

## Trabajo Fin de Grado

### **El conflicto en la aplicación de la norma tributaria tras la Ley 34/2015**

Autor: Luis Sotