derecho administrativo sancionador pierda su autonomía¹⁸⁸, desistiendo de su cometido fundamental de moldear sus propios principios, o darles una connotación propia.

Así, es posible encontrar afirmaciones del siguiente orden: “*«la identidad sustancial entre la potestad punitiva general y la potestad sancionadora conferida a la Administración reclama una aplicación igual de intensa de los principios que impregnan el Derecho penal, de tal manera que si el art. 25.1 de la CE no tolera ‘la aplicación analógica in peius de las normas penales [...]’; tampoco parece que pueda admitirse para las sanciones tributarias la aplicación de la analogía, y ello porque lo opuesto supondría un atentado a la seguridad jurídica»*”¹⁸⁹ (el destacado es propio). O sea, estamos hablando de aplicación de los principios penales sin ningún tipo de matiz¹⁹⁰.

Ahora bien, si se parte de la base de la igualdad sustancial de la sanción administrativa y de la pena, y a ello se suma la aplicación de unos mismos principios, surge el problema de que no sería posible exigir al legislador algún tipo de criterio para distribuir el ámbito sancionador entre estos dos sistemas: el penal y el administrativo. Tal dualidad solo tiene sentido si ambas se coordinan, pero no si son equivalentes¹⁹¹ y, consecuentemente, existen diferencias en la reacción punitiva que cada una de ellas comporta.

¹⁸⁷ Para GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo...*, cit., p. 170, la inexistencia de un cuadro normativo común dentro del cual integrar las manifestaciones singulares del Derecho administrativo sancionador llevó a que tardíamente se intentase corregir con la entrada en juego de los principios generales del Derecho penal, concebidos como principios generales del Derecho sancionador.

¹⁸⁸ PAREJO ALFONSO, Luciano. *Lecciones de Derecho Administrativo...*, cit., 2016, p. 826.

¹⁸⁹ MERINO JARA, Isaac. Infracciones y sanciones. En CHECA GONZÁLEZ, Clemente *et al.* *La reforma de la LGT*. Valladolid: Lex Nova, 1996, p. 329.

¹⁹⁰ En la doctrina chilena, tampoco parece aplicarlos al ámbito sancionador de manera matizada ARÓSTICA MALDONADO, Iván. Algunos problemas del Derecho administrativo penal..., cit., p. 78.

¹⁹¹ HUERGO LORCA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., pp. 32; 34.

La tantas veces citada STC 120/2005, de 10 de mayo, en sus FJ 4º y 6º, declara que el fraude a la ley es atípico penalmente, a lo cual era necesario sumar la atipicidad administrativa, como factor indicativo de la atipicidad penal. De todos modos, el propio tribunal declara que “*no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal*”¹⁹². El FJ 3º expresa que la exclusión del ex artículo 24.3 de la LGT impide a la Administración sancionar tales supuestos, pero de ello no deriva que se encuentre en la misma situación los órganos de la jurisdicción penal, si pudieran estimar concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos del ilícito fiscal.

De esta forma, y a la inversa, la atipicidad penal no implica necesariamente la atipicidad administrativa de esta figura. Luego, el tribunal no se detiene a analizar la admisibilidad de la sanción administrativa a los supuestos de fraude a la ley, ni siquiera en *obiter dicta*, por la sencilla razón de que el artículo 24.3 de la Ley 230/1963, excluye su concurrencia. Pese a ello, siembra la duda acerca de su postura frente a la admisibilidad de la sanción administrativa, porque, como hemos dicho, aplica la regla penal para solucionar la sucesión de leyes penales en el tiempo.

A nuestro juicio, es imprescindible realizar un examen acerca de la aplicación o no del principio de tipicidad, que corresponde a un principio limitador del *ius puniendi*, y su dimensión de *lex stricta* al Derecho administrativo sancionador. Si rige este principio, existen dos preguntas a contestar: por qué existe un matiz en la aplicación del principio de tipicidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador, y en qué consiste este matiz, porque de ello dependerá la admisibilidad constitucional de la sanción de la elusión, independientemente de la configuración normativa que en un momento determinado ella presente en el ordenamiento jurídico¹⁹³. Lo anterior, debido a que los problemas puntuales de adecuación de la normativa legal a la Constitución podrán solucionarse a través de la introducción de enmiendas a la regulación.

¹⁹² Concepción que no es unánime en la jurisprudencia. Es así como la SAP de Madrid de 19 de febrero de 2002 (JUR 2002\149034), ponente Sra. Ana María Ferrer García, FJ 2º, considera que, si el fraude a la ley no lleva aparejada una sanción administrativa, “*difícilmente puede alcanzar trascendencia en la esfera penal*”. Ni en la doctrina. Al respecto, vid. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal..., cit., pp. 1317-1318.

¹⁹³ Vid. el análisis efectuado en el Capítulo VII.

3.1. La «resistencia de la cosa»

La conclusión de este trabajo podría ser tranquila y pacífica: afirmar que en el ámbito sancionador se aplica el principio de tipicidad penal y, consecuentemente, que resulta necesario que los ilícitos administrativos cumplan con la exigencia de *lex stricta*. Con ello, no haríamos más que seguir la jurisprudencia asentada de los Tribunales Constitucionales español y chileno.

Si suscribiésemos a pies juntillas la jurisprudencia del intérprete de la constitución española, en particular el criterio de la STC 120/2005, el efecto que se derivaría sería negar la admisibilidad constitucional de cualquier tipo de sanción a cuya base se encuentre la aplicación de una norma general antielusión. Como afirma el FJ 4º, “*la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE*”.

No es esta, sin embargo, la actitud que adoptaremos. En primer lugar, porque la sentencia del Tribunal Constitucional español se refiere a la inadmisibilidad de una sanción penal, no de la sanción administrativa; más bien parece admitirla, ya que si la atipicidad administrativa no condiciona la atipicidad penal, a la misma conclusión debemos llegar en sentido inverso dado el carácter *ultima ratio* del Derecho penal. En segundo lugar, porque el intérprete de la Constitución, cuando se pronuncia acerca del efecto que generó el hecho de que solo en el año 1995 estuviese excluida legalmente la sanción administrativa en los supuestos de fraude a la ley, no señala que en estos casos es impropcedente sancionar por exigencias derivadas del principio de legalidad, sino que aplica la solución para la sucesión de normas penales en el tiempo, aplicando las más favorable para el presunto responsable¹⁹⁴. En tercer lugar, debido a que actualmente desde el ámbito comparado existe la tendencia a admitir la sanción administrativa en los

¹⁹⁴ El tribunal examina el argumento del recurrente que señala que el fraude a la ley tributaria es atípico, por expresa disposición del artículo 24.3 de la LGT. En ese contexto, la STC 120/2005, de 10 de mayo, ponente Sr. Pascual Sala Sánchez, FJ 3º, declara que “[e]s cierto que, en el momento en que tuvieron lugar los hechos (1990-1991), aún no estaba en vigor el referido texto introducido por la Ley 25/1995, pero ello no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso, dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora”. Somos conscientes de que la retroactividad y la ultractividad favorable al reo son una manifestación del principio de legalidad penal, por lo que se podría afirmar que implícitamente el argumento asume la vigencia de dicho principio en general, sin embargo, no se aprecia en el fallo una proscripción absoluta de tipificación del fraude a la ley en el ámbito sancionador.

supuestos de elusión¹⁹⁵. En cuarto lugar, pues el principio de tipicidad se aplica de manera matizada en ámbito administrativo, por lo que bien podría encontrarse un fundamento para morigerar la aplicación de la exigencia de *lex stricta*¹⁹⁶. En quinto lugar, ya que no es evidente que el Tribunal Constitucional declare que el fraude a la ley tiene naturaleza jurídica analógica, sino que entiende que encajar en un tipo penal una conducta que no es típica vulnera el principio de legalidad, o más precisamente, el principio de tipicidad. Sobre este argumento quisiéramos detenernos en lo sucesivo.

Hacemos el alcance de que la analogía a la que nos referimos es aquella denominada en doctrina como «jurídica», distinguible de la analogía como «concepto».

La analogía, su acepción de «concepto», se encuentra en las cláusulas legales de analogía. En ellas, el legislador realiza una enumeración no exhaustiva y expresa de todos los supuestos que pretende incluir en la norma, tras la cual agrega una fórmula genérica del tipo «en supuestos similares o equivalentes» o en «otros análogos»¹⁹⁷. Esta ha sido como considerada respetuosa del principio de tipicidad tanto por la doctrina penal¹⁹⁸, cuanto por el Tribunal Constitucional chileno¹⁹⁹.

No es esta acepción de analogía a la que nos referimos. Buscamos, en cambio, determinar si la analogía «jurídica», en la cual hay integración del ordenamiento jurídico, es

¹⁹⁵ Vid. Capítulo VIII.2.

¹⁹⁶ Tema que por lo demás hoy es de particular actualidad, como señala VAN WEEZEL al formular la pregunta en los siguientes términos: “¿Corresponde al régimen de sanciones impuestas por la administración el mismo estatuto constitucional de garantías que se reconoce al régimen de las sanciones penales, o al menos un estatuto muy similar?”. El autor señala que en Chile los matices son, de *lege lata*, de tal envergadura que el criterio de aplicación atenuada de los principios no es sostenible en sus fundamentos. VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., pp. 998-999.

¹⁹⁷ SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación...*, cit., pp. 114-117.

¹⁹⁸ En palabras de TIEDEMANN, el Derecho penal económico utiliza cláusulas generales que pueden ser entendidas como forma extrema de elementos del tipo normativamente indeterminados. La amplitud de estas normas permite una adecuada adaptación a los cambios de las concepciones y los contextos, sin tener que cambiar la ley. TIEDEMANN, Klaus. *Manual de Derecho Penal Económico...*, cit., pp. 107-108. También OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. *La formulación de tipos penales. Valoración crítica de los instrumentos de técnica legislativa*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2009, pp. 113 y ss.; 553-554. VAN WEEZEL, Alex. *La garantía de tipicidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Santiago: Legal Publishing, 2011, p. 63.

¹⁹⁹ En la STC Rol N° 1.441-2009, de 4 de noviembre de 2010, en que se impugnó la constitucionalidad de la parte final del artículo 97 N° 4 inciso 1° parte final del CT, que sanciona “[...] el empleo de otros procedimientos dolosos encaminados a ocultar o desfigurar el verdadero monto de las operaciones realizadas o a burlar el impuesto [...]” (el destacado es propio). Pese a que dicha disposición no resultaba aplicable a la gestión pendiente, de todos modos se pronuncia acerca de su eventual inconstitucionalidad en el voto de prevención de los Ministros Sres. Raúl Bertelsen Repetto, Carlos Carmona Santander, José Antonio Viera-Gallo Quesney e Iván Aróstica Maldonado. Expresamente, los magistrados señalan que esta fórmula legal no vulnera el principio de tipicidad. Lo anterior, debido a que la disposición no puede separarse del resto del inciso, que contiene distintas formas de comisión del delito y no delitos distintos. En efecto, la norma contempla procedimientos distintos pero análogos a los descritos: define el fin del precepto y las conductas que sirven de parámetro confiable para interpretar la cláusula.

compatible con el principio de tipicidad, considerando que de manera expresa los Tribunales Constitucionales han manifestado que este es un principio del Derecho administrativo sancionador²⁰⁰. Ello es del todo relevante desde el momento en que hemos afirmado que las cláusulas generales antielusión —que son un elemento contemplado en los tipos infraccionales español y chileno— suponen una integración del ordenamiento jurídico²⁰¹.

A lo largo de la presente investigación, mientras más nos adentramos en las tormentosas aguas de la elusión y su sanción, más sentido hace lo manifestado por BOLLNOW²⁰², y su idea de la «resistencia de la cosa». Para este autor, el investigador percibe que sus conocimientos son verdaderos cuando el objeto se resiste a su interpretación y no se amolda a sus deseos. Considera que estamos en el camino correcto cuando la cosa se opone a nuestras interpretaciones como algo independiente a nuestras esperanzas, obligándonos a corregir nuestro punto de partida inicial, y precisa que *“siempre que una cosa parezca confirmar otra, que el punto de partida hallado sobre la base de un ejemplo pueda ser transferido sin más a otro, donde nuestras esperanzas parezcan confirmarse demasiado bien, allí tenemos que estar en guardia. Por el contrario, cuando nuestras esperanzas no se confirmen, cuando en un ejemplo encontremos algo distinto a lo que habíamos pensado después del primero, ahí podremos tener la seguridad de que hemos tropezado con la roca primitiva de la realidad y que en su resistencia se encenderá nuestra propia aportación creadora [...]. Allí donde la resistencia de la cosa me obliga a un esfuerzo intensificado, allí estaré seguro de que no he perdido aún el contacto con la realidad”*²⁰³.

En este punto, resulta obligado hacer una referencia a la postura de NIETO, para quien el Derecho penal es un estanco separado del Derecho administrativo, por lo que, si bien en aquel no se admite la sanción del fraude a la ley, ningún impedimento hay para aplicar el Derecho administrativo sancionador, que, a su juicio, es autónomo respecto del ámbito

²⁰⁰ Respecto de la jurisprudencia española, vid. Capítulo VII.1.2. En el caso chileno, prácticamente en términos similares, se exige que esté precisamente definida la conducta que la ley considera reprochable, en el sentido de «ley cierta», como exigencia derivada del principio de seguridad jurídica, a fin de que los destinatarios de la norma tengan suficiente noticia previa acerca de las conductas que les resultarán exigibles. Por todas, SSTC Roles N^{os} 244-1994, de 26 de agosto de 1996, C. 10^o, y 479, de 8 de agosto de 2006, C. 25^o.

²⁰¹ Vid. en este Capítulo los apartados 2.7. y 2.8.

²⁰² BOLLNOW citado por GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Concepto y método de la ciencia del derecho penal*. Madrid: Tecnos, 1999, pp. 115-116.

²⁰³ GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. *Concepto y método...*, cit., p. 116.

penal, ya que considera que existen motivos más que suficientes –aunque no los detalla– para introducir un «matiz» en los principios de Derecho penal²⁰⁴.

En el examen que nos proponemos abordar, ningún papel juega determinar si en el fraude a la ley hay o no «ocultación» o «engaño», pues no compartimos la visión de la doctrina que entiende que de la definición de las infracciones tributarias en el artículo 183.1 de la LGT, se desprende que el hecho imponible se verificó y existe ocultación²⁰⁵.

Es cierto que la STC 120/2005, de 10 de mayo, contempla como argumento para prohibir la vía penal en hipótesis de fraude a la ley el hecho de que en este no concurre el «engaño» u «ocultación» que sí está presente en la simulación²⁰⁶. Sin embargo, creemos que esta objeción no es relevante en sede infraccional. En primer lugar, porque es posible encontrar doctrina²⁰⁷ y jurisprudencia²⁰⁸ que reconocen que en el fraude a la ley puede existir engaño u ocultación. En segundo lugar, debido a que tales elementos podrán tener relevancia en materia penal para entender verificado el ilícito del artículo 305 del CP²⁰⁹⁻²¹⁰, pero no para el Derecho administrativo sancionador, si la infracción específica no

²⁰⁴ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 275, análisis que efectúa a propósito de un caso de fraude de subvenciones.

²⁰⁵ Vid. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel. *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Granada: Comares, 2016, p. 11.

²⁰⁶ Al respecto, es necesario señalar cómo entiende la jurisprudencia este ilícito. Para la STS de 25 de noviembre (RJ 2016\5669), ponente Sr. Antonio del Moral García, FD 5º, el artículo 305 del CP “*exige defraudar, lo que es algo más que dejar de pagar. Implica un cierto componente de artificio, ardid o engaño*”.

²⁰⁷ PALAO TABOADA, Carlos. «Prólogo» obra de BÁEZ MORENO, Andrés. *Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, pp. 23; 207-209. LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. *Nuevas perspectivas generales...*, cit., pp. 133-134. ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. *Fraude a la ley tributaria...*, cit., pp. 42-43.

²⁰⁸ Al respecto la STS de 19 de julio de 2016 (RJ 2016\5774), ponente Sr. Manuel Vicente Garzón Herrera, FD 11º, declara que “*la actividad elusiva, pese haber sido ocultada, es manifiesta*”. Es más, el voto particular de la STS de 12 de noviembre de 2014 (Rec. Nº 1881-2012), del Magistrado Sr. José Antonio Montero Fernández, expresamente declara que debido a la dificultad de distinguir entre simulación, fraude de ley, negocio indirecto, negocio anómalo, se destaca que “*siempre existe un denominador común, se reconoce una simulación o engaño, poniendo el foco de atención en la artificiosidad de las operaciones para el cumplimiento de la finalidad reservada en el ordenamiento jurídico*”. También la SAN de 18 de diciembre de 2013 (Rec. Nº 3534/2012), ponente Sr. Tomás García Gonzalo, FD 3º.9, señala que pueda existir una finalidad de engaño en el negocio o contrato simulado al igual que en el negocio o contrato en fraude de ley, pese a lo cual no son figuras semejantes.

²⁰⁹ A propósito del delito de defraudación contra la Hacienda Pública la STC 57/2010, de 4 de octubre de 2010, ponente Sr. Guillermo Jiménez Sánchez, FJ 9º expresamente señala “*en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño [...] resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto*”.

²¹⁰ En Alemania, el fraude a la ley no es punible en cuanto tal, sino solo cuando va acompañado de engaño o junto con la no información a la Administración tributaria, contraria a deber. TIEDEMANN, Klaus. *Manual de Derecho penal económico...*, cit., p. 275. También GARCÍA NOVOA, César. La posibilidad de imponer sanciones..., cit., p. 22, quien da noticia de que hay doctrina del Tribunal Supremo Federal alemán que consideró que, si se estaba ante el «abuso de las formas jurídicas», habría sanciones en la medida en que

hace alusión a estas circunstancias, como ocurre en España²¹¹⁻²¹² y en Chile. Por lo demás, la experiencia comparada demuestra que la ocultación o engaño se toma en cuenta para incrementar el monto de la sanción, pero no como elemento de la tipificación de la conducta²¹³.

Asimismo, se señala que no es posible sancionar el fraude a la ley porque no se verifica el hecho imponible; la obligación tributaria no nació y, consecuentemente, no existía obligación declarar²¹⁴.

Desde el punto de vista formal, el razonamiento es perfecto, pero omite un aspecto importante, constituido por el hecho de que es el contribuyente quien voluntariamente evita que se realice la hipótesis de gravamen por una actuación previa que de manera deliberada busca amparo en una estructura comercial artificial que solo se explica por la búsqueda de un ahorro impositivo indebido²¹⁵. Retomaremos esta idea al analizar el matiz en la aplicación del principio de tipicidad en el ámbito del Derecho administrativo sancionador.

existiese engaño a la Administración tributaria o se privase intencionalmente del conocimiento de los hechos que han inducido al contribuyente a utilizar una forma jurídica «inadecuada».

²¹¹ Pese a que SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. La sanción tributaria..., cit., pp. 50 y ss., parece querer reconducir la sanción de la elusión a los supuestos en los que hay ocultación y, por tanto, evasión, lo cierto es que la ocultación —que constituye sin duda un elemento inherente al ilícito penal tributario— no tiene por qué concurrir para apreciar una infracción asociada a la elusión, como reconoce la doctrina. Al respecto, GARCÍA BERRO, Florián. Sobre los métodos de enfrentar..., cit., p. 95. PÉREZ ROYO, Fernando. La doctrina de los Lores..., cit., p. 31, quien reconoce que la LGT contempla conductas sancionables en las que no existe ocultación.

²¹² En contra BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. Principio de Legalidad y fraude a la ley. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2005, N° 71, pp. 209; 212-213. Para la autora, la ausencia de ilicitud estaría dada por la ausencia de ocultación: no hay ni declaraciones incompletas ni incorrectas. Luego, y desde la perspectiva penal, no es admisible su sanción, porque lo impiden el respeto a los principios de intervención mínima —por la atipicidad administrativa— y de legalidad, que impide aplicar en todo el Derecho sancionador la norma eludida de manera analógica (analogía *in malam partem*).

²¹³ Vid. Capítulo VIII.2.1, respecto a lo que acontece en Australia.

²¹⁴ GARCÍA NOVOA, César. El conflicto en la aplicación..., cit., pp. 229; 231. GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley tributaria..., cit., p. 848. En concreto, respecto del ilícito del artículo 206 bis de la LGT, FALCÓN Y TELLA critica que esta no recoja una conducta antijurídica, toda vez que apartarse de un criterio administrativo no lo es. FALCÓN Y TELLA, Ramón. *Derecho tributario y financiero...*, cit., p. 190.

²¹⁵ Por lo demás, ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. Fraude a la ley tributaria..., cit., pp. 9; 23-24, dan una mirada distinta a la STC 120/2005, de 10 de mayo, y afirman que si el tribunal cuestionó la posibilidad de sancionar penalmente el fraude a la ley, es debido a que, en este caso, existe un deber u obligación tributario incumplido: tal es la razón por la que se exigen intereses de demora. En dicho contexto, la sanción administrativa solo resulta improcedente por expresa exclusión legal, pues de lo contrario, la conducta sería típica, por ejemplo, siendo aplicable el ilícito del artículo 191 de la LGT.

3.2. El sentido de los principios penales y, en particular, del principio de tipicidad

Fue JELLINEK quien señaló que en el ordenamiento jurídico existen ciertas acciones antijurídicas, dolosas y culposas —por tanto, ilícitas— a las que no se impone una pena. En su concepto, todo injusto es unitario debido a que todo Derecho es, según su ser íntimo, idéntico²¹⁶. Otra cosa es que desde el punto de vista de los principios que rigen a una determinada rama del Derecho un injusto concreto pueda ser «sancionado» en los términos de KELSEN y que es, precisamente, lo que constata ATIENZA en el campo del Derecho penal con el fraude de ley, en cuanto «ilícito atípico»²¹⁷. Para determinar si una conducta ilícita ha de ser tipificada penalmente —reaccionando a través del Derecho penal y no a través de otro tipo de sanciones que contempla el ordenamiento—, es necesario precisar si la conducta lesiona un bien jurídicamente protegido, y si tal lesión produce unos efectos psicosociales que hacen necesario que se adopte una acción compensadora en contra de su autor²¹⁸.

El fraude a la ley en el Derecho español es atípico penalmente. Sin embargo, de la atipicidad penal no se deriva necesariamente su atipicidad administrativa.

Más allá de las distintas teorías que han intentado dar explicación a la diferencia —cualitativa o cuantitativa²¹⁹— entre las sanciones administrativas y las penas, lo cierto es que hay dos aspectos claros: las primeras tienen como límite el que no pueden implicar la privación de libertad, sea directa o subsidiariamente según el artículo 25 de la CE, y reiterado por el artículo 29.1 de la LRJSP; las segundas, han de ser establecidas por un tribunal con competencia penal²²⁰.

El Derecho penal constituye un medio de control social de carácter jurídico altamente formalizado, que busca evitar que se realicen comportamientos sociales que se reputan indeseables, acudiendo a la amenaza de la imposición de una sanción para el caso que la conducta se realice²²¹. La convivencia pacífica se garantiza protegiendo ciertos bienes

²¹⁶ JELLINEK, Georg. Injustos absoluto y relativo. Trad. de José Luis Guzmán Dalbora. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2008, N° 10. pp. 3; 7.

²¹⁷ ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. *Ilícitos atípicos...*, cit., pp. 67-90.

²¹⁸ JELLINEK, Georg. Injustos absoluto y relativo..., cit., p. 7.

²¹⁹ Vid. Capítulo VII.2.2.

²²⁰ Para HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., p. 135, la construcción jurídica de la potestad sancionatoria debe diferenciarse del Derecho penal, porque la Administración no puede imponer sanciones penales ni equiparables a estas. Por tanto, impone sanciones de menor gravedad. Ello explica que su determinación no tenga el carácter de reservado necesariamente al juez.

²²¹ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general...*, cit., p. 42.

jurídicos: objetos, intereses, bienes o estados, que permiten participaren las relaciones sociales y desarrollar libremente sus fines personales²²². El Derecho penal se caracteriza por contener las sanciones más graves que buscan evitar comportamientos especialmente peligrosos. Por este motivo, ha sido monopolizado por el Estado y se considera necesario delimitarlo de la manera más claramente posible como garantía para el ciudadano²²³, debido a la intensidad de la afectación de garantías que supone la aplicación de una pena. Es en este punto donde cobran relevancia los principios penales²²⁴.

Tras los principios penales hay dos formas de entender la relación del Derecho en general y del Derecho penal en particular: desde la noción de dignidad humana y esencial libertad; o bien, a partir de la noción de seguridad jurídica. La idea de regulación de la conducta del hombre —dotado de razón, de valores y fines— con el propósito de prevenir o resolver conflictos y garantizar la convivencia con arreglo a fines valorados de interés comunitario, suscita problemas con la noción de «libertad»²²⁵.

El principio de legalidad busca que el sujeto pueda conocer el carácter de sus actos según el Derecho y las consecuencias de su obrar, forjando la certeza jurídica, desde un punto de vista psíquico, que a su vez es base necesaria e inmovible sobre la que se erige la libertad individual. No hay tipicidad sin legalidad²²⁶. Desde la dogmática penal, el sentido del principio de tipicidad se explica desde dos perspectivas distintas: como certeza subjetiva y como limitación al poder sancionatorio del Estado.

Desde el punto de vista de la «certeza subjetiva», el principio de tipicidad es un corolario del principio de legalidad. Según esta concepción, se parte de la base de que el sentido de las sanciones asociadas a normas de conductas consiste en que los ciudadanos amolden su actuación para ajustarse a tales normas, de forma tal que la «culpabilidad» comporta el juicio de no haber actuado como determinaba la regla conociendo los elementos esenciales de la norma o pudiendo conocerla. Si las normas de conductas no existen o no

²²² OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. *La formulación de tipos penales...*, cit., p. 23.

²²³ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general...*, cit., p. 42.

²²⁴ En palabras de ROXIN, “[l]a vinculación a la ley en el derecho penal es mayor que en otras ramas del derecho, toda vez que en esta rama del Derecho tienen lugar las intervenciones más graves en la libertad de los ciudadanos que conoce nuestro ordenamiento jurídico, la seguridad y la paz jurídicas requieren que los particulares sean protegidos lo más ampliamente posible frente a decisiones imprevisibles”. ROXIN, Claus; ARZT, Gunther; TIEDEMANN, Klaus. *Introducción al Derecho penal y al Derecho Penal Procesal*. Trad. de Luis Arroyo Zapatero y Juan-Luis Gómez Colomer. Barcelona: Ariel Derecho, 1989, p. 36.

²²⁵ DE RIVACOBIA, Manuel. Introducción al estudio de los principios cardinales del Derecho penal. *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*. 1998, Tomo XCV, N° 3, pp. 108-109.

²²⁶ De ahí la estrecha relación entre ambos principios en la STC Rol N° 244. VAN WEEZEL. Alex. *La garantía de tipicidad...*, cit., p. 161.

son claras, las sanciones se tornan ilegítimas, pues pierden su sentido y se transforman en un acto bárbaro y contrario a la dignidad de las personas. La idea a la base es que los tipos penales tienen por objeto dirigir un mensaje a los individuos que en uso de su libertad pueden actuar o evitar actuar de una determinada manera²²⁷.

La segunda explicación al principio de tipicidad se encuentra en la tesis «limitativa» o «garantista», según la cual la idea del *nullum crimen* importaría una elevación del estándar de protección del ciudadano frente al Estado. Implica aumentar los requerimientos que deben cumplirse para tolerar la intervención de este poder en la vida del ciudadano. El principio de tipicidad le complica la vida al Estado sancionador. Según esta concepción, el citado principio no es un mero corolario del principio de legalidad de los delitos y las penas. Con ello, la definición de las conductas sancionadas es efectuada por quienes tienen legitimación democrática y la determinación de la conducta facilita el control racional de las decisiones del aplicador del Derecho²²⁸.

Nosotros nos decantamos por la concepción del principio de tipicidad que entiende que su justificación se encuentra en la certeza subjetiva.

Ahora bien, a nuestro juicio, a la base de toda la regulación del Derecho subyace la idea de la libertad del hombre para autodeterminarse, con lo cual se respeta su esencial dignidad. Es innegable la estrecha vinculación que existe entre el principio de legalidad y el de tipicidad. Esta idea de que el ciudadano pueda tener la posibilidad de conocer cuál es la conducta sancionada podría verse lesionada si se aplica analógicamente una disposición para sancionar una conducta que en principio no es captada por ningún tipo penal, lo que se transforma en una limitación para los jueces en su tarea de aplicación del Derecho, pero también acontece si la integración analógica se encuentra en la norma que está en los elementos típicos que forman el núcleo esencial de la conducta sancionada, como ocurre con las normas generales antielusión y su sanción.

No se debe perder de vista que el Derecho penal no es el único medio de control social realizado a través de normas jurídicas que determinan consecuencias adversas para la comisión de ciertas conductas. Junto a él se encuentra el Derecho administrativo

²²⁷ VAN WEEZEL, Alex. *La garantía de tipicidad...*, cit., pp. 6-11, pero como indica el autor dos problemas presenta esta fundamentación de la tipicidad: la primera, se refiere al carácter utópico del conocimiento que tienen los ciudadanos de las conductas prohibidas o mandadas —de ahí que algunos más bien hablen de «cognoscibilidad»—, y la segunda es que, de la exigencia de que los ciudadanos conozcan previamente las conductas sancionadas, no se deduce que estas deban estar descritas en la ley ni que la descripción de la conducta indebida deba ser minuciosa.

²²⁸ VAN WEEZEL, Alex. *La garantía de tipicidad...*, cit., pp. 12-15.

sancionador. La distribución de las sanciones que caen en la esfera de uno y otro Derecho depende de una decisión del legislador²²⁹. Ambas reacciones no pueden ser idénticas porque ello implicaría una duplicidad de los medios de control.

Estimamos que la diferenciación debe hacerse, a partir de la consideración del Derecho penal como *ultima ratio*, en el sentido que ha de intervenir cuando los demás medios de control social —jurídicos o no—, resulten insuficientes²³⁰. En este esquema, la sanción administrativa se presenta como una técnica de *prima ratio*, con énfasis en la eficiencia disuasoria que poseen²³¹.

3.3. Del matiz en la aplicación del principio de tipicidad al Derecho administrativo

Antes de entrar en materia, debemos retomar el problema que se presenta en Chile en que el ilícito del artículo 100 bis del CT lo declara un tribunal que conoce del contencioso administrativo tributario. Hemos señalado que este ilícito está a medio camino entre la sanción administrativa y un injusto penal²³². Aceptar la sanción que se regula en el artículo 100 bis del CT, forma parte de un Derecho sancionatorio que no es ni penal ni administrativo, genera el problema de establecer cuáles son las garantías aplicables, y a falta de desarrollo de esta tercera vía, caeríamos nuevamente en la aplicación de los principios penales. Debido a ello, a efectos de las pretensiones de este trabajo, consideraremos al citado ilícito como infracción administrativa en sentido amplio²³³. Por

²²⁹ FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Trad. de Perfecto Andrés Ibáñez; Alfonso Ruiz Miguel; Juan Carlos Bayón Mohino; Juan Terradillos Bosaco; Rocío Cantarero Bandrés. Valladolid: Trotta, 1995, pp. 417-418; 477, para quien la distinción entre recurrir al Derecho penal o al Derecho administrativo sancionador depende de si se lesionan o no bienes o derechos fundamentales: si ello no es así, bastará con establecer un ilícito administrativo de competencia de una autoridad administrativa, determinando una sanción más o menos elevada; en caso contrario, será necesario establecer una pena restrictiva de la libertad personal, siendo competencia de la autoridad judicial, y a su juicio, ningún bien considerado fundamental hasta el punto de justificar la tutela penal puede ser monetarizado, por lo que la sanción a través de penas pecuniarias es un «defecto de punición» o un «exceso de prohibición».

²³⁰ MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general...*, cit., p. 43. También vinculándolo al principio de intervención mínima y al de proporcionalidad penal, HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., pp. 148; 152-153; 156; 162-163; 169, lo que daría cuenta de que las sanciones administrativas tienen una gravedad inferior a las penas —lo que reporta que no tengan lugar las potestades que sí existen en sede penal que buscan la eficacia del aparato punitivo—, les resultan aplicables las garantías penales en un grado menor y comportan un menor reproche social.

²³¹ LETELIER WARTENBERG, Raúl. *Garantías penales y sanciones administrativas...*, cit., pp. 673; 679.

²³² Vid. Capítulo VII.2.2.2.

²³³ Con esta regulación se hace realidad lo propugnado en las X Jornadas del ILADT, de 1981, respecto a que “todas las infracciones tributarias sean aplicadas por órganos jurisdiccionales”, o más genéricamente en las I Jornadas Latinoamericanas de Derecho Procesal, en que se instaba al castigo de las infracciones tributarias traspasándolas a genuinos tribunales, como da cuenta la STC Rol N° 725-2007, de 26 de junio de 2008, C. 30°.

lo demás, los tribunales chilenos han declarado que en estas hipótesis, en las cuales es un tribunal no penal el que determina la comisión del ilícito, se está ante una infracción administrativa²³⁴, y tienen aplicación los principios del *ius puniendi*, es decir, los principios penales²³⁵.

Como decíamos, el criterio de la jurisprudencia constitucional es aplicar con matices los principios penales al ámbito sancionador, lo que genera un efecto «tranquilizador» pese a la indefinición en cuanto al carácter de la sanción administrativa²³⁶. Este proceder se explica por el hecho de que la postura clásica y mayoritaria de la doctrina en la noción de unidad del *ius puniendi*²³⁷ y en la inexistencia de diferencias ontológicas entre las sanciones administrativas y las penas²³⁸.

Como admite LETELIER WARTENBERG, una cosa es constatar el origen común de ambos Derechos, dado que el Estado tiene el monopolio de la potestad sancionatoria, y otra es determinar la regulación específica que cada forma sancionatoria ha de tener. Si bien es el legislador quien determina cuándo un incumplimiento se sancionará penalmente y cuándo de manera administrativa, la opción ha de efectuarla tomando en consideración la forma como una y otra es impuesta, los costos que conllevan, los efectos sociales que producen y la eficiencia que generan²³⁹.

²³⁴ Cs. 37° y 42° del voto de prevención de la STDLC N° 160-2017, de 28 de diciembre de 2017.

²³⁵ Muy recientemente, la STDLC N° 160-2017, de 28 de diciembre de 2017, C. 204°. También el voto de prevención de los Ministros Sra. Menchaca Olivares, y Sr. Velozo Alcaide en la STDLC 156-2008, de 29 de diciembre de 2011. Ahora bien, debe hacerse notar que incluso aceptando que en estas hipótesis se está ante sanciones administrativas, en votos particulares se cuestiona que deban resultar aplicables los principios penales al ámbito sancionatorio.

²³⁶ PAREJO ALFONSO, Luciano. Algunas reflexiones sobre la necesidad de la depuración del status de la sanción administrativa. *Revista General de Derecho Administrativo*. 2014, N° 36, p. 10.

²³⁷ GÓMEZ TOMILLO, Manuel; SANZ RUBIALES, Íñigo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 115-116. Idea no exenta de críticas. PAREJO ALFONSO, Luciano. Algunas reflexiones sobre la necesidad..., cit., pp. 11-12. En Chile MAÑALICH, quien considera que esta supuesta unidad genera “una vulgarización del concepto técnico de pretensión punitiva, por la vía de confundirlo con la designación del entramado de reglas de competencia que especifican las condiciones de ejercicio de las muy diversas potestades públicas involucradas en la eventual materialización de alguna concreta pretensión punitiva fundamentada en una determinada instancia de quebrantamiento (imputable) del derecho”. MAÑALICH, Juan Pablo. El principio ne bis in idem..., cit., p. 545. También VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., p. 1002, para quien las sanciones administrativas son de *lege lata* “algo distinto del *ius puniendi estatal*, pero existe un afán —ideológico o pragmático— de asimilarlas a las sanciones penales”.

²³⁸ BOETTINGER PHILIPPS, Camila. El derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Actualidad Jurídica*. 2009, Tomo II, N° 20, p. 585, pero además por posturas como la de SUAY RINCÓN, José. El derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma. *Revista Española de Derecho Administrativo*. 1986, N° 109, p. 209, que optan por asimilar a la sanción administrativa con la penal, ya que de esta forma resulta aplicable el estatuto de garantías penales, con la consecuente protección del ciudadano; la tesis opuesta, en cambio, a su juicio implica en principio que la potestad sancionatoria se asimila a las restantes potestades públicas, con todos los privilegios y prerrogativas con que cuenta la Administración.

²³⁹ LETELIER WARTENBERG, Raúl. Garantías penales y sanciones administrativas..., cit., pp. 634; 672.

Es jurisprudencia consolidada de los Tribunales Constitucionales de España²⁴⁰ y Chile²⁴¹ que el principio de tipicidad ha de aplicarse en el ámbito sancionador. Luego, la STS de 11 de febrero de 2000 (RJ 2000\791), ponente Sr. Manuel Campos Sánchez-Bordona, FD 5º señala que la tipificación de una infracción es suficiente “*cuando consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción, de la sanción y de la correlación entre una y otra*”.

A su turno, la LRJSP expresamente señala en su artículo 27.4 que “[l]as normas definidoras de infracciones y sanciones no serán susceptibles de aplicación analógica”. Esta disposición se aplica supletoriamente en el ámbito tributario. Creemos que esta norma regula supuestos en los que la conducta no está sancionada, y está contemplada en la ley, que no es el caso del fraude a la ley que expresamente se tipifica²⁴², pero sí es relevante respecto de uno de los elementos típicos de esta infracción, ya que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria es un elemento que forma parte del núcleo esencial de la conducta sancionada en el artículo 206 bis de la LFT y tiene naturaleza integradora. Lo propio puede afirmarse del abuso de las formas jurídicas y la tipificación del artículo 100 bis del CT.

Se afirma por la jurisprudencia constitucional que los principios penales se aplican de manera atenuada al ámbito sancionatorio. La sola mención al matiz genera ruido en la doctrina por su falta de claridad²⁴³. En efecto, se señala que “*no se sabe si lo esencial es la aplicación, o más bien, las matizaciones con que hay que realizarla*”²⁴⁴. No está claro si la matización solo se refiere a la habitualidad con que se aplican²⁴⁵ o a la intensidad con que se traspasan²⁴⁶.

²⁴⁰ STC 246/1991, de 19 de diciembre, ponente Francisco Tomás y Valiente, FFJJ 2º y 3º, expresa que en el ámbito administrativo sancionador resultan aplicables con matices los principios penales, pero no de forma automática, sino en cuanto resulten compatibles con su naturaleza. Respecto al principio de tipicidad, en relación con el de legalidad, exigen que: exista una ley (*lex scripta*), que la ley sea anterior al hecho sancionado (*lex previa*) y que la ley describa un supuesto de hecho estrictamente determinado (*lex certa*).

²⁴¹ Por todas, la STC Rol N° 244, de 26 de agosto de 1996, Cs. 10º y ss.

²⁴² En la misma línea el Auto del TS de 5 de julio de 2017 (Rec. N° 1380/2017), ponente Sr. Joaquín Martínez de Velasco, FD 5º.

²⁴³ ZORNOZA PÉREZ, Juan. *El sistema de infracciones...*, cit., p. 67, para quien no está claro cuáles son dichos matices ni se puede establecer con suficiente precisión las razones que la justifican, lo que impide fijar con seguridad su alcance.

²⁴⁴ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 137.

²⁴⁵ ARANCIBIA MADRIAGA, Tamara. Análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de sanciones administrativas. *Cuadernos del Tribunal Constitucional*. 2015, N° 58, p. 21.

²⁴⁶ Para CAMACHO CEPEDA, Gladys. La legitimidad de la potestad administrativa sancionadora. *Revista de Derecho Público*. 2007, Tomo II, Vol. 69, pp. 18-22, considera que, si se exigen de la misma manera los principios penales al ámbito sancionador, puede generar la inoperatividad de la potestad sancionatoria, y se utiliza con el fin de neutralizar los poderes sancionadores de la Administración. Por ello, estima que no se

A continuación revisaremos las posturas minoritarias que en Chile y, en menor medida en España, abogan por una superación de la posición tradicional que entiende que en el ámbito administrativo sancionador se aplican atenuadamente los principios penales, para luego examinar los fines del Derecho administrativo sancionador.

3.3.1. De la postura minoritaria que tiende a superar la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionatorio

Pese a que el panorama que se presentará a variado con la reciente STC Rol N° 4.012-2017, de 18 de enero de 2018²⁴⁷, lo cierto es que hay una evolución en cierta jurisprudencia y en cierta doctrina que tiende a separar los principios penales de los propios del Derecho administrativo sancionador.

La idea de la aplicación matizada de los principios penales al ámbito de Derecho administrativo sancionador se inicia con la STC Rol N° 244-1996, de 26 de agosto de 1996.

Ahora bien, desde el propio intérprete de la constitución, el Ministro Correa Sutil, alzó la voz intentando diferenciar los ámbitos y los principios aplicables en el voto de prevención de la STC Rol N° 480, de 27 de junio de 2006, que expresamente declara que su postura se aleja de la jurisprudencia de la citada sentencia Rol N° 244-1996²⁴⁸. En su opinión, si bien el principio de legalidad —reserva legal y tipicidad— resultaba aplicable a la potestad sancionatoria de la Administración, no era pertinente ni necesario derivarlo de las garantías penales consagradas en el artículo 19 N° 3 de la CPR²⁴⁹.

pueden trasvasar automáticamente estos principios de una rama a otra, porque el Derecho administrativo es autónomo y tiene una especialidad sancionadora; de lo contrario, dicha potestad no estaría subordinada a la Constitución sino al Derecho penal, y concluye que la propia jurisprudencia del Tribunal Constitucional deja abierta la posibilidad de armonizar la interpretación de estos principios y darle un contenido semántico apropiado a las particularidades del Derecho Administrativo sancionador.

²⁴⁷ Vid. Capítulo VII.2.1.

²⁴⁸ Y que luego reitera en el voto de prevención de la STC Rol N° 479-2006, de 8 de agosto de 2006.

²⁴⁹ En el C. 8 declara que la Carta Fundamental no ha asimilado los estatutos básicos del Derecho penal y del Derecho administrativo que limita y sanciona actividades económicas lícitas, por lo que no debe confundirse el estatuto de la libertad personal con aquel de la libertad económica. Idea esta última que es tomada por ROMÁN CORDERO, Cristián. Derecho administrativo sancionador: “¿ser o no ser? He ahí el dilema”..., cit., p. 126, y que es criticada por VAN WEEZEL, Alex. *La garantía de tipicidad...*, cit., pp. 184-185, quien considera que se corre el riesgo de que el análisis se centre en los derechos que pueden afectar las sanciones y los regímenes de protección que constitucionalmente gozan y no en el hecho de que ambas son sanciones: autorizaciones para que el Estado inflija a una persona la pérdida temporal o permanente de sus derechos en razón del ilícito cometido con vistas a un fin ulterior. Luego, ello no quiere decir que al Derecho administrativo sancionador deban aplicarse las garantías penales. La exigencia de un estatuto protector es originaria y deriva de la autorización que se da al Estado para imponer sanciones.

Esta idea de diferenciación de los principios de los ámbitos penal y administrativo se perfila con mayor claridad en la SCS Rol N° 1.079-2014, de 30 de octubre de 2014. El voto de mayoría —que se aleja de la aplicación de los principios penales al ámbito del Derecho administrativo sancionador— examina las sanciones administrativas bajo el prisma de las reglas generales del Derecho administrativo, revisando la legalidad sujeta a determinados criterios.

El supuesto de hecho —el efecto que provoca la muerte del infractor antes de que exista sentencia firme y ejecutoriada que se pronunciase sobre la multa— ya había sido resuelto en pronunciamientos anteriores por la Excma. Corte Suprema, en los que expresamente aplicaba la regla penal²⁵⁰.

El voto de mayoría se aparta de la anterior jurisprudencia y en el C. 9° parte de la premisa sobre las cuales se asienta la aplicación de los principios penales al ámbito sancionador: la ausencia de una normativa general en este último ámbito y la unidad del *ius puniendi* del Estado. Pese a ello, la sentencia se aparta del criterio tradicional y declara que tal escenario no habilita a aplicar de manera «automática» las normas y principios propios del Derecho penal al ámbito sancionador, sino que “*tal aplicación debe efectuarse dentro de los márgenes del procedimiento administrativo en general y del sancionatorio en particular, sin perder de vista el contexto que tuvo en vista el legislador para optar por una u otra sanción*”. De esta forma, “*el recurso a los principios del derecho penal no debe llevar a la desnaturalización de la potestad administrativa sancionatoria, de tal manera que con ello se desconozca la intención y fines que el legislador tuvo en consideración al momento de recurrir a ella para dotar de eficacia a las instituciones jurídicas que establece con ocasión de la regulación de las distintas materias*”. Lo interesante de la sentencia es que admite la identidad ontológica de ambas sanciones, pero de ello no deriva la correlativa identidad de régimen jurídico. Tal proceder llevaría a

²⁵⁰ El Fisco, recurrente de casación, argumentó en contra de la identidad entre el *ius puniendi* administrativo —que ostenta un carácter netamente patrimonial, que no puede ser sustituida por cárcel— y el *ius puniendi* penal, poniendo de relieve el hecho de que la multa administrativa tiene un carácter preventivo y se orienta a la intangibilidad del sistema financiero y del ordenamiento económico. Agregó que de la propia regulación del artículo 20 del CP se desprendería que las sanciones administrativas —que tienden a un fin de política pública como es producir un efecto disuasivo— no constituyen sanciones penales, y que la intención del legislador fue excluirlas del ámbito de aplicación de las normas que consagran el Derecho penal en su conjunto.

desconocer “*las normas y principios de este último [ámbito sancionador], como forma de lograr una artificial armonía que de dicha identidad se derivaría*”²⁵¹.

El fallo en comento afirma la vigencia del principio de tipicidad en el ámbito administrativo sancionatorio, pero permite “*una mayor amplitud en la configuración normativa de las conductas infractoras, lo que se explica y justifica por los diferentes aspectos y fines que determinaron la elección que hizo el legislador al optar por sancionar administrativamente y no penalmente un determinado comportamiento*”.

En este mismo contexto, encontramos la doctrina del voto de prevención de los Ministros Sres. Tapia y Arancibia en la reciente STDLC N° 160/2017, de 28 de diciembre de 2017, en un fallo dictado a propósito de la colusión de dos empresas de papel *tissue* en Chile. Quienes suscriben este voto, comparten la opinión de la mayoría que entiende existió colusión, pero estiman que el Derecho de la libre competencia “*es parte del derecho regulatorio administrativo, cuyas sanciones no se rigen por el ius puniendi de castigo estatal, sino por principios y finalidades propios vinculados a la corrección y disuasión de conductas mediante la imposición de obligaciones de dar, hacer o no hacer*”²⁵². Agregan que las potestades del tribunal no obedecen al ejercicio del *ius puniendi*, con o sin matices, “*porque no tienen por objeto formular un reproche ético social al infractor e imponer un castigo o retribución de carácter retrospectivo [...]. Antes bien, de lo que se trata es de corregir incumplimientos pendientes y riesgos de incumplimientos futuros de obligaciones regulatorias de naturaleza civil o avaluables pecuniariamente mediante la imposición de nuevas obligaciones novatorias, moratorias o disuasivas con respecto a las obligaciones incumplidas. En consecuencia, la relación material del órgano sancionador con el infractor es de carácter obligacional, no penal, aun cuando el interés perseguido sea público*”²⁵³. A juicio de los prevenicionistas, no debe perderse de vista el fin primario de este tipo de regulación, que no es otro que la disuasión general de este tipo de conductas²⁵⁴.

También nos parece relevante hacer una referencia a lo manifestado en el Mensaje Presidencial de la Ley N° 19.911, que crea el Tribunal de Defensa de la Libre

²⁵¹ De todos modos, la sentencia fue acordada con el voto en contra de los Ministros Sres. Ballesteros y Carreño, quienes en el considerando E, declararon que en una y otra rama del *ius puniendi* han de aplicarse semejantes principios, que son aquellos derivados del ordenamiento jurídico penal.

²⁵² Afirmación con la que inician su voto de prevención y que reiteran en el C. 33°.

²⁵³ C. 15° del voto de prevención.

²⁵⁴ C. 20° del voto de prevención.

Competencia. Esta ley eliminó los ilícitos penales en materia de competencia y las conductas reprochadas pasaron a ser objeto de sanción administrativa²⁵⁵. La particularidad radicó en que la sanción administrativa era impuesta por un tribunal no-penal y no por la Administración²⁵⁶.

El mensaje señala que el cambio se explica porque los ilícitos administrativos permiten sancionar, aunque no se establezcan reglas que señalen *per se* las conductas que atentan contra la libre competencia, dejando a los organismos encargados de conocer las causas que decidan, en el caso concreto, qué conductas atentan contra esta. Tal proceder no es posible en materia penal por las exigencias propias del principio de tipicidad penal²⁵⁷.

Encontramos también lo expresado por el Mensaje Presidencial del proyecto de ley archivado el 2006, que Establece las bases de los procedimientos administrativos sancionatorios y que modifica la Ley N° 19.884, Boletín N° 3475-06, iniciado el 30 de marzo de 2004, que declaraba que la “*aplicación de los principios penales [al Derecho Administrativo sancionador] se justifica únicamente, entonces, por la necesidad de*

²⁵⁵ En el Mensaje del proyecto de ley y en la tramitación parlamentaria se señaló expresamente que el fundamento del cambio legal radicaba en que la tipificación de estas conductas atentatorias contra la libre competencia era incompatible con el principio penal de tipicidad. Historia de la Ley N° 19.911 [en línea. Consulta: 22 de diciembre de 2017]. Disponible en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5814/>, pp. 245; 270. Sin embargo, la Ley N° 20.945, de 2016, introdujo nuevamente sanciones penales en casos de atentado en contra de la libre competencia. Por lo demás, el tiempo en el que no existió un delito específico, las conductas de atentado en contra de la libre competencia fueron perseguidas aplicando el delito del artículo 285 del CP.

²⁵⁶ Pero como admite LETELIER WARTENBERG, lo relevante es que se trata de sanciones en las que no se contempla la aplicación del principio de tipicidad penal, sino que se pretende escapar de él configurando en cambio la conducta ilícita a través de una infracción administrativas. LETELIER WARTENBERG, Raúl. Garantías penales y sanciones administrativas..., cit., p. 658.

²⁵⁷ El mensaje manifiesta que “[t]odo tipo penal debe describir las conductas que sanciona de manera precisa, de forma que los sujetos a los cuales se dirige la norma tengan la certeza de aquello que está prohibido por el legislador.

Sin embargo, el escenario actual en el que se desenvuelven los agentes económicos es complejo, por lo que es importante no introducir reglas que señalen per se las conductas que constituyen atentados en contra de la libre competencia. La experiencia mundial indica que hoy que cada caso debe ser estudiado en su propio mérito, de acuerdo con sus complejidades y particularidades. Por estos motivos, resulta aconsejable mantener una norma amplia con ejemplos básicos, para que los integrantes del organismo encargados de conocer las causas decidan, de acuerdo al caso concreto, qué conducta constituye un atentado a la libre competencia.

Sin embargo, este enfoque es incompatible con la existencia de una figura penal, en la cual la especificación del tipo es un requisito ineludible, so pena de vulnerar la garantía constitucional establecida en el inciso final del número 3 del artículo 19 de nuestra Constitución.

Como contrapartida a la eliminación del carácter penal, que rara vez ha dado paso a la acción penal y se estima que no ha logrado disuadir las conductas contra la libre competencia, se propone aumentar las multas y hacer responsables solidariamente de su pago a los directores, gerentes o administradores de las empresas que incurrieren en ellas.

De esta forma, estimamos que la eliminación del carácter penal, lejos de sugerir un ablandamiento frente a las violaciones a esta ley, va a disuadir en forma más eficaz a los potenciales infractores”. Historia de la Ley N° 19.911..., cit., p. 7.

garantizar los derechos fundamentales del ciudadano en un mínimo suficiente que impida una desigualdad intolerable de trato entre el afecto a un proceso penal y el que es objeto de un procedimiento administrativo”.

No es posible afirmar que la doctrina mayoritaria chilena afirme que el Derecho administrativo sancionador debe formular sus propios principios. Todo lo contrario. Sin embargo, hay una corriente contemporánea que afirma que en este ámbito existen garantías, pero en lo que respecta al principio de tipicidad, este opera al margen de la forma como es entendido en el Derecho penal.

Esta doctrina constata que se configuran ilícitos administrativos a partir de la infracción de «cualquier» disposición de un cuerpo legal y afirman que lo relevante en el sancionatorio administrativo no es la conducta castigada, sino el deber de conducta infringido. Esto corresponde a un estándar de exigencia inferior, porque hay diversas maneras no tipificadas de infringir un deber de conducta. En estos casos, la ley no precisa la conducta que se sanciona²⁵⁸.

Se afirma que *“hoy la apelación a una tipicidad en el ámbito de las sanciones administrativas no tiene nada en común con la tipicidad penal de tal forma que ya es el momento de ir abandonando ese concepto penal —y con ello su consecuencial derivación del ius puniendi— para referirse simplemente a la exigencia de legalidad que debe gobernar la potestad sancionatoria administrativa”*²⁵⁹. De suerte tal que debe haber un «retorno a lo administrativo» o la configuración de un «nuevo Derecho administrativo sancionador». Se afirma que es innecesario recurrir a las reglas penales —pensadas siempre para ser aplicables en ese ámbito— si existen normas especiales que regulan muchas sanciones administrativas y una regulación subsidiaria aplicable a todo tipo de

²⁵⁸ VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., pp. 999; 1012-1013. EL MISMO. La garantía de tipicidad..., cit., p. 165-169, pese a lo cual afirma que la creación autónoma de tales deberes no debe ser entregada a la autoridad Administrativa. De manera general, el autor estima que la matización que debe hacerse en materia de Derecho administrativo sancionador a los principios penales es de tal intensidad que el criterio de la STC Rol N° 244-1996, no es sostenible en sus fundamentos. Para GÓMEZ TOMILLO y SANZ RUBIALES cuando la propia ley tipifica el incumplimiento de deberes de conducta genéricos no hay quebrantamiento del principio de legalidad en su vertiente formal, sino de taxatividad. La admisibilidad de esta técnica —para los fines que nos ocupan— tendría lugar si se hace referencia expresa al deber jurídico cuya vulneración determina la infracción administrativa. GÓMEZ TOMILLO, Manuel; SANZ RUBIALES, Íñigo. *Derecho administrativo sancionador*..., cit., pp. 141; 169-171.

²⁵⁹ LETELIER WARTENBERG, Raúl. Garantías penales y sanciones administrativas..., cit., p. 647; 654. También LONDOÑO MARTÍNEZ, Fernando. Tipicidad y legalidad en el derecho administrativo-sancionatorio. *Revista de Derecho (Universidad Austral)*. 2014, Vol. 27, N° 2, pp. 149; 160, para quien el principio de tipicidad debe aplicarse en sede penal, mientras que en sede administrativa solo debiera aplicarse el principio de legalidad.

actos administrativos. Por ello, se señala que hay otro tipo de explicación para aplicar de manera matizada los principios penales, derivada de que «políticamente» se consideran insuficientes los requisitos y limitaciones expresados legalmente para las sanciones administrativas²⁶⁰.

Respecto a la vigencia del principio de tipicidad, FERRAJOLI estima que en el ámbito administrativo los derechos fundamentales en juego son muy diversos a los que inciden en el ámbito penal, por lo que la legalidad administrativa —al igual que la civil—, para su legitimidad, no requiere como garantía la taxatividad, esto es, que las ramas administrativas y civiles “*no requieren de la exacta denotación de los supuestos empíricos, sino que pueden también incorporar cláusulas generales o criterios valorativos*”²⁶¹.

En España, quien más claramente ha sostenido la necesaria autonomía del Derecho Administrativo sancionador es NIETO. Pese a que estima no se puede mantener una actitud autoritaria como en el pasado, tampoco ha de perder su identidad ahogándose en los moldes del Derecho penal, que no son suyos²⁶². En efecto, afirma que el tema está en que se parte de la base de la aplicación de las garantías penales: “[l]as garantías del inculpado son ciertamente irrenunciables; pero ya no es tan cierto que tengan que proceder del Derecho Penal, puesto que el Derecho público estatal y el Derecho Administrativo están perfectamente capacitados para crear un sistema idóneo propio. Otra cosa es que hasta ahora no lo hayan hecho y que, en consecuencia, para remediar esta ausencia, haya habido, de forma provisional y urgente, que tomar a préstamo las técnicas garantistas del Derecho Penal, pero a conciencia de que no son siempre adecuadas al Derecho Administrativo Sancionador”²⁶³.

Sin embargo, las posturas que plantean la total prescindencia del principio de tipicidad en el ámbito sancionador son peligrosas, porque entregan gran poder discrecional a la Administración, la que puede argumentar que conductas de la más diversa índole vulneran

²⁶⁰ En su trabajo más reciente LETELIER WARTENBERG, Raúl. Garantías penales y sanciones administrativas..., cit., pp. 627; 629-630.

²⁶¹ FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal...*, cit., p. 919.

²⁶² NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 322; 336.

²⁶³ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 25. En Chile hay quien reconoce que lo deseable sería que el Derecho administrativo sancionador llegara a elaborar principios sancionadores propios, para lo cual debiera apoyarse en el Derecho público estatal, agregan, “*asimilando las garantías del Derecho Penal*”, pero mientras ello no ocurra debiera seguir aplicando los principios penales. VIÑUELA HOJAS, Mauricio. Algunas reflexiones en torno al Derecho administrativo sancionador..., cit., pp. 114-115; 118.

un deber genérico que bien puede no estar establecido en la infracción misma ni en las normas que la complementan, con lo cual se atenta directamente contra el principio de seguridad jurídica. Por lo demás, el principio de tipicidad es transversal al Derecho y se encuentra también, y por ejemplo, en la configuración de los tributos y en la regulación de los contratos, por lo que atenta contra el sistema jurídico atenuarlo de una forma que prácticamente lo hace desaparecer.

3.3.2. La finalidad del Derecho administrativo sancionador como elemento diferenciador del Derecho penal

La STS de 23 de mayo de 2005 (RJ 2005\7339), ponente Sr. Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre, FD 15°, ha reconocido que el ilícito administrativo y el ilícito penal difieren en la gravedad de la infracción. Desde un punto de vista material, la sanción penal ha de estar reservada para las conductas que pongan más gravemente en peligro al bien jurídico protegido y que tengan un mayor desvalor ético-social en el contexto cultural. Por ello, el ámbito punitivo se restringe y le resultan aplicables los principios de intervención mínima, subsidiariedad y *ultima ratio*, lo que lleva a que solo se protejan penalmente los bienes jurídicos más importantes para el orden social y frente a los ataques que mayor envergadura y trascendencia, y su protección sea imposible o inadecuada a través de otros medios menos lesivos, pues, de lo contrario, el recurso a la sanción penal resulta innecesario y desproporcionado. Las medidas administrativas tienen una relación de complementariedad con las penales: *“al derecho administrativo le corresponde de desempeñar un papel preventivo e incluso sancionador de primer grado, aplicable a aquellas conductas del sujeto activo que consistan en una desobediencia de la norma reguladora del ámbito de actividad contemplado, y el Derecho Penal, conforme al principio de intervención mínima, queda reservado al supuesto de las infracciones más graves desde el punto de vista de la afectación al bien jurídico protegido”*.

Pese a que en España la tendencia mayoritaria es considerar aplicables los principios penales al ámbito administrativo sancionador, existen voces minoritarias que apuntan a una necesaria separación.

A juicio de SILVA SÁNCHEZ, lo decisivo para diferenciar las sanciones administrativas de los ilícitos penales —cuya diversidad considera es más que cuantitativa desde el momento en el que en sede penal interviene un juez— radica un criterio teleológico: el Derecho administrativo sancionador busca ordenar sectores de actividad, reforzando mediante

sanciones que se imponen a las conductas perturbadoras de modelos sectoriales de gestión²⁶⁴.

La doctrina entiende que recurrir al Derecho administrativo sancionador tiene una finalidad bien precisa: la sanción administrativa es un “*instrumento auxiliar para la consecución del interés general perseguido en un sector administrativizado*” —no un instrumento real de punición—, al servicio de la efectividad de las políticas públicas formalizadas en los programas legales a ejecutar por la Administración²⁶⁵. Se afirma que la potestad sancionatoria en manos de la Administración corresponde a una fase en la implementación de una regulación sectorial y de las políticas públicas que se plasman en ella. Se establece una política pública, se contiene en una ley que será implementada luego a través de un reglamento, y tal implementación se complementará a través de circulares y oficios. Los procesos sancionatorios buscarán dotar de eficacia esta regulación²⁶⁶. Así, el Derecho administrativo sancionador es prospectivo, esto es, se legitima con miras al buen funcionamiento de un sector, ya que “*atiende a la evitación o control de fuentes de peligro y, por lo mismo, es particularmente receptivo respecto de consideraciones prevencionistas o de disuasión*”²⁶⁷; el Derecho penal, en cambio, pese a que puede tener fines preventivos, es retrospectivo²⁶⁸.

Se afirma que si la regulación administrativa se caracteriza por estar orientada a finalidades de sistema —aspecto vedado en primera línea en sede penal—, es necesario que sus normas estén dotadas de una textura lo suficientemente holgada, no restringidas de la misma forma que los tipos penales²⁶⁹. El ilícito administrativo persigue asegurar que

²⁶⁴ En Chile, es posible encontrar esta misma idea, ya que se sostiene que la potestad sancionatoria de la administración en el ordenamiento chileno es «prospectivo», porque se legitima con miras al buen funcionamiento de un sector, esto es, constituye una herramienta al servicio del buen funcionamiento de un determinado ámbito de regulación, y por ello es particularmente receptivo a consideraciones de prevención o disuasión; el Derecho penal, por su parte, es retrospectivo, sin perjuicio de que por añadidura pueda cumplir funciones preventivas. VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., pp. 1008; 1014. LONDOÑO MARTÍNEZ, Fernando. Tipicidad y legalidad..., cit., pp. 159-160.

²⁶⁵ PAREJO ALFONSO, Luciano. Algunas reflexiones sobre la necesidad..., cit., pp. 10-13; 20. EL MISMO. «Prólogo» a la obra CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno*. Santiago: Legal Publishing, 2014, p. 4. De esta diferencia deriva la posibilidad de conciliar ambos tipos de sanciones respecto de un mismo hecho, sin que por ello venga en consideración una lesión del *ne bis in idem*. Sobre este tema vid. MAÑALICH, Juan Pablo. El principio *ne bis in idem*..., cit., pp. 547 y ss.

²⁶⁶ VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., p. 1007.

²⁶⁷ VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., p. 1008.

²⁶⁸ VAN WEEZEL, Alex. Sobre la necesidad de un cambio..., cit., p. 1008.

²⁶⁹ LONDOÑO MARTÍNEZ, Fernando. Tipicidad y legalidad..., cit., pp. 161-162.

el incumplimiento no será tolerado, es decir, que se reprimirá o habrá consecuencias que dejen al infractor en una peor posición respecto de aquellos que cumplen²⁷⁰.

Creemos que resulta clarificador lo manifestado por SILVA SÁNCHEZ: “*ni en todo el sistema jurídico debe haber las mismas garantías, ni en todo el sistema del Derecho sancionatorio tiene por qué haber las mismas garantías*”²⁷¹. Si bien existen principios que son transversales a todo el ordenamiento jurídico, como es el que nadie puede aprovecharse de su propio dolo, otros, tienen una aplicación reducida a un ámbito concreto, o bien, dejan de aplicarse en una rama del Derecho por las características particulares de esta, como lo es la idea de tendencia a la completitud del ordenamiento jurídico y su recurso a la integración analógica para hacer esta idea realidad, analogía que, sin embargo, es vedada en sede penal.

Es en esta realidad que se entiende el matiz que los Tribunales Constitucionales de España y Chile imponen a la aplicación de los principios penales del Derecho administrativo sancionador²⁷². Ambos corresponden a ramas del Derecho distintas, que si bien tienen de común sancionar a quienes cometan actos ilícitos, actúan frente a atentados de diversa intensidad a bienes jurídicos. Incluso, estos bienes jurídicos pueden coincidir, pero se afectan de manera menos intensa cuando actúa el Derecho administrativo sancionador, con lo cual, el Derecho penal solo sanciona los atentados más graves y menos tolerables a estos bienes jurídicos²⁷³. El Derecho administrativo sancionador actúa en un ámbito en

²⁷⁰ MACRORY, Richard B. *Regulatory Justice...*, cit., p. 8.

²⁷¹ SILVA SÁNCHEZ, Jesús María. *La expansión...*, cit., pp. 167-168.

²⁷² Para CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., pp. 30-31, existe una relación directamente proporcional entre la gravedad de la consecuencia adversa impuesta producto de la comisión de un ilícito y el estatuto de garantías al cual se encuentra sometida. Por ello, el régimen sancionador penal —cuya reacción es la más grave— sujeta a un régimen más estricto a la potestad punitiva. En un escalón más abajo ubica a las sanciones administrativas, ya que afectan de manera menos intensa la esfera jurídica de los particulares, de lo que a su juicio deriva el «matiz» o «atenuación» en el principio de garantías.

²⁷³ El caso de la respuesta penal, la reacción es tan fuerte que puede incluso llegar a la privación efectiva de libertad de una persona. Ahora bien, este punto en Chile es discutido. VAN WEEZEL plantea que la privación de libertad es un criterio correcto, pero no suficiente para distinguir el ámbito del Derecho penal con respecto al Derecho administrativo sancionador. A su juicio, la afflictividad de la sanción depende de la persona a la que se le impone, lo que impide considerar *a priori* más afflictiva la privación de libertad que, por ejemplo, realizar una determinada actividad profesional por un tiempo prolongado. Por lo demás, constata dos situaciones que se dan en la normativa chilena: por un lado, el que se eliminara en el año 2012, la regla según la cual el no pago de la multa penal conducía a la pena de reclusión por un lapso máximo de seis meses, si el sentenciado carecía de bienes suficientes para pagar la multa; por otro lado, el hecho de que existen apremios que implican privación de libertad y que no son decretados por un juez penal. VAN WEEZEL, Alex. *Sobre la necesidad de un cambio...*, cit., pp. 1003-1007. Tampoco puede desconocerse que en los procesos monitorios solo se persigue la aplicación de una pena que consiste en una multa. Pero *a priori* se admite una reacción más fuerte del Estado frente a conductas delictivas, y los principios tienen por objeto limitar esa reacción penal.

el que persigue el buen funcionamiento de un sector económico. De estas diferencias de finalidad e intensidad de los bienes jurídicos que se afectan en uno y otro ámbito se deriva que haya una diversa autoridad que declara la realización del hecho punible y la participación que en ella tuvo una determinada persona, así como el estatuto de garantías procesales que rigen, todo lo cual deriva en que el proceso penal conlleve un estigma social importante para quienes son imputados por la comisión de delitos derivado de la dimensión comunicativa-social²⁷⁴, que no se aprecia en los procesos sancionatorios²⁷⁵. Por lo mismo, si bien pueden coincidir, los principios que rigen uno y otro Derecho no tienen por qué ser aplicados en igual intensidad.

A nuestro juicio, en el fraude a la ley en sentido amplio es posible atenuar la vigencia del principio de tipicidad en su dimensión de *lex stricta* y admitir que se pueda sancionar a una persona a pesar de que un elemento normativo de la conducta típica tenga un componente analógico, como ocurre en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y en el abuso de las formas jurídicas²⁷⁶. Por tanto, creemos que en el ámbito del Derecho administrativo sancionador se aplica el principio de tipicidad penal, pero hay razones suficientes para efectuar atenuarlo²⁷⁷.

La justificación a este actuar es que el Derecho no puede amparar la actuación de alguien que ha vulnerado sus disposiciones, porque a nadie es admitido ampararse en su propio dolo.

Creemos que puede ilustrar nuestro análisis examinar el Derecho penal, ámbito en el cual NEUMANN parte de la base de una fundamentación dialogal de la responsabilidad penal, la que se vería imposibilitada por quien pretendiese amparo en el Derecho tras haberlo burlado²⁷⁸. Esta idea encuentra su manifestación en la «imputación extraordinaria». En ella, se realiza una atribución de responsabilidad, pese a que el sujeto carece de los elementos en que se fundaría una imputación ordinaria. El caso más claro se encuentra en

²⁷⁴ LONDOÑO MARTÍNEZ, Fernando. Tipicidad y legalidad..., cit., p. 159, nota 34.

²⁷⁵ HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., pp. 165-167.

²⁷⁶ NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador...*, cit., p. 275 entiende que en materia de fraude de ley hay motivos para realizar una matización del principio de tipicidad y considera que es admisible su sanción administrativa.

²⁷⁷ HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas...*, cit., p. 27, reconoce que la aplicación de los principios penales al ámbito sancionador se encuentra consolidada y que solo se podría avanzar hacia un cambio de paradigma si las matizaciones en la aplicación de los principios penales en el ámbito sancionador fuesen considerables, al punto que fuesen más importantes que la misma regla.

²⁷⁸ NEUMANN citado por SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. *Imputación y teoría del delito. La doctrina kantiana de la imputación y su recepción en el pensamiento jurídico-penal contemporáneo*. Buenos Aires: BdeF, 2008, p. 543.

la *actio libera in causa*²⁷⁹, pero también se aprecia en los supuestos de error²⁸⁰. Lo común a estas figuras, es que impiden a un sujeto invocar —como excusa o en su favor— la falta de un presupuesto para la constitución del hecho delictivo, cuando dicho defecto les resulta imputable.

A nuestro juicio, esta es la fundamentación que permite matizar el principio de tipicidad²⁸¹ y sancionar los supuestos en los que ha tenido aplicación una norma general antielusión²⁸² pese a que no se ha verificado el hecho imponible, con lo cual tampoco surge la obligación de declarar. Por ello se podrá sancionar al contribuyente o al asesor fiscal pese a que forme parte del núcleo esencial de la conducta sancionada el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o el abuso de las formas jurídicas, cuya naturaleza es integradora del ordenamiento tributario²⁸³.

3.4. La admisibilidad constitucional de la sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación una cláusula general antielusión

Si se examinan las objeciones planteadas por el Consejo de Estado a la regulación de la infracción propuesta en el Anteproyecto de reforma parcial de la LGT, salta a la vista que no cuestiona la posibilidad de tipificar el fraude a la ley en sentido amplio, como sí lo había hecho en el año 2003. Lo que objeta, en cambio, es la configuración legal que le

²⁷⁹ La *actio libera in causa* hace referencia en las que el sujeto lesiona un bien jurídico siendo penalmente irresponsable (generalmente, inimputable o incapaz de acción), cuando con anterioridad a dicha lesión, él mismo ha provocado una situación de exención que le beneficia. JOSHI JUBERT, Ujalda. *La doctrina de la "actio libera in causa"*. (Ausencia de acción o inimputabilidad provocada por el sujeto). Barcelona: Bosch, p. 13. El clásico ejemplo es el conductor de un camión que se duerme mientras conduce y, en estado de inconsciencia, atropella a un peatón.

²⁸⁰ SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. *Imputación y teoría del delito...*, cit., p. 532.

²⁸¹ Acepta que el principio de tipicidad es de por sí flexible en el ámbito administrativo sancionador. GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco. *Sanciones administrativas...*, cit., p. 55. Flexibilidad a la que alude la STS de 30 de mayo de 1983 (RJ 1983\3456), ponente Sr. José María Sánchez-Andrade y Sal, que hace suyos los argumentos de la sentencia recurrida, la que, a su vez, en el FD 8º, expresamente admite que el principio de tipicidad en sede sancionadora no tiene la rigurosidad que presenta en el ámbito penal, sino que se caracteriza por su flexibilidad, siendo exigible que se defina la infracción legalmente y que lleve aparejada una sanción.

²⁸² También GARCÍA BERRO, quien no ve que la sanción en contra de las conductas en fraude a la ley en sentido amplio sean *per se* contrarias a los principios de legalidad y tipicidad de la sanción. Por lo demás, a nivel comparado se contemplan este tipo de ilícitos. Más bien, la admisibilidad o inadmisibilidad de la infracción en concreto, depende de la regulación concreta dada por el sistema tributario. GARCÍA BERRO, Florián. Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces. *Revista Española de Derecho Financiero*. 2014, N° 163, p. 36.

²⁸³ Hacemos la reserva de que en el caso chileno, tal dificultad no se da en el supuesto de que la sanción administrativa se aplique al asesor fiscal en los supuestos de simulación, porque, en este caso, lo diseñado o planificado por el experto tributario vulnerará directamente el ordenamiento jurídico, lo que se constata dentro del proceso normal de interpretación de la normativa tributaria.

fue sometida a examen. Así, propone dos alternativas de tipificación²⁸⁴, aclara que la norma analizada no es satisfactoria, porque no cumple los estándares constitucionales, y precisa que ha de buscarse otra regulación “*tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador*”²⁸⁵.

En esta opinión, claramente hay una evolución respecto del criterio expresado en el año 2003, a propósito de la revisión del Anteproyecto de LGT y de la sanción al abuso —posterior conflicto— en la aplicación de la norma tributaria. En esa oportunidad, el Consejo de Estado consideró que era inviable la sanción por impedirlo las exigencias constitucionales derivadas del principio de tipicidad, en la dimensión de «*lex certa*»²⁸⁶.

No se aprecia la misma evolución en el pronunciamiento del Consejo General del Poder Judicial que en el año 2014, a propósito del Anteproyecto de la reforma parcial de la LGT, manifiesta que el fraude a la ley era un ilícito administrativamente atípico, por aplicación directa de la doctrina de la STC 120/2005, de 10 de mayo. A pesar de ello, el dictamen formula una propuesta concreta para subsanar las objeciones de constitucionalidad de la norma analizada que solo hacen referencia a eliminar la imperatividad de la sanción²⁸⁷.

Hemos señalado que la STC 120/2005, de 10 de mayo parece admitir la sanción administrativa del fraude a la ley, lo que solo se explicaría desde la consideración de que es posible efectuar una matización en la aplicación del principio de tipicidad penal.

Si la elusión no es admitida en Derecho —y se corrige mediante normas generales antielusión—, dará lugar a una sanción administrativa todo comportamiento humano que

²⁸⁴ Señala que solo dos opciones caben: a) que legalmente se contemplen los elementos del tipo infractor, o b) que los órganos administrativos establezcan criterios de calificación, con toda la repetición y publicidad que se determine, pero que solo orienten o definan la calificación tributaria de la conducta. Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., p. 42.

²⁸⁵ Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial..., cit., pp. 42-45.

²⁸⁶ Consejo de Estado. Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto..., cit., pp. 42-45, pese a que pareciera que el Consejo de Estado critica la redacción de la infracción contenida en el Anteproyecto de LGT, lo que en verdad está haciendo es objetar la posibilidad de imponer una sanción en los supuestos de elusión por resultar imposible su tipificación. Señala que no es admisible que junto con la norma que persigue efectos puramente liquidatorios, exista también una sanción, porque con ello se incumplen las garantías del principio de *lex certa*. Si bien el dictamen afirma que son constitucionalmente admisibles las normas en blanco, estima que no resulta procedente la sanción en las hipótesis de fraude a la ley o conflicto, por los términos genéricos en que tales figuras aparecen definidas.

²⁸⁷ Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial..., cit., pp. 5-8. Es necesario señalar que la cita que se hace de la sentencia del Tribunal Constitucional puede mover a error si no se tiene presente que la atipicidad administrativa a la que se refiere dicha Magistratura tiene su origen en el propio texto del artículo 24.3 de la LGT/1963, que excluía expresamente la sanción.

sea elusivo en los términos de este tipo de cláusulas generales, siempre que un tipo que establece la sanción cumpla con las restantes exigencias constitucionales.

Si se sanciona al contribuyente, lo será por haber vulnerado el ordenamiento jurídico de manera intencional con el fin de obtener un ahorro impositivo; si la consecuencia adversa recae sobre el asesor fiscal, lo será porque aportó el «bien escaso», el conocimiento técnico que permitió que un tercero —el contribuyente— eludiera la normativa tributaria. En ambos casos, se busca disuadir la implementación de planificaciones tributarias elusivas.

El reproche de infracción al principio de tipicidad en su dimensión de *lex stricta*, no tiene lugar si se afirma que la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión corresponde a una «interpretación», a una «calificación» o a una «norma jurídica de segundo grado». Por el contrario, sí lo habrá si se señala que corresponden a «analogía», a una «ficción», a «derrotabilidad» o a una «restricción teleológica». Nosotros nos decantamos por la naturaleza integrativa denominada restricción teleológica²⁸⁸ y, en este caso, creemos no hay una objeción *a priori* para su sanción a nivel constitucional, porque en este supuesto el principio de tipicidad se aplica con una atenuación que admite la naturaleza integrativa del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y del abuso de las formas jurídicas.

²⁸⁸ Vid. en este Capítulo apartados 2.7 y 2.8.

RESUMEN DE LA TERCERA PARTE

Hemos visto que hay un escenario internacional propicio a la sanción en supuestos de elusión, sea al contribuyente, sea al asesor fiscal, impulsado por las BEPS, que ha influido de manera directa en reformas a los ordenamientos jurídicos a nivel comparado, tanto del *Common Law* como de Derecho continental. Este escenario mundial explica que España y Chile reformaran sus leyes tributarias e incluyesen los ilícitos regulados en los artículos 206 bis de la LGT y 100 bis del CT, respectivamente.

Se ha señalado que es necesario sancionar los supuestos de elusión, ya que, de otra forma, habría una falta de desincentivo para que el contribuyente intentase esta vía. En efecto, si la única consecuencia jurídica asociada a que la Administración tributaria objetase el esquema implementado es el cobro del tributo eludido con los correspondientes intereses y recargos por el retraso, merece la pena correr el riesgo.

Las sanciones incluidas en los sistemas tributarios en análisis responden, precisamente, a esta lógica disuasoria, pero es necesario examinar si estas se adecúan a las exigencias propias del Derecho administrativo sancionador. El examen lo hemos realizado desde dos perspectivas distintas.

En primer lugar, hemos efectuado un análisis estrictamente normativo para determinar las falencias de la regulación de los ilícitos del artículo 206 bis de la LGT y 100 bis del CT, así como los eventuales problemas de constitucionalidad que puedan suscitarse.

Si se examina la regulación del ilícito español, inmediatamente afloran dudas sobre su constitucionalidad. La mayoría de las objeciones se vinculan con el hecho de que la conducta sancionada no está íntegramente descrita en la ley. El criterio administrativo de la Comisión consultiva no constituye un «complemento» de la conducta ilícita, sino que jurídicamente conforma su «núcleo esencial».

A tal conclusión es fácil arribar si se tiene presente que las cuatro conductas recogidas expresamente en el artículo 206 bis de la LGT —dejar de ingresar, obtener o solicitar una devolución indebida y determinar o acreditar de manera improcedente las partidas positivas o negativas, o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras—, no difieren sustancialmente de las contempladas en otras infracciones administrativas de la LGT. De ello se sigue que la especialidad del artículo 206 bis en comento no se encuentra en estas conductas descritas normativamente, sino en

el criterio administrativo contenido en un informe de la Comisión consultiva que luego es publicado.

Ahora bien, este informe de la Comisión consultiva no es jurídicamente un reglamento. Legalmente, se exige que se publique pero no se especifica cómo, precisión que se ha efectuado en el artículo 194.6 del del Real Decreto 1065/2007, que determina que la publicación se efectuará trimestralmente, por regla general, en la sede electrónica de la agencia tributaria salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen.

Tradicionalmente, se ha señalado que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria debe ser apreciado caso a caso. Sin embargo, la regulación del ilícito del artículo 206 bis pareciera desconocer esa regla y estandarizar los supuestos en que esta norma general antielusión ha de tener aplicación, ya que es difícil considerar lícita la planificación tributaria desde el punto de vista del cobro de impuestos que para el Derecho administrativo sancionador es ilícita.

El objetivo que se busca con la introducción de esta infracción en el ordenamiento jurídico español es desincentivar las planificaciones tributarias elusivas. Sin embargo, la regulación de este injusto hace difícil pensar que tal objetivo se pueda cumplir, porque transcurre un tiempo considerable entre que el particular implementa la conducta y la Administración pública el criterio de la Comisión consultiva, momento, este último, a partir del cual la conducta pasa a ser considerada ilícita. Ello, deja impunes todas aquellas planificaciones tributarias en las que existe una igualdad sustancial que se efectuaron antes de que se hiciese público el criterio, y permite efectuar una variación sustancial en el esquema negocial a fin evitar la tipicidad.

Ahora bien, este criterio interpretativo que integra el núcleo esencial de la conducta ilícita no tiene el carácter de reglamento. Luego, el contribuyente puede impugnar la calificación dada por la Administración tributaria a su planificación fiscal y considerar que no se verifican los presupuestos aplicativos del conflicto del artículo 15 de la LGT. Si la justicia acoge la pretensión del contribuyente, el criterio administrativo emitido en el «caso cero» sería dejado sin efecto, pese a lo cual pudo ser considerado para sancionar otras planificaciones tributarias en las que existió igualdad sustancial con aquel. Así, existiría una infracción cuyo fundamento basal puede ser apreciado e invalidado por un tribunal

de justicia, por lo que, si deja de existir el criterio, también lo hará la infracción. A todas luces un absurdo.

Por lo demás, la referencia a que exista una igualdad sustancial incluye un componente laxo y de carácter analógico en una norma infraccional, lo que vulnera el principio de tipicidad en su dimensión de *lex stricta*.

La doctrina española critica la regulación de este ilícito, porque entiende lesiona el principio de culpabilidad y altera la carga de la prueba, haciéndola recaer en el contribuyente. Lo anterior, por cuanto el artículo 179.2.d) de la LGT impone al contribuyente acreditar que concurre la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias o una interpretación razonable de la norma.

Centrando ahora el análisis en la realidad chilena, el artículo 100 bis del CT, también presenta deficiencias.

Resulta particularmente objetable la forma como está regulada la responsabilidad administrativa de la persona jurídica. Pese a que se indica legalmente que esta es el sujeto activo de la infracción, si se examina el artículo 100 bis del CT, se establece un sistema en el que el ente moral no responde patrimonialmente, sino que la multa recae en una persona natural por incumplir su deber de dirección y supervisión. De esta forma, se da la paradoja de que la persona jurídica —a través de sus trabajadores— diseña o planifica un entramado negocial elusivo, pero solo habrá sanción si los directores o representantes legales omiten cumplir con ciertos deberes que no aparecen definidos en la legislación tributaria. Por el contrario, si estos cumplen con su deber, y de todos modos se diseña y planifica una operatoria negocial elusiva, nadie responderá patrimonialmente de una infracción cometida, lo que además atenta en contra del principio de igualdad, porque no se ve justificación razonable para regular de esta forma el ilícito cuando lo comete una persona jurídica, en desmedro de lo que acontece cuando es una persona natural la que ejecuta la conducta antijurídica.

Centrando ahora el análisis en la sanción, debemos señalar que para el legislador es indiferente que la conducta la realice quien diseña o planifica actos, negocios o contratos abusivos o simulados. Por tanto, hay una misma infracción con una idéntica sanción para supuestos de elusión y de evasión con clara infracción al principio de proporcionalidad. Por lo demás, el importe de la multa se fija no en relación con los honorarios pactados por el asesoramiento profesional, sino en proporción al ahorro impositivo que se

pretendió lograr, aspecto que, si bien es consecuencia directa de la conducta del asesor fiscal, no tiene relación con los honorarios pactados —que generalmente corresponden a un porcentaje del ahorro impositivo alcanzado— y no es la forma como, a nivel comparado, en general, se regula este aspecto.

Afirmamos que hay dos tipos de análisis que se pueden hacer respecto de la sanción de la elusión. Previamente, hicimos una crítica tomando como base la regulación positiva de los injustos. Sin embargo, es posible efectuar un segundo lugar, que excede a la tipificación concreta de la conducta sancionada y que consiste en determinar si es admisible sancionar constitucionalmente supuestos en los que ha tenido aplicación una norma general antielusión. Este estudio es del todo relevante si se tiene presente que este tipo de disposiciones tienen naturaleza integrativa del ordenamiento jurídico y que permiten ampliar analógicamente el sentido literal posible de la norma defraudada, y reducirlo teleológicamente respecto de la norma de cobertura, por lo que formalmente no existía obligación de declarar al no verificarse el hecho imponible. Ello debe ser puesto en relación con los principios del Derecho administrativo sancionador, ya que en virtud de las exigencias propias del principio de tipicidad, está prohibido aplicar analógicamente las normas que definen el núcleo esencial de la conducta y las que lo complementan: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el abuso de las formas jurídicas, que corresponden al núcleo esencial de la conducta sancionada, tienen naturaleza integrativa.

Desde un punto de vista estrictamente formal, no se puede rebatir el argumento de que el contribuyente no debía declarar toda vez que no se verificó el hecho imponible. Sin embargo, prescinde de un elemento determinante para la reacción correctora del Derecho tributario, y es que esa no verificación ocurrió por una conducta intencional del contribuyente que buscó torcer la letra de la ley, vulnerando indirectamente el ordenamiento jurídico para amparar su ahorro tributario. El Derecho no puede amparar a quien primero ha burlado el ordenamiento jurídico, porque es un principio general que nadie pueda aprovecharse de su propio dolo.

A nuestro juicio, de manera *a priori* no es posible señalar que la inclusión de una sanción, sea al contribuyente que implementó la planificación fiscal, sea al asesor fiscal o promotor que la diseñó o planificó, vulnere el principio de tipicidad penal que se aplica de manera matizada en al Derecho administrativo sancionador.

Si se examina el criterio de la STC 120/2005, de 10 de mayo se pueden obtener importantes conclusiones. El fallo es dictado en un contexto en que se discute la sanción «penal» —por ende no «administrativa»— de un comportamiento calificado en segunda instancia como «fraude a la ley». El tribunal declara que la conducta no es penalmente típica y que su sanción supondría una infracción del principio de legalidad, porque implicaría extender analógicamente las normas penales.

Ahora bien, si se analiza con más detalle esta resolución judicial, es posible constatar que hay un pronunciamiento acerca de la sanción administrativa del fraude a la ley, y que el razonamiento es distinto a aquel efectuado para impedir la imposición de una pena. El tribunal estima que se podría haber sancionado administrativamente al contribuyente, porque al momento de implementar la planificación tributaria, no estaba excluida legalmente esta posibilidad, sino que ello tuvo lugar a través de la modificación del artículo 24.3 de la Ley 230/1963, en el año 1995. En este contexto, si se hubiese impuesto una sanción administrativa, el juzgador estima que habría resultado aplicable la regla penal que soluciona el problema de la sucesión de leyes penales en el tiempo cuando existe un tratamiento penal diverso para una misma conducta, con lo cual la norma benigna que debiera en definitiva haberse aplicado habría sido la que excluía la sanción, de lo que se deduce que, en este caso, no habría existido una vulneración al principio de tipicidad.

La conclusión anterior es del todo lógica si se tiene presente que el Tribunal Constitucional no examina la naturaleza de las normas generales antielusión, sino que afirma que el fraude a la ley tributaria es «atípico» penalmente, porque el comportamiento que se busca sancionar no es captado por la norma del artículo 305 del CP. No se encontraría dentro del «sentido literal».

De todos modos, y aunque dicha magistratura no lo señale, existe un problema de tipicidad en su dimensión de *lex stricta* con la sanción en los supuestos de elusión cuando se toma como elemento a considerar el hecho de que haya tenido aplicación una norma general antielusión, toda vez que estas disposiciones suponen una integración del ordenamiento tributario y, penalmente, no es admisible la aplicación analógica, tanto de la disposición que contienen el núcleo esencial, como de aquella complementadora. El conflicto del artículo 15 de la LGT es una norma que forma parte del núcleo esencial y tiene un componente analógico.

No debe perderse de vista el hecho de que es jurisprudencia consolidada del Tribunal Constitucional que los principios penales se aplican al ámbito del Derecho administrativo sancionador con «matices». A nuestro juicio, en materia de fraude a la ley tributaria en sentido amplio, el principio de tipicidad rige pero admite una matización, porque la falta de verificación del hecho imponible tiene lugar a partir de una conducta intencional del contribuyente que utiliza, de mala fe, un ropaje jurídico artificioso. Luego, las normas no pueden prestar amparo a quien previamente ha burlado el ordenamiento jurídico, razonamiento que en materia penal presenta su concreción, por ejemplo, en la figura de la imputación extraordinaria.

Es evidente que la actuación en fraude a la ley del contribuyente vulnera las normas tributarias desde el momento en el que el sistema jurídico reacciona y priva a la planificación fiscal del ahorro impositivo pretendido.

La matización que admite el principio de tipicidad consiste que respecto de los supuestos de fraude a la ley en sentido amplio, es admisible que las normas generales antielusión tengan naturaleza integradora.

CONCLUSIONES

PRIMERA

Uno de los mecanismos jurídicos para luchar contra la elusión fiscal lo constituye las normas generales antielusión. Estas se presentan como un límite a la autonomía de la voluntad que impera en el Derecho civil, por lo que, cuando una planificación fiscal verifica sus presupuestos aplicativos, tributariamente se prescinde de los efectos que estos pudieran generar.

La elusión tiene un carácter relativo, ya que su extensión dependerá de la regulación que en cada Estado presenten las normas generales antielusión, siendo estas las que marcarán el límite entre lo que es la legítima economía de opción y el conflicto en la aplicación tributaria o el abuso de las formas jurídicas.

El concepto de elusión que se utiliza en los sistemas fiscales de España y Chile excede a la concepción clásica de este fenómeno en la doctrina. En primer lugar, debido a que las normas generales antielusión en estos Estados contemplan como presupuesto genérico de aplicación, no solo la hipótesis tradicional de «no verificación del hecho imponible», sino que además incluyen la minoración de la base o deuda tributaria, supuesto en el que se realiza el hecho imponible, pero se accede a un beneficio tributario en sentido amplio. La legislación chilena además, incluye dentro del abuso de las formas jurídicas, que se postergue o difiera de la obligación tributaria.

En segundo lugar, el sistema tributario chileno expresamente señala que la simulación corresponde a una figura elusiva. Dogmáticamente, la simulación tiene una naturaleza jurídica diversa, no es elusiva sino evasiva, porque se verifica el hecho imponible, pero se oculta a la Administración tributaria. Este error del legislador chileno no presenta mayores problemas desde el punto de vista de la correcta determinación de la obligación tributaria, pero sí desde la perspectiva punitiva.

SEGUNDA

El Derecho tributario no toma en cuenta los eventuales vicios de validez de los actos y negocios que comprende la planificación fiscal, dicho análisis deberá ser efectuado por un juez civil. Por el contrario, el aplicador de las normas generales antielusión no debe

examinar la validez de la «causa» de los actos o negocios involucrados en el entramado negocial que estructura el contribuyente, sino que parte de la base de que estos son válidos, apreciación que solo variará si judicialmente son anulados.

Sin embargo, lo que examina el aplicador de las cláusulas generales antielusión, es si la planificación tributaria implementada por el contribuyente realiza los presupuestos del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y del abuso de las formas jurídicas.

TERCERA

La inclusión en los ordenamientos jurídicos de cláusulas generales antielusión genera una tensión entre los principios constitucionales de carácter tributario debido a que se enfrentan, de una parte el principio de legalidad, de tipicidad y de seguridad jurídica, y de otra parte las exigencias derivadas del deber de contribuir, de los principios de igualdad y de capacidad económica y, en definitiva, la idea de justicia del sistema tributario.

El Tribunal Constitucional español ha entendido que la lucha contra la elusión fiscal tiene su fundamento en el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mientras que la doctrina ha encontrado la justificación a la corrección de los efectos jurídicos de las planificaciones tributarias elusivas en el principio de capacidad contributiva.

Sin embargo, este último principio no justifica suficientemente las normas generales antielusión, ya que no permite explicar la razón por la cual se acepta el ahorro impositivo obtenido en los casos en que el contribuyente actúa en el ámbito de la economía de opción y se excluye el que emana del fraude a la ley en sentido amplio.

Por ello, tal principio debe ser condensado o precisado recurriendo a la buena fe. Tal proceder permite identificar un criterio distintivo para someter a gravamen solo los supuestos de elusión: lo determinante es la artificialidad en las formas jurídicas utilizadas para obtener el ahorro tributario.

CUARTA

Las cláusulas generales antielusión corresponden a aquellas normas denominadas de «cierre de sistema». A diferencia de otros mecanismos de carácter particular y de las previsiones contenidas en los propios hechos impositivos, el fraude a la ley, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y el abuso de las formas jurídicas presentan una

estructura normativa de mayor amplitud que le da mayor flexibilidad al aplicador y le permite prescindir de los actos o negocios y aplicar el régimen impositivo que se ha intentado eludir.

Este tipo de disposiciones van más allá de una mera interpretación, ya que habilitan aplicar una norma más allá de su sentido literal, lo que les permite hacer frente a actuaciones de los contribuyentes que, sin vulnerar la letra de la ley, contravienen su espíritu a través de la artificialidad del ropaje jurídico empleado, utilizado solo con miras a obtener un ahorro impositivo.

Ahora bien, este tipo de disposiciones son objeto de críticas en cuya base, muchas veces, se encuentra una visión ideológica que defiende el liberalismo y la vigencia irrestricta del principio de la autonomía de la voluntad. Este tipo de objeciones resultan patentes en Chile si se tiene presente toda la discusión que se generó durante la tramitación de la Ley N° 20.780, que derivó en una importante modificación del sistema previamente proyectado.

QUINTA

El fraude a la ley tributaria fue la primera norma general antielusión contemplada en el ordenamiento tributario español. Su presupuesto aplicativo hunde sus raíces en el concepto civil de fraude de ley al exigir normativamente la concurrencia de dos leyes: una de «cobertura» y otra «defraudada». La norma fue inaplicada durante muchos años, por lo que no es de extrañar que sus contornos y deslindes normativos fuesen fijados por los Tribunales de Justicia tras su derogación.

Llama la atención aquella línea jurisprudencial que a la hora de aplicar el fraude a la ley se aleja de la configuración normativa establecida en el artículo 24 de la Ley 230/1963, General Tributaria y que tiende a objetivarlo, pese a que está regulado de manera subjetiva y además examina la artificialidad de la planificación tributaria, aunque corresponde a un elemento que no se incluye legalmente. Este proceder, que se aprecia en cierta jurisprudencia del Tribunal Supremo, claramente está influenciado tanto por la regulación del conflicto en la aplicación de la norma tributaria que prescinde de toda consideración al ánimo que guió al contribuyente y que incluye la «impropiedad» y la «artificialidad» notoria, como por aquella doctrina que analizó la figura a partir de la regulación alemana.

SEXTA

Durante la vigencia del fraude a la ley tributaria no se incluyó ningún ilícito administrativo que castigase al contribuyente por incurrir en este tipo de planificaciones tributarias, ni al asesor fiscal por facilitar la elusión de la norma tributaria. Todo lo contrario, en este período, tuvo lugar la construcción dogmática que cimentó la inadmisibilidad constitucional de la sanción en los supuestos de elusión. La situación anterior, en gran medida, se debió a la estrecha vinculación existente, a nivel normativo, entre esta figura y la integración analógica de las disposiciones tributarias.

Los argumentos que se dan para impedir la sanción son de diversa índole. De ellos rescatamos los que nos parecen más relevantes: la imposibilidad de tipificar la conducta —por el componente analógico que conlleva—; la ausencia de engaño u ocultación, la improcedencia de cumplir con la obligación formal de declarar —pues en la elusión, por definición, no hay verificación del hecho imponible—; el carácter objetivo de la norma general antielusión, su configuración amplia reñida con el principio de *lex certa*, y la jurisprudencia asentada del Tribunal Constitucional surgida a partir de la STC 120/2005, de 10 de mayo.

La citada sentencia declara que se vulnera el principio de legalidad penal, contemplado en el artículo 25.1 de la Constitución Española, al encajar el fraude a la ley en el ilícito tributario actualmente regulado en el artículo 305 del CP. Ello, debido a que solo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles, con lo cual, sancionar el fraude a la ley supondría extender analógicamente las disposiciones penales.

Ahora bien, la referida sentencia efectúa un análisis acerca de la admisibilidad de la sanción administrativa en los supuestos de fraude a la ley tributaria, cuando se hace cargo del argumento del recurrente que señala que expresamente el artículo 24.3 de la LGT excluye el ilícito administrativo. El fallo no declara que sancionar el fraude a la ley vulnera el principio de legalidad, al igual que ocurre con la aplicación de una pena a estos supuestos, ni tampoco afirma que la conducta no fuese captada por alguna infracción. Por el contrario, la sentencia razona sobre la base de la regla penal que soluciona las hipótesis de sucesión de normas penales en el tiempo, cuando con posterioridad la conducta sancionada tiene un tratamiento menos gravoso.

En el fondo, el Tribunal Constitucional tuvo ocasión de declarar que tanto el delito como la sanción administrativa estaban vedadas respecto del fraude a la ley y no lo hizo, sino que consideró contrario a la Constitución sancionar penalmente el fraude a la ley, pero no actuó con la misma rotundidad respecto a la sanción administrativa. Tal razonamiento bien se puede deber a que dicha magistratura entiende que el principio de legalidad, o más precisamente el de tipicidad penal, puede ser matizado en el ámbito del Derecho administrativo sancionador tributario cuando se está ante una hipótesis de fraude a la ley.

Por lo demás, la STC 120/2005, de 10 de mayo, declara que la atipicidad administrativa no condiciona necesariamente la atipicidad penal. De esta forma, y a la inversa, la atipicidad penal no tiene por qué influir en una atipicidad absoluta de índole administrativa si se tiene presente el carácter de *ultima ratio* del Derecho penal.

SÉPTIMA

La Ley 58/2003, General Tributaria, consagra una nueva norma general antielusión en su artículo 15, denominada «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», que constituye una evolución del fraude a la ley e intenta superar los problemas que llevaron a la inaplicación de esta última figura.

El Anteproyecto de la Ley 58/2003, contempló una sanción administrativa asociada a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero finalmente se eliminó del proyecto presentado a las Cortes debido a las innumerables críticas que la iniciativa recibió.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria mantiene la exigencia de un procedimiento especial para su declaración, legalmente requiere de la intervención previa de la Comisión consultiva. Este órgano colegiado y de integración variable —en función de la Administración tributaria actuante— ha de determinar si una planificación tributaria concreta reúne los presupuestos aplicativos de la norma general antielusión. Su decisión es vinculante y se materializa en un informe.

En la actualidad, esta comisión adquiere una importancia mucho mayor a la previamente proyectada, toda vez que su decisión integra el núcleo esencial de la conducta sancionada en el ilícito del artículo 206 bis de la LGT.

OCTAVA

Resulta interesante examinar la realidad normativa chilena, ya que corresponde a un sistema tributario en el que imperó la interpretación literal de la normativa impositiva con un recurso excesivo al principio de reserva de ley, todo con miras a mantener incólume la autonomía de la voluntad en el ámbito fiscal.

A ello contribuyeron diversos factores: la ausencia de una norma general antielusión, la falta de previsión legal del fraude de ley civil y la doctrina imperante de la Excma. Corte Suprema que declaró que la elusión era evitar algo «con astucia», lo que no tenía necesariamente el carácter de antijurídico. A ello se debía sumar un escaso desarrollo dogmático del Derecho tributario que se explica tanto por el hecho de que hasta el año 2013 —en que entró a regir la reforma a la justicia tributaria en todo el país—, la primera instancia de los juicios tributarios, donde se da la discusión de fondo, era conocida por la propia Administración tributaria a través de los Directores Regionales del SII, cuanto debido a que la doctrina tributaria hasta hace pocos años fue prácticamente inexistente.

Pese a que la regulación del abuso de las formas jurídicas es en buena medida una copia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria española, hay aspectos en los que se aleja de dicha regulación y que son dignos de destacar.

Es así como creemos que no existe un incentivo para que la Administración tributaria prefiera recurrir a la simulación en desmedro del abuso, toda vez que ambas figuras se someten a un estatuto similar desde el punto de vista adjetivo. Se incluye una consulta vinculante que dota de seguridad jurídica al consultante en torno a la calificación jurídica que el ente fiscalizador atribuye a una determinada planificación tributaria. Y *a contrario sensu*, se declara que el contribuyente se encuentra de mala fe cuando incurre en abuso de las formas jurídicas o simulación.

De todos modos, la regulación presenta deficiencias. Pese a que es más garantista que la declaración de elusión sea atribución de un tribunal con competencia tributaria y no de la Administración fiscal, el sistema ya contempla un procedimiento administrativo especial que hace bastante engorroso para esta aplicar el abuso de las formas jurídicas y la simulación. De esta manera, es probable que el SII mantenga su práctica histórica de luchar contra la elusión cuestionando la necesidad del gasto. Creemos que una prueba de ello es que, a la fecha, no existe ningún requerimiento del Director presentado ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros solicitando se declare que una determinada

planificación es elusiva, ni se ha iniciado ningún procedimiento administrativo de calificación de actos o negocios como elusivos.

Asimismo, estimamos que resulta criticable que el abuso de las formas jurídicas carezca del test de impropiedad de los actos jurídicos, que los efectos vinculantes de la respuesta a la consulta del artículo 26 bis del CT sean de carácter relativo y que legalmente se le señale al juez que ha de tener en consideración la naturaleza económica de los hechos imponibles, toda vez que puede dar cabida a la interpretación económica de las disposiciones tributarias, abiertamente criticada a nivel comparado y que supone un atentado directo a la seguridad jurídica.

NOVENA

El ilícito del artículo 206 bis de la LGT presenta diversos problemas de constitucionalidad. Respecto del principio de legalidad, deja entregado a un criterio administrativo —que no tiene el carácter de norma reglamentaria y que no es más que una interpretación del ente fiscalizador— el núcleo esencial de la conducta sancionada, criterio que además no se publica en el BOE.

La regulación de este ilícito puede afectar al principio de irretroactividad en perjuicio al reo debido que legalmente determina el momento de la ilicitud de la conducta. En efecto, el artículo 206 bis de la LGT, exige que el criterio administrativo de la Comisión consultiva se haya hecho público antes del inicio del plazo para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación tributaria. Según nuestro parecer, la antijuridicidad de la conducta debiera determinarse al implementar la planificación tributaria y no al momento de declararla, debido a que la declaración no es más que el cumplimiento de una obligación formal de comunicar a la Administración fiscal hechos de relevancia tributaria verificados en un período concreto.

La doctrina ha objetado que la sanción a la elusión en los términos regulados lesiona el principio de culpabilidad, dado que el artículo 179.2.d) de la LGT, determina que el contribuyente deberá acreditar que concurre la diligencia debida o la interpretación razonable de la norma, invirtiéndose así la carga de la prueba. Sin embargo, a nuestro parecer, esta objeción resulta discutible si se parte de la base que los comportamientos elusivos presuponen conductas reñidas con la buena fe, impidiendo así que el contribuyente se asile en el texto de la norma para vulnerar su espíritu, o aplique de manera forzada un pronunciamiento de la autoridad. La norma no exige del presunto

infractor la prueba del elemento culpabilidad, sino solo que acredite la eximente de responsabilidad.

Ahora bien, una eventual declaración de inconstitucionalidad de la infracción del artículo 206 bis de la LGT deja abierta la posibilidad de sanción en los supuestos de elusión, toda vez que la Ley 34/2015, de manera expresa eliminó del artículo 15 de la LGT la frase “, *sin que proceda la imposición de sanciones*”. De esta forma, es perfectamente sostenible que la Administración tributaria recurra a los ilícitos generales para castigar al contribuyente, cuyos presupuestos de hecho, por lo demás, aparecen recogidos en el artículo 206 bis.

DÉCIMA

La infracción administrativa chilena regulada en el artículo 100 bis del CT sanciona al asesor fiscal que diseña o planifica un esquema comercial que ha sido declarado elusivo por un tribunal. El injusto busca desincentivar las planificaciones tributarias abusivas o simuladas castigando al «colaborador necesario» que proporciona un bien escaso: el conocimiento técnico de la legislación tributaria.

Ahora bien, la regulación legal presenta bastantes deficiencias. Cuando el ilícito lo comete la persona jurídica se altera sin justificación la regla general, recayendo la multa en el patrimonio de un tercero, el director o representante legal, cuando ha infringido sus deberes de dirección y supervisión, sin que responda el ente moral.

La sanción del ilícito consiste en la aplicación de una multa, con un tope que se establece en relación directa al ahorro impositivo que obtuvo el contribuyente, y no en referencia a los honorarios percibidos o susceptibles de ser percibidos, lo que a nuestro juicio resulta discutible toda vez que, por definición, aquel será superior a la retribución que se le pague a quien ideó la planificación.

El legislador ha establecido una multa de la misma cuantía para el caso en que lo diseñado o planificado sean conductas elusivas o evasivas, lo que es un atentado al principio de proporcionalidad. Si bien desde el punto de vista de la correcta determinación de la obligación tributaria, lo relevante es el «desvalor de resultado» en el ámbito sancionador, no puede ser indiferente el «desvalor de acción», ya que no es lo mismo que la falta de ingreso haya tenido lugar por una conducta elusiva —que en uno de sus presupuestos aplicativos supone la no verificación del hecho imponible—, a que ello derive de que se

oculte o engañe a la Administración tributaria respecto de la realización del hecho imponible, de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o de su verdadero monto o data.

Si bien la doctrina ha objetado que no se establece la participación del presunto responsable del ilícito en la fase administrativa, la ley sí contempla esta intervención en el artículo 4° quinquies del CT y ha sido el SII, a través de su instrucción, el que ha omitido regular la forma en que este ha de hacer valer sus derechos.

UNDÉCIMA

La sanción en los supuestos en que ha tenido aplicación una norma general antielusión dista de ser una rareza de los ordenamientos jurídicos español y chileno, y, en la actualidad, existe un contexto internacional favorable a utilizar la tipificación de infracciones administrativas como mecanismo de lucha contra de la elusión fiscal.

En efecto, es evidente la influencia de la OCDE a través de su plan BEPS, que si bien no establece directamente la necesidad de incorporar en los ordenamientos jurídicos normas generales de control de la elusión ni una sanción a los promotores de esta, sí que constata que estas medidas constituyen un medio eficaz para luchar contra la elusión.

A nivel de Derecho comparado es posible encontrar diversos sistemas jurídicos, tanto del *common law* como de Derecho continental, que han incluido expresamente una sanción asociada a los supuestos en que previamente ha tenido lugar la aplicación de una cláusula general antielusión. El sujeto activo del ilícito puede ser tanto el contribuyente como el promotor fiscal. En los ilícitos examinados, el engaño o la ocultación no se incluyen en la tipificación de la conducta, sino que a lo sumo, son un elemento que aumenta el importe de la multa.

DUODÉCIMA

Resulta fundamental determinar la naturaleza jurídica de las normas generales antielusión, toda vez que cualquier componente de índole integrativo generaría una lesión del principio de tipicidad penal en su sanción.

Consideramos que el conflicto en la aplicación de las normas jurídicas y el abuso de las formas jurídicas tienen una naturaleza «integrativa», ya que corresponden a la denominada «restricción teleológica».

La planificación tributaria se ajusta formalmente a la legislación vigente, pues los actos y negocios jurídicos cuentan con protección del ordenamiento, toda vez que son captados por el sentido lingüístico literal de la norma de «cobertura» y, por otro lado, no están comprendidos en el sentido literal de la norma «defraudada».

El efecto que genera la aplicación de las normas generales antielusión es que se reduce el ámbito de aplicación de la norma de cobertura, debido a exigencias teleológicas inmanentes de la ley derivadas de la aplicación del principio de buena fe, y consecuentemente se amplía analógicamente el que corresponde a la norma «defraudada».

Por lo tanto, si solo se actuase sobre la norma de cobertura, la planificación tributaria no sería captada por el sentido literal de la norma defraudada; sin embargo, si ello solo tuviese lugar respecto de la norma defraudada, se produciría una antinomia que debería ser solucionada y no estaría asegurado de manera indubitada que se aplicase en definitiva la norma defraudada.

DÉCIMO TERCERA

Es jurisprudencia consolidada de los Tribunales Constitucionales tanto de España como de Chile que en el Derecho administrativo sancionador se aplican de manera matizada los principios del Derecho penal.

En este contexto, las infracciones administrativas deben cumplir con las exigencias derivadas del principio de tipicidad penal, entre las cuales destacamos el principio de *lex stricta*, que impide extender analógicamente las disposiciones penales a supuestos no regulados. Estos principios se aplican también a los elementos típicos que conforman el núcleo esencial de la conducta sancionada, carácter que tiene tanto el conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuanto el abuso de las formas jurídicas.

De esta forma, si afirmamos que las normas generales antielusión tienen naturaleza integrativa, porque conjugan una restricción teleológica con una extensión analógica de las normas tributarias, claramente existe una vulneración al principio de tipicidad penal en su dimensión de *lex stricta*.

Sin embargo, en materia administrativa sancionadora este principio puede ser atenuado. A nuestro juicio, existe una razón más que suficiente para efectuar tal matiz en los supuestos de fraude a la ley tributaria, la que creemos que se encuentra en el hecho de

que no se puede pretender el amparo en el Derecho tras haberlo burlado, porque es contrario a Derecho que alguien pueda aprovecharse de su propio dolo.

BIBLIOGRAFÍA

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. La evasión legal impositiva. *Revista de Economía Política*. 1970, N° 56, pp. 7-41.
- ALCÁCER GUIRAO, Rafael. Fraude de ley y negocio simulado en el delito fiscal (SSTC 120/2005 y 129/2008): el derecho a la legalidad penal y los límites de intervención del Tribunal Constitucional. *Revista española de derecho constitucional*. 2011, N° 91, pp. 353-379.
- ALCALDE RODRÍGUEZ, Enrique. *La responsabilidad de los directores de sociedades ANÓNIMAS. Responsabilidad civil y penal administrativa*. Santiago: Ediciones UC, 2013, 498p.
- Relaciones entre la pena administrativa y la sanción penal. *Revista de Derecho Administrativo Económico*. 2005, N° 14, pp. 29-33.
- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. *Introducción a la metodología de las ciencias JURÍDICAS y sociales*. Buenos Aires: Editorial Astrea de Rodolfo Depalma y Hnos., 1974, 272p.
- ALESSANDRI R., Arturo; SOMARRIVA U., Manuel; VODANOVIC H., Antonio. *Tratado de Derecho civil. Partes preliminar y general*. Tomo II. 7ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2009, 547p.
- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Madrid: Marcial Pons, 2008, 461p.
- Planificación fiscal y economía de opción. Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, núms. 374 (JUR 2004, 155079), 554 (JUR 2004, 193496), 689 (JT 2004, 1119) y 896 (JUR 2004, 282567) de 2004. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2006, Tomo XV, Vol. I, pp. 3037-3060.
- *Sociedades profesionales interpuestas. Problemática fiscal y penal*. Madrid: Marcial Pons, 2016, 273p.
- ALONSO MADRIGAL, Fco. Javier; GÓMEZ-LANZ, Fco. Javier. Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación. *Estudios Financieros. Revista*

- de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. 2006, N^{os} 281-282, pp. 3-56.
- ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier. *Legalidad de la infracción tributaria (reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)*. Madrid: Dykinson. 1998, 388p.
- ALONSO MURILLO, Felipe. Infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En MERINO JARA, Isaac (Dir.); CALVO VÉRGEZ, Juan (Coord.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial, 2016, pp. 283-315.
- AMORÓS RICA, Narciso. La elusión y la evasión tributaria. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1965, Vol. XV, N^o 59, pp. 573-620.
- ANEIROS PEREIRA, Jaime. El elemento subjetivo de las infracciones tributarias y sus consecuencias en la aplicación del Derecho Sancionador. *Quincena Fiscal*. 2011, N^o 21, pp. 47-66.
- ANGUITA OYARZÚN, Christian. La cláusula general antielusión chilena y su inspiración en la legislación española: una visión comparada. *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*. 2017, N^o 1, pp. 3-15.
- *Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea*. Madrid: Agencia Estatal de Administración Tributaria. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Instituto de Estudios Fiscales. 2017, 180p.
- ARANCIBIA MADRIAGA, Tamara. Análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en materia de sanciones administrativas. *Cuadernos del Tribunal Constitucional*. 2015, N^o 58, 80p.
- ARIAS CAÑETE, Miguel. Fraude de ley y economía de opción. En VVAA. *Estudios de Derecho Tributario*. Vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1979, pp. 501-537.
- ARIAS VELASCO, José. Dictamen sobre el fraude de ley tributaria y figuras afines en su aplicación a un caso concreto. *Revista Técnica Tributaria*. 1994, N^o 24, pp. 19-44.
- Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000. *Quincena Fiscal*. 2001, N^o 7, pp. 11-16.

- ARÓSTICA MALDONADO, Iván. Algunos problemas del Derecho administrativo penal. *Revista de Derecho (Universidad de Concepción)*. 1987, Año LV, N° 182, pp. 71-81.
- ASCARELLI, Tullio. *Saggi Guiridici*. Milano: Giuffrè Editore, 1949, 474p.
- ASTE MEJÍAS, Christian. *Curso sobre Derecho tributario y Código Tributario*. Tomo I. 7ª edición. Santiago: Thomson Reuters, 2016, 707p.
- *Reforma tributaria. Comentada y explicada*. Santiago: Legal Publishing, 2015, 522p.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª edición. São Paulo: Coleção ESTUDOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 1999, 182p.
- ATIENZA RODRÍGUEZ, Manuel. *Sobre la analogía en el Derecho. Ensayo de análisis de un razonamiento jurídico*. Madrid: Civitas, 1986, 187p.
- ATIENZA, Manuel; RUIZ MANERO, Juan. Ilícitos atípicos. *Sobre el abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta, 2000, 133p.
- AVILÉS HERNÁNDEZ, Víctor Manuel. *Legalidad tributaria y mecanismos anti elusión*. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2014, 264p.
- BACIGALUPO SAGGESE, Silvina. Principio de Legalidad y fraude a la ley. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2005, N° 71, pp. 201-216.
- BÁEZ MORENO, Andrés. Algunas reflexiones sobre la prohibición de analogía en Derecho Tributario. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dir.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 453-471.
- *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, 236p.
- BAGO ORIA, Blanca. Dos visiones de la causa jurídica: el derecho fiscal y el derecho privado. *Anuario de Derecho Civil*. 2010, Tomo 63, N° 3, pp. 1285-1319.
- BALBONTIN GUBBINS, Carlos. Fraude a la ley. Una conducta frecuente. *Revista del Abogado*. 2015, N° 63, pp. 16-17.

- BARREDA LARREA, Francisco Javier. Legítima razón de negocios y juicio de Coca-Cola Embonor S.A. con SII. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 10, pp. 261-284.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de Derecho tributario*. Trad. de Fernando Vicente-Arche Domingo. Vol. I. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, 335p.
- BERMÚDEZ SOTO, Jorge. *Derecho administrativo general*. 3ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2014, 794p.
- Elementos para definir las sanciones administrativas. *Revista chilena de derecho*. 1998, número especial, pp. 323-334.
- Biblioteca del Congreso Nacional de Chile. Opiniones sobre la constitucionalidad e inconstitucionalidad de las medidas contra la elusión contenidas en el Proyecto de Ley de Reforma Tributaria (2014), de 21 de abril de 2014 [en línea. Consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en: <https://www.camara.cl/pdf.aspx?prmID=615&prmTIPO=MANDATOANTECEDENTE>, 11p.
- BLANCHE REYES, Christian. La reforma tributaria 2014. Las nuevas medidas de control y el debido proceso. *Revista del Abogado. Colegio de Abogados de Chile*. 2014, N° 61, pp. 9-11.
- BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro. El régimen jurídico de la asesoría fiscal en Estados Unidos. *Crónica Tributaria*. 2003, N° 109, pp. 37-47.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema di Diritto delle Imposte*. Trad. de Francesco Forte. Milano: Guiffirè, 1954, 497p.
- BOBBIO, Norberto. Normas primarias y normas secundarias. En *Contribución a la teoría del Derecho*. Trad. de Alfonso Ruiz Miguel. Valencia: Fernando Torres, 1980, pp. 317-332.
- *Teoría General del Derecho*. Trad. de Eduardo Rozo Acuña. Madrid: Debate, 1996, 278p.
- BOETSCH GILLET, Cristián. *La buena fe contractual*. Santiago: Ediciones UC, 2015, 188p.
- *La norma general anti elusión. Análisis desde la perspectiva del Derecho privado*. Santiago: Ediciones UC, 2016, 265p.

- BOETTINGER PHILIPPS, Camila. El derecho administrativo sancionador en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Actualidad Jurídica*. 2009, Tomo II, N° 20, pp. 577-596.
- BOFILL GENZSCH, Jorge. Estructuras de imputación y prevención de delitos al interior de la persona jurídica. En WILENMANN VON BERNATH, Javier. *Gobiernos corporativos. Aspectos esenciales de las reformas a su regulación*. Santiago: Legal Publishing, 2011, pp. 175-195.
- BRAITHWAITE, John. *Markets in Vice Markets in Virtue*. New York: Oxford University Press, 2005, 236p.
- BRZOVIC GONZÁLEZ, Franco. Evasión y Elusión Tributaria. *Revista de Derecho (Universidad Finis Terrae)*. 2003, N° 7, pp. 347-363.
- Ley de Evasión y Elusión Tributaria. *Revista de Derecho (Universidad Finis Terrae)*. 2001, N° 5, pp. 53-62.
- BURLADA ECHEVESTE, José Luis. El fraude de ley en el Derecho Tributario. *Quincena Fiscal*. 2006, N°s 7-8, pp. 9-59.
- CALATAYUD PRATS, Ignacio. Comentarios al artículo 15 de la nueva Ley General Tributaria. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Hacienda Canaria*. 2004, N° 10, pp. 7-33.
- CALDERÓN CARRERO, José Manuel; RUIZ ALMENDRAL, Violeta. La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”. *Quincena Fiscal*. 2010, N° 15-16, pp. 37-69.
- CALVO ORTEGA, Rafael. La presunción de buena fe en los sujetos pasivos. En CALVO ORTEGA, R.; CHECA GONZÁLEZ, C. (Coords.). *Derechos y garantías de los contribuyentes (Estudio de la nueva Ley)*. Valladolid: Lex Nova, 1998, pp. 563-583.
- Ordenamiento Tributario. En CALVO ORTEGA, Rafael (Dir.); TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Thomson Civitas, 2004, pp. 13-73.
- CALVO VÉRGEZ, Juan. Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria? *Crónica Tributaria*. 2007, N° 123, pp. 11-39.

- La reforma de la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria acometida por la Ley 34/2015. En MERINO JARA, Isaac (Dir.); CALVO VÉRGEZ, Juan (Coord.). *Estudios sobre la reforma de la Ley General Tributaria*. Barcelona: Huygens Editorial, 2016, pp. 25-60.
- CAMACHO CEPEDA, Gladys. La legitimidad de la potestad administrativa sancionadora. *Revista de Derecho Público*. 2007, Tomo II, Vol. 69, pp. 9-23.
- CÁMARA BARROSO, María del Carmen. Normativa doméstica y era *post-BEPS*: ¿hacia dónde vamos? En GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *IV Encuentro de Derecho financiero y tributario. (3ª parte)*. Doc. N° 15/2016. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 21-28.
- CANO CAMPOS, Tomás. La analogía en el Derecho administrativo sancionador. *Civitas. Revista Española de Derecho Administrativo*. 2002, N° 113, pp. 51-85.
- CARRASQUER CLARI, María Luisa. El “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. *Tribuna Fiscal*. 2003, N° 158, pp. 99-110.
- El «negocio indirecto»: ¿mecanismo antiabuso o falacia jurídica? *Quincena Fiscal*. 2014, N° 13, pp. 87-101.
- *El problema del fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2002, 399p.
- Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fiscal». *Carta Tributaria. Revista de opinión*. 2016, N° 13, pp. 39-44.
- CASADO OLLERO, Gabriel *et al.* *Cuestiones tributarias prácticas*. 2ª edición. Madrid: La Ley, 1990, pp. 81-96.
- CASADO OLLERO, Gabriel. El principio de capacidad y control constitucional de la imposición indirecta (II). El contenido constitucional de la capacidad económica. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1982, N° 34, pp. 185-235.
- CASTRO MORENO, Abraham. *Elusiones fiscales atípicas*. Barcelona: Atelier, 2008, 191p.
- CATTANEO ESCOBAR, Isafás; BURGOS ARREDONDO, Jorge. Aplicación de la norma general antielusión en Chile. *Revista de Administración tributaria CIAT/AEAT/IEF*. 2016, N° 41, pp. 1-15.

- Elusión tributaria. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2017, N° 17, pp. 227-252.
- CAZORLA PRIETO, Luis María. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 16ª edición. Cizur Menor: Aranzadi, 2016, 706p.
- CEREZO MIR, José. Límites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo. *Anuario de derecho penal y ciencias penales*. 1975, Tomo 28, Fasc. 2, pp. 159-175.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. El fraude de ley tributaria. En CHECA GONZÁLEZ, Clemente *et al. La reforma de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Editorial Lex Nova, 1996, pp. 65-102.
- La crisis del principio de reserva de ley en materia tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2010, N° 145, pp. 5-40.
- CHEVALIER, Jean Pierre. L'esperienza francese. En DI PIETRO, Adriano (Dir.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè Editore, 1999, pp. 5-32.
- CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio. Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2002, Año XII, N° 551, pp. 1-4.
- Fraude a la Ley Tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo) (LA LEY 1350/2005). *Diario La ley*. 2005, Tomo 4, N° 6296, pp. 1313-1321.
- Una cierta incompatibilidad conceptual. «Vacatio legis» y norma penal favorable. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, Año XIII, N° 604, pp. 5-6.
- CIPOLLINA, Silvia. *La legge civile e la legge fiscale. Il problema dell'elusione fiscale*. Padova: CEDAM, 1992, 271p.
- CLAVERÍA GONSÁLBEZ, Luis Humberto. *La causa del contrato*. Zaragoza: Publicaciones del Real Colegio de España, 1998, 319p.
- COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio). *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1984, N° 44, pp. 485-536.
- Comisión para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. *Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General*

- Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2003, 107p.
- Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria. *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Ministerio de Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda, 2001, 240p.
- Comunicado del Cabo. *Cuarta Reunión del Foro OCDE de Administración Tributaria*. Enero 10-11 de 2008, 9p.
- Consejo de Estado. Dictamen N° 130/2015 al Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 9 de abril. 127p.
- Dictamen N° 1403/2003 al Anteproyecto de Ley General Tributaria, de 22 de mayo, 117p.
- Consejo de Redacción de «Tribuna Fiscal». La reforma de la Ley General Tributaria. *Tribuna Fiscal*. 1995, N° 60, pp. 7-36.
- Consejo General del Poder Judicial. Informe al Anteproyecto de la Ley de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 30 de septiembre de 2014, 37p.
- CONSOLO, Giovanni XII. La sanzionabilità amministrativa dell'abuso del diritto fiscale nella nuova clausola generale. En GLENDI, Cesare; CONSOLO, Claudio; CONTRINO, Angelo. *Abuso del Diritto e novità sul processo tributario. Commento al D.LGS. 5 agosto 2015, N. 128 e al D.LGS.24 settembre 2015, N. 156*, Milano: Wolters Kluwer, 2016, pp. 58-64.
- CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor. «Prólogo» obra VVAA, MIR PUIG, Santiago; CORCOY BIDASOLO, Mirentxu; GÓMEZ MARTÍN, Víctor (Dirs.); HORTAL IBARRA, Juan Carlos; VALIENTE IVAÑEZ, Vicente (Coords.). *Responsabilidad de la Empresa y Compliance. Programas de prevención, detección y reacción penal*. Madrid: EDISOFER S.L. Libros jurídicos, 2014, pp. XIX-XXVI.
- CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno*. Santiago: La Ley, 2014, 437p.
- Las normas administrativas y el sistema de fuentes. *Revista de Derecho (Universidad Católica del Norte)*. 2010, Año 17, N° 1, pp. 21-50.

- CORDERO VEGA, Luis. *Lecciones de Derecho administrativo*. Santiago: Legal Publishing, 2015, 786p.
- CORTÉS DOMÍNGUEZ, Matías. *Ordenamiento tributario español*. Madrid: Civitas, 1985, 525p.
- CROS GARRIDO, José. El fraude de ley en el ámbito tributario. *Impuestos: Revisa de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1998, N° 1, pp. 473-493.
- CUEVAS OZIMICA, Alberto. Interpretación administrativa de las disposiciones tributarias. En VVAA. *La facultad interpretativa del SII y los cambios de criterio*. Santiago: Instituto Chileno de Derecho Tributario, 2013, pp. 69-133.
- CURY URZÚA, Enrique. Algunas reflexiones sobre la relación entre penas penales y administrativas. *Boletín de Investigaciones (Pontificia Universidad Católica de Chile)*. 1979-1980, Año VI-VII, N° 44-45, pp. 86-94.
- *Derecho penal. Parte general*. 8ª edición. Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, 2005, 812p.
- DE CASTRO, Federico. *El negocio jurídico*. Madrid: Editorial Civitas S.A., 1997 (reimpresión), 550p.
- Notas sobre las limitaciones intrínsecas de la autonomía de la voluntad. *Anuario de Derecho Civil*. 1982, Tomo XXXV, Fascículo IV, pp. 987-1085.
- DE RIVACOBBA, Manuel. Introducción al estudio de los principios cardinales del Derecho penal. *Revista de Derecho y Jurisprudencia y Gaceta de los Tribunales*. 1998, Tomo XCV, N° 3, pp. 103-114.
- Declaración Final de Seúl. Tercera Reunión del Foro OCDE sobre Administración Tributaria. Seúl: 14-15 septiembre 2006, 8p.
- DELGADO GONZÁLEZ, Antonio Francisco. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley y la simulación en la nueva Ley General Tributaria. *Carta Tributaria*. 2004, N° 11, pp. 1-16.
- DELGADO PACHECO, Abelardo. *Las normas antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Cizur Menor: Aranzadi, 2004, 440p.

- DÍEZ DUARTE, Raúl. *La Simulación de Contrato en el Código Civil Chileno. Teoría Jurídica y Práctica Forense*. 3ª edición. Santiago: Editorial Metropolitana, 2014, 339p.
- DÍEZ-PICAZO, Luis. «Prólogo» obra de WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Trad. de Luis Díez-Picazo. Madrid: Editorial Civitas, 1982, 98p.
- *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*. Vol. I. Introducción. Teoría del contrato. 6ª edición. Cizur Menor: Thomson. Civitas, 2007, 657p.
- *La doctrina de los actos propios. Un estudio crítico sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. 2ª edición. Cizur Menor: Civitas 2014, 997p.
- DUCCI CLARO, Carlos. *Interpretación Jurídica*. 3ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, 266p.
- DUMAY, Alejandro. *El delito tributario*. Concepción: Ediciones Samver, sin año, 333p.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio. *Los motivos económicos válidos como técnica contra la elusión fiscal: economía de opción, autonomía de la voluntad y causa en los negocios*. Cizur Menor: Aranzadi, 2007, 431p.
- DWORKIN, Ronald. *Los derechos en serio*. Barcelona: Editorial Ariel, S.A., 1997, 509p.
- ELLIFFE, Craig. Policy forum: New Zealand's General Anti-Avoidance Rule – A triumph of flexibility over certainty. *Canadian Tax Journal*. 2014, N° 62:1, pp. 147-164.
- ENDRESS G., Sergio. Naturaleza de las infracciones y sanciones tributarias. *Gaceta Jurídica*. 1996, N° 191, pp. 23-35.
- ESCLASSAN, Marie-Christine. Justice fiscale et abus de droit : Réflexions sur la dynamique de la notion d'abus de droit en droit fiscal français. *Revue française de finances publiques*. 2013, N° 124, pp. 85-94.
- ESCRIBANO LOPEZ, Francisco. Sobre el proyecto de ley de modificación parcial de la LGT. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2015, N° 166, pp. 13-28.
- El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En HINOJOSA TORRALVO, Juan José (Dir.); LUQUE MATEO, Miguel Ángel (Coord). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, 2012, pp. 127-151.

- La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2005, N° 272, pp. 53-102.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto. Artículo 24. En ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel (Dir.). *La Reforma de la Ley General Tributaria. (Análisis de la Ley 25/1995 de 20 de julio)*. Barcelona: Cedecs Editorial, 1995, pp. 25-45.
- ESEVERRI, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan. *Temas prácticos de Derecho financiero (Parte general)*. 6ª edición. Granada: Editorial Comares, 2000, 830p.
- ETCHEBERRY, Alfredo. *Derecho penal. Parte General*. Tomo I. 3ª edición. Santiago: Editorial Jurídica, 1999 (reimpresión), 361p.
- EVANS DE LA CUADRA, Enrique; EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los tributos ante la Constitución*. 1ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1997, 183p.
- EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio. *Los Tributos en la Constitución*. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2010, 203p.
- EY Abogados. *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2015, 99p.
- FAIÑA MEDIN, José. La interpretación económica de las leyes y el fraude a la ley fiscal. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1975, N° 115, pp. 169-185.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón. Calificación del hecho imponible y simulación. *Quincena Fiscal*. 1996, N° 11, pp. 5-7.
- *Derecho financiero y tributario (parte general)*. 5ª edición. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho, Universidad Complutense Madrid, 2016, 457p.
- El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley. *Quincena Fiscal*. 2003, N°s 6-7, pp. 5-8.
- El expediente especial de fraude de ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica. *Quincena Fiscal*. 2002, N° 21, pp. 5-9.
- El fraude a la ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005. *Quincena Fiscal*. 2005, N° 12-13, pp. 5-9.

- El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC. *Quincena Fiscal*. 1995, N° 17, pp. 5-15.
 - El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura. *Quincena Fiscal*. 1995, N° 18, pp. 5-10.
 - El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de «lex certa» en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000. *Quincena Fiscal*. 2001, N° 1, pp. 5-6.
 - El fraude de ley y el IVA (STJCE Halifax, de 21 febrero 2006): la imposibilidad de sancionar y la necesidad de tener en cuenta el IVA soportado. *Quincena Fiscal*. 2006, N° 6, pp. 5-11.
 - Interpretación económica y seguridad jurídica. *Crónica Tributaria*. 1993, N° 68, pp. 25-31.
 - La abstracción «tributaria» de la causa y la presunción de validez de los actos o negocios gravados. *Quincena Fiscal*. 2010, N° 8, pp. 7-10.
 - La Administración tributaria: ¿aplicar la ley o legislar? *Quincena Fiscal*. 1995, N° 9, pp. 5-7.
 - Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de ley. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1999, N° 104, pp. 707-721.
- FAÚNDEZ UGALDE, Antonio. Problemas de aplicación de las normas antielusión. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2016, N° 15, pp. 101-122.
- Reorganización empresarial y planificación tributaria. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 11, pp. 173-187.
- FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, Miguel Ángel. Principios constitucionales de proporcionalidad y justicia en materia tributaria. *Revista Chilena de Derecho*. 2000, Vol. 27, N° 2, pp. 357-371.
- FERRAJOLI, Luigi. *Derecho y razón. Teoría del garantismo penal*. Trad. de Perfecto Andrés Ibáñez; Alfonso Ruiz Miguel; Juan Carlos Bayón Mohino; Juan Terradillos Bosaco; Rocío Cantarero Bandrés. Valladolid: Trotta, 1995, 991p.

- FERRARA, Francisco. *La simulación de los Negocios Jurídicos*. Trad. de Rafael Atard y Juan A De la Puente. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privad, 1960, 462p.
- FERREIRO LAPATZA José Juan. «Prólogo» obra de GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pp. 7-16.
- ¿Estatuto del contribuyente o estatuto de la administración tributaria? *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 195-209.
- *Curso de Derecho Financiero Español. Instituciones*. 25ª edición. Madrid: Marcial Pons, 2006, 598p.
- Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. *Quincena Fiscal*. 2001, N° 8, pp. 9-24.
- El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2003, N° 11, pp. 9-13.
- El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Crónica Tributaria*. 1993, N° 68, pp. 45-54.
- Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente. *Quincena Fiscal*. 2003, N° 1, pp. 9-12.
- La clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1998, N° 100, pp. 549-557.
- *La nueva Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)*. Madrid: Marcial Pons, 2004, 327p.
- Legalidad, anti elusión y pacto en el ordenamiento tributario. En ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César; GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio; RAMALLO MASSANET, Juan; LEJEUNE VALCÁRCCEL, Ernesto; YÁBAR STERLING, Ana, (Coords.). *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, 2007, pp. 355-357.
- Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 1995, N° 17, pp. 17-19.
- FISCHER, Peter. L'esperienza tedesca. En DI PIETRO, Adriano (Dir.). *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè Editore, 1999, pp. 203-249.

- FLORES RIVAS, Juan Carlos. Límites Constitucionales de las Facultades Interpretativas de los Organismos de la Administración. *Revista de Derecho Público*. 2007, Tomo II, Vol. 69, pp. 60-84.
- FONSECA CAPDEVILA, Enrique. Los negocios anómalos ante el Derecho tributario: perspectiva de futuro. *Crónica Tributaria*. 2001, N° 100, pp. 97-117.
- FREEDMAN, Judith. Finance Act 2016 notes: section 158: general anti-abuse rule: penalty. *British Tax Review*. 2016, N° 5, [en línea Westlaw UK. Consulta: 18 de febrero de 2018], pp. 1-2.
- FUEYO LANERI, Fernando. El fraude a la ley. *Revista de Derecho y Jurisprudencia*. 1991, Tomo LXXXVIII, N° 2, pp. 25-49.
- GAMMIE, Malcolm. Finance (No. 2) Act 2017 Notes: Section 65 and Schedule 16: penalties for enablers of defeated tax avoidance. *British Tax Review*. 2017, N° 5, [en línea Westlaw UK. Consulta: 15 de febrero de 2018], pp. 1-4.
- GÁRATE, Cristián. La legítima razón. *Cuadernos de Extensión Jurídica*. 2015, N° 26, pp. 179-220.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime. Una nueva ley general tributaria. Problemas constitucionales. En VVAA. *Garantías Constitucionales del contribuyente*. 2ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, pp. 95-126.
- GARCÍA BERRO, Florián. Los anteproyectos para la reforma tributaria. Más sombras que luces. *Revista Española de Derecho Financiero*. 2014, N° 163, pp. 11-39.
- Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2010, N° 145, pp. 41-95.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. El problema jurídico de las sanciones administrativas. *Civitas. Revista española de Derecho Administrativo*. 1976, N° 10, pp. 399-430.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo; FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo II. 14ª edición. Cizur Menor: Civitas, 2015, 751p.
- GARCÍA ESCOBAR, Jaime. La naturaleza jurídica de la elusión tributaria. *Revista de Derecho (Consejo de Defensa del Estado)*. 2005, N° 13, pp. 123-140.

- GARCÍA ESCOBAR, Jaime; ÁLVAREZ MAYA, Carolina. Análisis de algunos aspectos de una rabiosa reforma stalinista: la cláusula general antielusiva y la sanción que supone el artículo 100 bis del Código Tributario. *Revista Actualidad Jurídica (Universidad del Desarrollo)*. 2014, N° 30, pp. 49-78.
- GARCÍA GÓMEZ DE MERCADO, Francisco. *Sanciones administrativas*. Garantías, derecho y recursos del presunto responsable. 4ª edición. Granada: Comares, 2017, 329p.
- GARCÍA NOVOA, César. *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons, 2012, 351p.
- El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la posibilidad de sancionarlo. En PATÓN GARCÍA, Gemma (Coord.). *La nueva tributación tras la reforma fiscal*. Madrid: CISS, 2016, pp. 199-244.
- El fraude de ley del art. 24 de la LGT de 1963; diversas cuestiones en relación con operaciones de segregación de fincas. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2004-I, pp. 2315-2328.
- *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, 303p.
- *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2004, 452p.
- La imposibilidad de sancionar penalmente conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo). *Revista Técnica Tributaria*. 2005, N° 70, pp. 113-151.
- La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2003, N° 8, pp. 9-26.
- GETHING, Heather; SILVERMAN, Andrew. What Canada's GAAR experience can tell us about new UK rules. *International Tax Review*. 2013, Vol. 24, pp. 56-58.
- GIANNINI, Achille Donato. *Instituciones de Derecho tributario*. Trad. de Fernando Sainz de Bujanda. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1956, 605p.
- GIMBERNAT ORDEIG, Enrique. A vueltas con la imputación objetiva, la participación delictiva, la omisión impropia y el Derecho penal de la culpabilidad. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*. 2013, Vol. LXVI, pp. 33-87.

- *Autor y cómplice en el derecho penal*. Madrid: Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de publicaciones e intercambio, 1966, 349p.
- *Concepto y método de la ciencia del derecho penal*. Madrid: Tecnos, 1999, 123p.
- GIULIANI FONROGUE, Carlos. *Derecho financiero*. 5ª edición. Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Óscar Asorey. Volumen I. Buenos Aires: Depalma, 607p.
- GODOI, Marciano S. *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2005, 292p.
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio. El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1997, Vol. XLVII, N° 246, pp. 837-882.
- GÓMEZ MOURELO, Caridad. La aplicación de los tributos. En GÓMEZ MOURELO, Caridad (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria comentada*. Madrid: La Ley, 2004, pp. 523-609.
- GÓMEZ TOMILLO, Manuel; SANZ RUBIALES, Íñigo. *Derecho administrativo sancionador. Parte general*. 4ª edición. Cizur Menor: Aranzadi, 2017, 1037p.
- GÓMEZ VERDESOTO, Marta. El fraude a la ley tributaria: su nueva regulación en el artículo 24 de la Ley General Tributaria y su previsible desarrollo reglamentario. *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1997, N° 1, pp. 92-103.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Elcano: Aranzadi S.A., 2001, 490p.
- GONZÁLEZ MÉNDEZ, Amelia. *Buena fe y derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2001, 207p.
- GONZÁLEZ ORRICO, Jaime Andrés. Notas sobre el procedimiento para declarar la existencia de abuso o simulación en el Proyecto de Reforma Tributaria (boletín 9290-05). *Revista Actualidad Jurídica (Universidad del Desarrollo)*. 2014, N° 30, pp. 79-108.
- Reflexiones en torno a la potestad de la administración tributaria para la calificación de hechos, actos o negocios jurídicos. *Revista Actualidad Jurídica (Universidad del Desarrollo)*. 2015, N° 32, pp. 227-243.

- *Tópicos de Derecho tributario. Potestad de calificación, inadmisibilidad probatoria y compensación*. Santiago: Librotecnia, 2015, 255p.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Manuel. *El fraude de ley en materia tributaria*. Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1993, 84p.
- GONZÁLEZ SOLAR, Martín. *Es legítima la absorción de utilidades por empresas en pérdidas*. Memoria para acceder al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor guía Rodrigo Benítez Córdoba. Santiago: Universidad Jesuita Alberto Hurtado, 2006, 70p.
- GORJÓN PALENZUELA, Juan Francisco. Fraude a la ley tributaria. *Crónica Tributaria*. 1978, N° 27, pp. 39-48.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel. *Presunciones y figuras afines en el impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Granada: Comares, 2016, 144p.
- GUZMÁN DALBORA, José Luis. *La pena y la extinción de la responsabilidad penal*. Santiago: Legal Publishing, 2008, 327p.
- GUZMÁN, Juan Andrés; ROJAS, Jorge. *Empresarios zombies. La mayor elusión tributaria de la elite chilena*. Santiago: Catalonia, 2017, 190p.
- HART, H. L. A. *El concepto de Derecho*. Trad. de Genaro R. Carrió. 2ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1992 (reimpresión), 332p.
- HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Trad. de la tercera edición de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid: Marcial Pons, 2005, 425p.
- HERNÁNDEZ BASUALTO, Héctor. Actividad administrativa, procedimiento sancionatorio-administrativo y proceso penal: algunas necesidades de coordinación legal. En ARANCIBIA MATTAR, Jaime; ALARCÓN JAÑA, Pablo (Coords.). *Sanciones administrativas. X Jornadas de Derecho administrativo*. Santiago: Legal Publishing, 2014, pp. 567-586.
- La introducción de la responsabilidad penal de las personas jurídicas en Chile. *Política Criminal*. 2010, Vol. 5, N° 9, pp. 207-236.

- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, 558p.
- HERRERA MOLINA, Pedro M. *Fiscalidad de los actos ilícitos (la antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria)*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, 270p.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel. La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué llamamos conflicto cuando queremos decir fraude? *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, N° 593, pp. 1-4.
- HERRERO MADARIAGA, Juan. El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1976, N° 10, pp. 319-334.
- HERRERO MOLINA, Pedro M.; MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. El fraude a la ley tributaria en el Derecho español. En SOLER ROCH, María Teresa; SERRANO ANTÓN, Fernando (Dirs.). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, pp. 19-57.
- Historia de la Ley N° 19.738 [en línea. Consulta 5 de marzo de 2017]. Disponible en http://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/6039/HLD_6039_9ffd40617cd5d85d61c9a58fb036b1b4.pdf, 255p.
- Historia de la Ley N° 19.911 [en línea. Consulta: 22 de diciembre de 2017]. Disponible en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/5814/>, 425p.
- Historia de la Ley N° 20.780 [en línea. Consulta: 10 de agosto de 2015]. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>, 4877p.
- Historia de la Ley N° 20.899 [en línea. Consulta: 12 de febrero de 2016]. Disponible en <http://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4829/.103.>, 769p.
- HMRC. *Draft Guidance: Penalties for enablers of defeated tax avoidance*, 2017, 61p. Dirección General de Tributos. Memoria del análisis del impacto normativo del proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, p. 6
- *General anti abuse rule (GAAR) guidance (With effect from 31 March 2017 - not subject to GAAR Advisory Panel approval). Part E – GAAR procedure 2*, 36p.

- *General Anti Abuse Rule (GAAR) Guidance. Parts A, B y C*. 2015, 34p.
- HOBBS, Thomas. *Leviatán. O la materia, forma y poder de una república, eclesiástica y civil*. México: Fondo de Cultura Económica, 1994 (2ª reimpresión), 580p.
- HUERGO LORA, Alejandro. *Las sanciones administrativas*. Madrid: Iustel, 2007, 470p.
- Institute for Fiscal Studies. *Tax Avoidance*. London, 1997, 63p.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible*. 2ª edición. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1971, 238p.
- JELLINEK, Georg. Injustos absoluto y relativo. Trad. de José Luis Guzmán Dalbora. *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*. 2008, N° 10, pp. 1-8.
- JOSHI JUBERT, Ujalda. *La doctrina de la “actio libera in causa”. (Ausencia de acción o inimputabilidad provocada por el sujeto)*. Barcelona: Bosch, 444p.
- JUNOY PINTOS, Roberto. Disposiciones generales del ordenamiento tributario. En GÓMEZ MOURELO, Caridad (Coord.). *La nueva Ley General Tributaria comentada*. Madrid: La Ley, 2004, pp. 65-109.
- KELSEN, Hans. *Teoría pura del Derecho*. Trad. de Moisés Nilve. 4ª edición. Buenos Aires: Eudeba, 2000, 183p.
- KORNPBST, Emmanuel. *La notion de bonne foi application au droit fiscal français*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1980, 409p.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario. Parte General*. Trad. a la tercera edición de Perfecto Yebra Martul-Ortega y Miguel Izquierdo Macías-Picavea. Madrid: Editorial de Derecho Financiero. Editoriales de Derecho Reunidas, 1978, 651p.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión. En AMATUCCI, Andrea (Dir.). *Tratado de Derecho tributario*. Tomo II. Bogotá: Temis, 2001, pp. 589-607.
- LACROIX, Denis. GAAR: Observations on the concept of abuse. *Canadian Tax Journal*. 2013, N° 61, pp. 181-194.
- LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión Europea. *Quincena Fiscal*. 2011, N° 21, pp. 87-132.

- LARENZ, Karl. *Derecho de las obligaciones*. Trad. de Jaime Santos Briz. Tomo I. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1958, 542p.
- *Derecho justo. Fundamentos de ética jurídica*. Trad. de Luis Díez-Picazo. Madrid: Civitas, 1985 (reimpresión 1990), 202p.
- *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel Derecho, 1994, 536p.
- LARRAZ, José. *Metodología aplicativa del derecho tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1952, 244p.
- LETELIER WARTENBERG, Raúl. Contra la confianza legítima como límite a la invalidación de actos administrativos. *Revista Chilena de Derecho*. 2014, Vol. 41, N° 2, pp. 609-634.
- Garantías penales y sanciones administrativas. *Política Criminal*. 2017, Vol. 12, N° 24, pp. 622-689.
- LI, Jinyan. Tax Transplants and Local Culture: A Comparative Study of the Chinese and Canadian GAAR. *Theoretical Inquiries*. 2010, pp. 655-685.
- LINARES GIL, Máximo I. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *InDret*. 2004, Working Paper N° 225, 16p.
- LONDOÑO MARTÍNEZ, Fernando. Tipicidad y legalidad en el derecho administrativo-sancionatorio. *Revista de Derecho (Universidad Austral)*. 2014, Vol. 27, N° 2, pp. 147-167.
- LONZA VALLEJOS, Luz María. *Análisis del nuevo artículo 100 bis del Código Tributario a la luz de los principios y derechos constitucionales*. Memoria para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor guía: Víctor Manuel Avilés Hernández. Santiago: Universidad de Chile, 2016, 203p.
- LÓPEZ GETA, José María. Por fin la Ley 34/2015, de reforma de la Ley General Tributaria. *Carta Tributaria. Revista de Documentación*. 2015, N° 7, pp. 5-10.
- LÓPEZ LÓPEZ, Hugo. *El principio de culpabilidad en materia de infracciones tributarias*. Cizur Menor: Aranzadi, 2009, 372p.
- LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; BÁEZ MORENO, Andrés. Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales.

- Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas jurisprudencia.* 2004, N° 251, pp. 119-137.
- LÓPEZ MOLINO, Antonio María. Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28.2 de la L.G.T.). *Crónica Tributaria.* 1998, N° 85, pp. 159-188.
- LÓPEZ RIBAS, Silvia. Directiva contra las prácticas de elusión fiscal. *Carta Tributaria. Revista de Opinión.* 2016, N°s 17-18, pp. 11-17.
- LÓPEZ SANTA MARÍA, Jorge. *Los contratos. Parte general.* 5ª edición, actualizada por Fabián Elorriaga De Bonis. Santiago: Abeledo Perrot, 2010, 577p.
- LÓPEZ TELLO, Jesús. La «cláusula antiabuso» del anteproyecto de nueva Ley General Tributaria. *Actualidad Jurídica (Uría & Menéndez).* 2003, N° 5, pp. 45-56.
- LUCAS DURÁN, Manuel. El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte).* Doc. N° 13/2016, pp. 115-126.
- Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos.* 2016, N° 397, pp. 5-58.
- MACRORY, Richard B. *Regulatory Justice: Making Sanctions Effective. Final Report.* London, 2006, 130p.
- MAGASICH AIROLA, Álvaro Pablo. *La derrotabilidad, fraude de ley y cláusula general antielusiva. Análisis desde el Derecho tributario español y chileno.* Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política. Profesor guía: Joan-Francesc Pont Clemente. Barcelona: Universidad de Barcelona, 2016, 649p.
- MAÑALICH, Juan Pablo. El principio ne bis in idem frente a la superposición del derecho penal y el derecho administrativo sancionatorio. *Política criminal.* 2014, Vol. 19, N° 18, pp. 543-563.
- MARÍN BENÍTEZ, Gloria. *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario.* Valladolid: Lex Nova/Thomson Reuters, 2013, 376p.

- El concepto de planificación fiscal agresiva en BEPS: una visión comparada con los conceptos de abuso de Derecho de la Unión y Derecho español. En FERRERAS GUTIÉRREZ, Jorge Alberto; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo A. (Dirs.). *El plan de acción sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios (BEPS): G-20, OCDE y Unión Europea*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 2017, pp. 85-107.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier. La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley. *Crónica Tributaria*. 2002, N° 102, pp. 67-78.
- Materiales para una reflexión sobre el fraude a la ley tributaria. *Revista Técnica Tributaria*. 2002, N° 58, pp. 27-52.
- MARTÍN LÓPEZ, Jorge. La norma general antiabuso del Reino Unido. *Revista Española de Derecho Financiero*. 2014, N° 164, pp. 79-114.
- La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Crónica Tributaria*. 2017, N° 163, pp. 123-145.
- MARTÍN QUERALT, Juan *et al.* *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 27ª edición. Madrid: Tecnos, 2016, 946p. (También citada edición 12ª, de 2001).
- El principio de legalidad sancionadora... y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Crónica Tributaria. Revista de Opinión*. 2015, N° 9, pp. 91-92.
- MARTÍNEZ COHEN, Rafael. El error, la simulación, el fraude a la ley y el abuso de un derecho en el Derecho tributario chileno. *Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso)*. 2007, N° XXIX, pp. 351-378.
- MARTÍNEZ LOZANO, Juan Miguel. El conflicto en la aplicación de la norma. En GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. *VII Jornada metodológica de derecho financiero y tributario* Jaime García Añoveros. *Interpretación del derecho financiero y tributario. La asignatura de derecho financiero y tributario en los nuevos planes de estudio*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Doc. N°12/2011, pp. 415-425.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, Carlos. *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. 5ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015, 1031p.

- MASBERNAT MUÑOZ, Patricio. El principio de capacidad económica como principio jurídico material de la tributación: su elaboración doctrinal y jurisprudencial en España. *Revista Ius et Praxis*. 2010, Año 16, N° 1, pp. 303-332.
- Reglas y principios de justicia tributaria: aportes del Derecho español al Derecho comparado. *Revista de Derecho (Universidad Católica del Norte)*. 2013, Año 20, N° 1, pp. 155-191.
- MASSONE PARODI, Pedro. *Infracciones tributarias*. 2ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2010, 581p.
- *Principios de derecho tributario*. Tomo I. 4ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2016, 895p.
- MASTELLONE, Pietro. Fenomenologia dell'abuso del diritto tributario nella prospettiva comparata. *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*. 2014, N° 1, pp. 293-344.
- MATEU DE ROS, Rafael. Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. *Gaceta Fiscal*. 1996, N° 147, pp. 20-47.
- MATUS ACUÑA, Jean Pierre. Aspectos penales de la reforma tributaria. *Revista de Derecho (Escuela de Postgrado. Universidad de Chile)*. 2014, N° 6, pp. 261-268.
- MATUS FUENTES, Marcelo. La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. *Ius et praxis*. 2017, N° 1, año 23, pp. 67-90.
- MEDINA CEPERO, Juan Ramón. Líneas maestras de la nueva Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2004, N°s 13-14, pp. 45-55.
- MENDOZA ZÚÑIGA, Ramiro A. Acerca del principio general de intransmisibilidad de las multas (en particular cuando ellas no se encuentran ejecutadas). En VVAA. *Sanciones administrativas y derechos fundamentales: regulación y nuevo intervencionismo*. Conferencias. Santo Tomás de Aquino. Santiago: Academia de Derecho. Universidad Santo Tomás, pp. 127-153.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. Disposiciones generales del ordenamiento tributario. En VVAA. *Estudios de la Ley General Tributaria*. Valladolid: Landwell-Lex Nova, 2006, pp. 33-93.

- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro. El proyecto de Ley General Tributaria: Algunas reflexiones. *Lex Nova*. 2003, N° 33, pp. 24-25.
- La modificación parcial a la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2014, N° 14, pp. 13-18.
- MERINO JARA, Isaac. Infracciones y sanciones. En CHECA GONZÁLEZ, Clemente *et al.* *La reforma de la LGT*. Valladolid: Lex Nova, 1996, pp. 323-395.
- La regulación del conflicto de la aplicación de la norma tributaria tras la reforma de la LGT. GARCÍA-OVIES SARANDESES, Isabel; PEDREIRA MENÉNDEZ, José; SESMA SÁNCHEZ, Begoña (Dir.); CORDERO GONZÁLEZ, Eva María (Coord.). *Conflictos actuales en Derecho tributario. Homenaje a la profesora Doctora Manuela Fernández Junquera*. Cizur Menor: Aranzadi, 2017, pp. 173-203.
- MERKEL, Adolf. *Teoría general del Derecho Administrativo*. Edición al cuidado de José Luis Monereo Pérez. Granada: Editorial Comares S.A., 2004, 488p.
- MESONERO-ROMANOS, Julio. El fraude de ley en la Ley General Tributaria (algunos comentarios). *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1969, Vol. XIX, N° 80, pp. 357-377.
- MIR PUIG, Santiago. *Derecho penal. Parte general*. 10ª edición. Madrid: EDISOFER S.L., 2015, 861p.
- MONTECINOS ARAYA, Jorge. De la elusión y la evasión tributaria. *Revista de Derecho (Universidad de Concepción)*. 2000, Año LXVIII, N° 207, pp. 151-162.
- La potestad del Servicio de Impuestos Internos en materia de recalificación de los contratos. La línea divisoria entre la evasión y la elusión tributaria. *Revista de Derecho (Universidad de Concepción)*. 2004, Año LXXII, N° 215-216, pp. 351-356.
- MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. La reforma de la Ley General Tributaria. *Carta Tributaria. Revista de opinión*. 2015, N° 7, pp. 11-19.
- MORA LORENTE, Amparo. La inaplicación administrativa del fraude en materia tributaria. *Revista de Información Fiscal*. 2001, N° 45, pp. 81-122.
- MORALES PEÑA, Roberto. La imputación de responsabilidad penal a los órganos de las empresas, en relación con los presupuestos para que las acciones realizadas por personas individuales les puedan ser imputadas, cuando éstas exceden en el ámbito

- propio del giro de la empresa. *Revista Jurídica del Ministerio Público*. 2013, N° 55, pp. 93-108.
- MORENO REBATO, Mar. Circulares, instrucciones y órdenes de servicio: naturaleza y régimen jurídico. *Revista de Administración Pública*. 1998, N° 147, pp. 159-200.
- MORESO, José Juan; VILAJOSANA, Josep María. *Introducción a la teoría del derecho*. Madrid: Marcial Pons. 2004, 221p.
- MORÓN PÉREZ, María del Carmen. Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria. *Quincena Fiscal*. 2015, N° 22, pp. 149-163.
- NAVARRO EGEA, Mercedes. Motivos económicos válidos. *Cuaderno Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*. 2016, BIB 2016\80255, pp. 1-10.
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. *Análisis crítico de la norma general antielusión chilena*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Doc. N° 19/2016, 52p.
- NAVAS VÁZQUEZ, Rafael. Interpretación y calificación en Derecho tributario. En VVAA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 393-408.
- NIETO, Alejandro. *Derecho administrativo sancionador*. 5ª edición. Madrid: Tecnos, 2012, 611p.
- NOVOA MONREAL, Eduardo. *Curso de derecho penal chileno*. Tomo I. 3ª edición. Santiago: Editorial Jurídica, 2005, 585p.
- OCDE. *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Acción 12 – Informe final 2015. Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*. Paris: Éditions OCDE, 2016, 105p.
- *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: Éditions OCDE, 2013, 103p.
- *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: Éditions OCDE, 2013, 49p.
- *Study into the Role of Tax Intermediaries*. 2008, 88p.

- OLIVER CALDERÓN, Guillermo. *Retroactividad e irretroactividad de las leyes penales*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2007, 543p.
- ORDOWER, Henry. The culture of tax avoidance. *Saint Louis University Law Journal*. 2010, Vol. 55, pp. 47-128.
- ORTIZ CALZADILLA, Rafael S. En torno al fraude de ley en materia tributaria. *Crónica Tributaria*. 1981, N° 39, pp. 127-133.
- ORTÚZAR GJURANOVIC, Andrés. Modelo de atribución de responsabilidad penal en la Ley N° 20.393 que establece la responsabilidad penal de las personas jurídicas: ¿culpabilidad de la empresa, heterorresponsabilidad o delito de infracción de deber? *Revista de Estudios de la Justicia*. 2012, N° 16, pp. 195-257.
- OSORIO MORALES, Hugo; GONZÁLEZ ORRICO, Jaime. De la elusión. Aproximación teórica. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, pp. 15-67.
- La Cláusula Antielusiva en el Código Tributario. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, pp. 139-211.
- OSORIO MORALES, Hugo; VIDAL CHAVARRÍA, Vanesa. De la Elusión. Reacción Nacional. En VVAA. *Elusión. Un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Librotecnia, 2016, pp. 118-138.
- OSSANDÓN WIDOW, María Magdalena. *La formulación de tipos penales. Valoración crítica de los instrumentos de técnica legislativa*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2009, 633p.
- PADDOCK, Anita; OATES, Chris. Corporate Tax Self-Assessment Lessons from down Under. *International Tax Review*. 2003, Vol. 14, pp. 28-30.
- PALAO TABOADA, Carlos. ¿Existe el fraude a la ley tributaria? En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 89-115.
- Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 129-146.

- Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. En VVAA. *Estudios Jurídicos en homenaje al profesor Federico De Castro*. Vol. II. Madrid: Editorial Tecnos, 1976, pp. 377-426.
- Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 35-43.
- El atolladero del fraude a la ley tributaria. (Comentario a la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 9 de febrero de 2000). En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 117-128.
- El fraude a la ley en el Derecho tributario. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 21-33.
- El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del anteproyecto de la ley de modificación de la Ley General Tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero y Tributario*. 2015, N° 165, pp. 17-30.
- Fuentes del Derecho tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias. En PALAO TABOADA, Carlos (Coord.). *Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, pp. 49-84.
- La «elusión fiscal mediante sociedades». Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1978, N°s 15-16, pp. 775-790.
- La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 45-62.
- La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 147-174.
- Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 175-198.
- Los principios de capacidad económica e igualdad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 1995, N° 88, pp. 629-642.

- Normas anti-elusión en el Derecho interno español y en el Derecho comunitario Europeo. En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 255-274.
- The Spanish General Anti-Abuse Rule. *Bulletin for International Taxation*. 2016, Vol. 70, N° 8, pp. 474-480.
- Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario). En *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009, pp. 63-87.
- PAREJO ALFONSO, Luciano. «Prólogo» obra de CORDERO QUINZACARA, Eduardo. *Derecho administrativo sancionador. Bases y principios en el Derecho chileno*. Santiago: Legal Publishing, 2014, pp. 1-18.
- Algunas reflexiones sobre la necesidad de la depuración del status de la sanción administrativa. *Revista General de Derecho Administrativo*. 2014, N° 36, pp. 1-28.
- *Lecciones de Derecho Administrativo*. 8ª edición. Valencia: Tirant lo Blanch, 2016, 1111p.
- PATÓN GARCÍA, Gemma. Claves de fiscalidad internacional en América Latina: entre las recetas BEPS y el pragmatismo en la lucha contra la evasión fiscal. *Revista de la Facultad de Derecho de México*. 2017, Tomo LXVII, N° 269, pp. 83-106.
- PEÑA ALONSO, José Luis; CORCUERA TORRES, Amable. *La Reforma tributaria de la Ley General Tributaria*. Madrid: McGraw-Hill, 1995, 245p.
- PÉREZ ARRAIZ, Javier. El art. 15 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre). En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 507-527.
- *El fraude de ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1996, 196p.
- PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, José Luis. El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria. En VVAA, MARTÍN DÉGANO, Isidoro; VAQUERA GARCÍA, Antonio; MENÉNDEZ GARCÍA, Gerardo (Coords.). *Estudios de derecho financiero y tributario*

- en homenaje al profesor Calvo Ortega*. Tomo I. Valladolid: Lex Nova, 2005, pp. 151-167.
- El fundamento «ex-lege» de las obligaciones tributarias en los comportamientos con fraude a la ley. (En torno al nuevo artículo 24 de la L.G.T.). *Revista Técnica Tributaria*. 1995, N° 31, pp. 85-103.
- *Las ficciones en el Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1970, 206p.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis; GONZÁLEZ, Eusebio. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. 6ª edición. Madrid: Edersa, 1991, 379p.
- PÉREZ LUÑO, Antonio-Enrique. *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel Derecho, 1991, 118p.
- PÉREZ NIETO, Rafael. El conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria. Régimen vigente tras la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. El deber de contribuir *versus* recaudación y represión. En BOSCH CHOLDI, José Luis (Coord.) *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma*. Madrid: CISS, 2016, pp. 47-56.
- PÉREZ ROYO, Fernando. Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria. En VVAA. *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro-homenaje al Profesor Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pp. 367-391.
- *Derecho financiero y tributario. Parte general*. 26ª edición. Pamplona: Civitas Thomson Reuters, 2016, 607p (También edición 25ª, de 2015).
- El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España. (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC 10 de mayo de 2005). *Revista de Jurisprudencia española La Ley*. 2005, N° 3, pp. 1935-1941.
- L'esperienza spagnola. En DI PIETRO, Adriano. *L'elusione fiscale nell'esperienza europea*. Milano: Giuffrè Editore, 1999, pp. 171-201.
- La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. (Examen de casos recientes). *Quincena Fiscal*. 2005, N° 10, pp. 11-32.

- La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria. *Revista de Jurisprudencia española La Ley*. 2005, N° 5, pp. 1374-1476.
- *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1986, 440p.
- PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel. *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*. Pamplona: Aranzadi, 1996, pp. 45-66.
- PICÓ I JUNOY, Joan. *El principio de la buena fe procesal*. 2ª edición. España: Bosch, 2013, 477p.
- PISTONE, Pasquale. *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: CEDAM, 1995, 360p.
- La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del Derecho tributario global. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2016, N° 170, pp. 109-151.
- POLITOFF L., Sergio; MATUS A., Jean Pierre; RAMÍREZ G., María Cecilia. *Lecciones de Derecho penal chileno. Parte general*. 2ª edición. Santiago: Editorial Jurídica, 2003, 613p.
- PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006, 205p.
- *La simulación en la nueva LGT*. Madrid: Marcial Pons, 2006, 207p.
- Responsabilidad penal del asesor fiscal. *Revista Técnica Tributaria*. 2003, N° 63, pp. 71-136.
- PONT MESTRES, Magín. Aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario. *Revista Técnica Tributaria*. 1994, N° 24, pp. 67-87.
- POUND, Richard W. GAAR at 25: A trip down memory lane and charting an uncertain future. *Canadian Tax Journal*. 2013, N° 61, pp. 355-364.
- Protocolo de Acuerdo Por una Reforma Tributaria para un Chile más inclusivo, de fecha 8 de julio de 2014, [en línea. Consulta: 29 de diciembre de 2016]. Disponible en http://www.senado.cl/prontus_senado/site/artic/20140708/asocfile/20140708113305/protocolo_de_acuerdo___por_una_reforma_tributaria_para_un_chile_m__s_inclusivo.pdf, 11p.
- PUNTES, Antonio. El nuevo artículo 206 bis de la Ley General Tributaria y la eventual infracción tributaria en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma [en línea.

- Consulta: 30 de enero de 2018]. Disponible en <http://studylib.es/doc/4454437/el-nuevo-art%C3%ADculo-206-bis-de-la-ley-general-tributaria-y-la>, 3p.
- QUINTERO OLIVARES, Gonzalo. La autotutela, los límites al poder sancionador de la Administración pública y los principios inspiradores del Derecho penal. *Boletín de Información del Ministerio de Justicia*. 1991, N^{os} 1608-1610, pp. 4217-4241.
- RADBRUCH, Gustav. *Introducción a la filosofía del Derecho*. Trad. de Wenceslao Roces. México: Fondo de Cultura Económica, 1951 (reimpresión 1955), 181p.
- Leyes que no son derecho y derecho por encima de las leyes. En RADBRUCH, Gustav; SCHMIDT, Eberhard; WELZEL, Hans. *Derecho injusto y derecho nulo*. Trad. de José María Rodríguez Paniagua. Madrid: Aguilar, 1971, pp. 3-22.
- RECABARREN, Soledad. *Planificación Tributaria o fraude tributario*. Tesis para optar al grado de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales. Profesor guía: Rodrigo Valenzuela. Santiago: Universidad de Chile, 1992, 142p.
- Report by Graham Aaronson QC. *Gaar Study. A study to consider whether a general anti-avoidance rule should be introduced into the UK tax system*. London, 2011, 74p.
- Revenue Commissioners. *Guidance Notes on GAAR: The General Anti-Avoidance Rule & Protective notifications*. Ireland, 2016, 13p.
- RODRÍGUEZ ADRADOS, Antonio. El fraude a la ley (ensayo de una dirección pluralista). En VVAA. *El título preliminar del Código Civil*. Vol. I. Madrid: EDERSA, 1977, pp. 273-467.
- RODRÍGUEZ BEREIJO, Álvaro. El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2005, N^o 125, pp. 5-40.
- RODRÍGUEZ COLLAO, Luis. Bases para distinguir entre infracciones criminales y administrativas. *Revista de Derecho (Pontificia Universidad Católica de Valparaíso)*. 1987, N^o 11, pp. 117-163.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis. Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. 2015, N^o 7, pp. 41-46.

- ROMÁN CORDERO, Cristián. Derecho administrativo sancionador: “¿ser o no ser? He ahí el dilema”. En PANTOJA BAUZÁ, Rolando (Coord.). *Derecho administrativo 120 años de cátedra*. Santiago: Editorial Jurídica, 2008, pp. 107-139.
- ROMERO PLAZA, Carlos. La responsabilidad tributaria del asesor fiscal. *Revista Técnica Tributaria*. XXV Aniversario Especial. 2013, N° 100, pp. 97-115.
- ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de ley vence después de muerto. *El Fisco*. 2005, N° 111, pp. 4-5.
- *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho tributario*. 1ª edición. Madrid: Marcial Pons, 1994, 331p.
- ROSS, Alf. *Sobre el derecho y la justicia*. Trad. de Genaro R. Carrió. Buenos Aires: Editorial Universitaria, 1974, 375p.
- ROXIN, Claus; ARZT, Gunther; TIEDEMANN, Klaus. *Introducción al Derecho penal y al Derecho Penal Procesal*. Trad. de Luis Arroyo Zapatero; Juan-Luis Gómez Colomer. Barcelona: Ariel Derecho, 1989, 279p.
- *Derecho Penal. Parte General*. Tomo I. 1ª edición. Traducción de la 2ª edición alemana Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo, y Javier de Vicente Remesal. Madrid: Civitas, 2015 (reimpresión), 1071p.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés. Conflicto y justicia en la aplicación del tributo. *El Fisco*. 2005, N° 111, pp. 11-17.
- El derecho sancionador tributario en el marco de relaciones cooperativas. En HERRERA MOLINA, Pedro M.; MARÍN DÉGANO, Isidoro; TANDAZO RODRÍGUEZ, Ada (Coords.). “*Recargo y sanciones tributarias*”. *Comunicaciones presentadas a la Jornada preparatoria del congreso de la EATLP de 2015*. Doc. N° 12/2015. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 47-58.
- El Derecho tributario ante el fraude de ley. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1993, Vol. XLIII, N° 223, pp. 69-113.
- ROZAS VALDES, José Andrés; ANDERSON, Miriam. ¿Simulación civil o recalificación tributaria? *Jurisprudencia tributaria Aranzadi*. 2006-II, pp. 2965-2984.

- RUIZ ALMENDRAL, Violeta. *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*. Cizur Menor: Thomson-Aranzadi 2006, 203p.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg. El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 2004, N^{os} 257-258, pp. 3-64.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan. Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dir.). *La reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid: Consejo General del Poder Judicial. Centro de Documentación, 2005, pp. 11-84.
- RUIZ TOLEDANO, José Ignacio. Conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En MENÉNDEZ MORENO, Alejandro (Coord.). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en el de la fiscalidad internacional*. Valladolid: Lex Nova, 2010, pp. 337-360.
- *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. Valencia: CiSS, 1998, 272p.
- RUIZ ZAPATERO, Guillermo G. El contexto determinante del fraude de ley tributaria. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: Comentarios, casos prácticos*. 1998, N^o 8, pp. 61-102.
- SAFFIE GATICA, Francisco Javier. La constitucionalidad de la reforma tributaria. *Anuario de Derecho Público (Universidad Diego Portales)*. 2015, pp. 141-153.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Concepto del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 259-419.
- El nacimiento de la obligación tributaria. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 3-251.
- Fundamento del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 421-564.
- Ideas para un coloquio sobre la naturaleza jurídica de la infracción tributaria. En *Derecho y Hacienda*. Vol. II. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1962, pp. 207-214.

- *Lecciones de Derecho financiero*. 10ª edición. Madrid: Universidad Complutense. Facultad de Derecho. Sección publicaciones, 1993, 557p.
- Naturaleza del hecho imponible. En *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pp. 565-611.
- Organización política y derecho financiero En *Hacienda y Derecho*. Vol. I. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962, pp. 119-462.
- SALASSA BOIX, Rodolfo. Tributos ambientales: la aplicación coordinada de los principios quien contamina paga y de capacidad contributiva. *Revista chilena de Derecho*. 2016, Vol. 43, N° 3, pp. 1005-1030.
- SÁNCHEZ GERVILLA, Antonio. *Fundamentos del Derecho sancionador tributario*. Tesis para optar al grado de Doctor en Humanidades y Ciencias Sociales. Profesor guía: José A. Rozas Valdés. Barcelona: Universidad Abat Oliba CEU, 2016, 474p
- SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. Cuestiones tributarias y economía colaborativa. *Quincena Fiscal*. 2017, N° 18, pp. 89-115.
- La sanción tributaria al empleo de formas jurídicas artificiosas. *Quincena Fiscal*. 2017, N° 22, pp. 31-56.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés. La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015. [en línea. Consulta 7 septiembre de 2017]. Disponible en http://www.fiscal-impuestos.com/sites/fiscal-impuestos.com/files/reforma-ley-general-tributaria-ley-34-2015_c_s.pdf, pp. 1-103.
- *Responsabilidad penal, civil y administrativa del asesor fiscal*. Madrid: Ediciones CEF, 2007, 686p.
- Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. 2014, N° 380, pp. 5-50.
- SÁNCHEZ SERRANO, Luis. Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I). *Impuestos. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*. 1992-I, pp. 236-249.
- SÁNCHEZ-OSTIZ, Pablo. *Imputación y teoría del delito. La doctrina kantiana de la imputación y su recepción en el pensamiento jurídico-penal contemporáneo*. Buenos Aires: BdeF, 2008, 597p.

- SANCHO REBULLIDA, Francisco. Notas sobre la causa de la obligación en el Código Civil. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*. 1971, Tomo LXIII, N° 5, pp. 663-681.
- SANZ CLAVIJO, Alfonso. La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros Estados. *Quincena Fiscal*. 2015, N° 20, pp. 117-139.
- SANZ GÓMEZ, Rafael. (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. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios y casos prácticos*. 2014, N° 380, pp. 105-140.
- Luces y sombras de una ¿esperada? herramienta contra el abuso del Derecho tributario. En GARCÍA-HERRERO BLANCO, Cristina (Coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*. Doc. N° 13/2016, pp. 221-227.
- SCHAUER, Frederick. *Pensar como abogado. Una nueva introducción al razonamiento jurídico*. Trad. de Tobías J. Schleider. Madrid: Marcial Pons, 2013, 264p.
- SILVA PIZARRO, Mario. Evasión, elusión e interpretación en materia tributaria (Interpretación según la realidad económica). *La Semana Jurídica*. 2001, N° 32, pp. 5-6.
- SILVA SÁNCHEZ, Jesús-María. *Fundamentos del Derecho penal de la Empresa*. Madrid: BdeF, 2013, 309p.
- *La expansión del Derecho penal. Aspectos de la Política criminal en las sociedades postindustriales*. 3ª edición. Buenos Aires: BdeF, 2011, 306p.
- *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Barcelona: Atelier, 2005, 145p.
- Sobre la atipicidad penal de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria. MAQUEDA ABREU, Ma. Luisa; MARTÍN LORENZO, María; VENTURA PÜSCHEL, Arturo (Coord.). *Derecho Penal para un estado social y democrático de derecho. Estudios penales en homenaje al profesor Emilio Octavio de Toledo y Ubieta*. Madrid: Servicio de Publicaciones Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, 2016, pp. 839-859.

- SILVA VIDAL, María de los Ángeles. *La elusión en la reforma tributaria*. Parte I. Tesis para optar al grado de Doctor en Derecho y Ciencia Política. Profesor guía: Jaime García Escobar. Santiago: Universidad de Chile, 2016, 57p.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. Del fraude de ley al conflicto en la aplicación de las normas tributarias. En SÁNCHEZ MACÍAS, José Ignacio; CALVO ORTEGA, Rafael; RODRÍGUEZ LÓPEZ, Fernando (Eds.). *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*. Salamanca: Ediciones de la Universidad de Salamanca, 2005, pp. 815-836.
- El abuso de la norma tributaria. *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, Año XIII, N° 568, p. 3.
- Fraude de ley y bonos austríacos (I). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2001, Vol. I, pp. 1602-1608.
- Fraude de ley y bonos austríacos (II). *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. 2001, Vol. I, pp. 1658-1666.
- Tributación de operaciones atípicas (Más sobre el abuso de derecho). *Actualidad Jurídica Aranzadi*. 2003, Año XIII, N° 575, p. 3.
- SIOTA ÁLVAREZ, Mónica. *Analogía e interpretación en el Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2010, 375p.
- Analogía y fraude a la ley tributaria. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*. 2008, N° 139, pp. 518-560.
- SMITH, Adam. *La riqueza de las naciones*. Trad. de Carlos Rodríguez Braun. Madrid: Alianza, 1997 (2ª reimpresión), 818p.
- SOLS LUCÍA, Alberto. *El fraude a la ley. Estudio analítico del Art. 6.4º del Código Civil en la Doctrina y Jurisprudencia*. Barcelona: Bosch, 1989, 291p.
- SOTO KLOSS, Eduardo. La potestad sancionatoria de la Administración, ¿se adecúa a la Constitución? En VVAA. *Sanciones administrativas y derechos fundamentales: regulación y nuevo intervencionismo*. Santiago: Academia de Derecho. Universidad Santo Tomás, 2005, pp. 29-62.
- STREETER, Jorge. La interpretación de la ley tributaria. *Revista de Derecho Económico*. 1968, N° 21-22, pp. 7-76.

- SUAY RINCÓN, José. El derecho administrativo sancionador: perspectivas de reforma. *Revista Española de Derecho Administrativo*. 1986, N° 109, pp. 185-215.
- *Sanciones administrativas*. Zaragoza: Publicaciones del Colegio Real de España, 1989, 213p.
- TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. Medidas contra el fraude fiscal en el Derecho español. En HINOJOSA TORRALVO (Dir.); LUQUE MATEO, Miguel Ángel (Coord.). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier, 2012, pp. 107-126.
- Una valoración de la reforma de la LGT. *Presupuestos y Gasto Público*. 2015, Vol. 80, N° 3, pp. 151-171.
- TIEDEMANN, Klaus. *Manual de Derecho penal económico. Parte general y especial*. Coordinador de la traducción Manuel A. Abanto Vázquez. Valencia: Tirant lo Blanch, 2010, 543p.
- TIPKE, Klaus. «Prólogo» obra de HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, pp. 13-15.
- *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, 146p.
- TOOMA, Rachel. New tax laws to deter promoters of lax exploitation schemes. *Journal of the Australasian Tax Teachers Association*. 2006, Vol. 2, pp. 158-177.
- UGALDE PRIETO, Rodrigo; GARCÍA ESCOBAR, Jaime. *Curso sobre delitos e infracciones tributarias*. 2ª edición. Santiago: LexisNexis, 2007, 382p.
- *Elusión, planificación y evasión tributaria*. 4ª edición. Santiago: Legal Publishing, 2010, 162p.
- VAN WEEZEL, Alex. *Delitos tributarios*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 2007, 206p.
- *La garantía de tipicidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional*. Santiago: Legal Publishing, 2011, 230p.
- Sobre la necesidad de un cambio de paradigma en el derecho sancionatorio administrativo. *Política criminal*. 2017, Vol. 12, N° 24, pp. 997-1043.
- VANONI, Ezio. *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Trad. de Juan Martín Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, 358p.

- VERGARA BLANCO, Alejandro. Esquema de los principios del derecho administrativo sancionador. *Revista de Derecho (Universidad Católica del Norte)*. 2004, Año 11, N° 2, pp. 137-147.
- VERGARA HERNÁNDEZ, Samuel. *Planificación tributaria & tributación*. Santiago: Editorial Tributaria Nova Lex, Chile, 232p.
- VERGARA QUEZADA, Gonzalo. ¿Se han resuelto en Chile casos de lo que doctrinariamente podemos considerar elusión? *Revista de Estudios Tributario (Universidad de Chile)*. 2015, N° 14, pp. 199-238.
- Abuso y elusión. *Revista de Derecho Tributario (Universidad de Concepción)*. 2017, Vol. 2, pp. 57-97.
- Análisis crítico de la norma antielusiva genérica de la Ley N° 20.780. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 12, pp. 149-179.
- La despenalización de la simulación por la Ley N° 20.780. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2016, N° 16, pp. 223-276.
- *Norma antielusiva general. Sobre los fines en nuestras leyes tributarias*. Santiago: Editorial Libromar, 2016, 475 p.
- Un sistema tributario coherente. *La Semana Jurídica*. 2014, N° 112, p. 3.
- VICENTE-ARCHE DOMINGO, Vicente. Consideraciones sobre el hecho imponible. *Derecho Financiero y Hacienda Pública*. 1960, N° 39, pp. 529-594.
- VILAR MAYER, Pollyana. Planificación fiscal indebida y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Comentarios. Casos prácticos*. 2005, N° 273, pp. 2-38.
- VILLAMÁN RODRÍGUEZ, María Francisca. La deuda histórica con los principios superiores de la tributación. *Revista de Derecho Tributario (Universidad de Concepción)*. 2017, Vol. 1, pp. 37-47.
- VILLAR EZCURRA, Marta. La analogía en la aplicación de las normas tributarias. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS, Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General*

- Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 473-486.
- VIÑUELA HOJAS, Mauricio. Algunas reflexiones en torno al Derecho administrativo sancionador: la aplicación residual de sanciones administrativas y el principio de legalidad de las penas. En ARANCIBIA MATTAR, Jaime; ALARCÓN JAÑA, Pablo (Coords.). *Sanciones Administrativas. X Jornadas de Derecho administrativo*. Santiago: Legal Publishing, 2014, pp. 107-125.
- VOGEL, Joachim. Fraude de ley, abuso de derecho y negocio ficticio en Derecho penal europeo. ARROYO ZAPATERO, Luis; TIEDEMANN, Klaus. *Estudios de Derecho penal económico*. Taracón: Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, 1994, pp. 317-328.
- WAHN PLEITEZ, Werner Raphael. Elusión tributaria y normas antielusivas: su tratamiento en el derecho comparado, algunas conclusiones al respecto. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2011, N° 5, pp. 53-63.
- WALKER M., Ricardo. Hacia una interpretación jurídica de la economía de opción y el abuso en la norma general antielusión del Código Tributario. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2017, N° 18, pp. 133-166.
- WERT ORTEGA, Miguel. El fraude de ley tributaria: procedencia de su aplicación y procedimiento para declararlo. (Comentario a la Resolución TEAC de 20-07-2001, R.G. 8924/1998). *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación. Legislación, consultas, jurisprudencia*. 2002, N° 228, pp. 173-180.
- WIEACKER, Franz. *El principio general de la buena fe*. Trad. de Luis Díez-Picazo. Madrid: Editorial Civitas, 1982, 98p.
- WILKIE, J. Scott. Waiting for “BEPS”, Canada “Appears”. *International Tax Journal*. 2014, Vol. 40, Issue 5, pp. 5-12.
- XAVIER, Alberto. Tipicidad y legalidad en el Derecho tributario. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*. 1975, Vol. XXV, N° 120, pp. 1255-1309.
- YÁÑEZ Villanueva, Felipe. Análisis de la nueva cláusula general antielusiva. *Revista de Estudios Tributarios (Universidad de Chile)*. 2014, N° 11, pp. 233-250.
- ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, Arturo. Simulación y «levantamiento del velo» en el ámbito tributario. *Tribuna Fiscal*. 1997, N° 85, pp. 59-78.

ZORNOZA PÉREZ, Juan. *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)* Madrid: Civitas, 1992, 305p.

— La simulación en Derecho tributario. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel; ZORNOZA PÉREZ, Juan (Dirs.). BAEZ MORENO, Andrés; JIMENEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS; Domingo Jesús (Coords.). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I. Cizur Menor: Aranzadi Thomson Reuters, 2010, pp. 553-579.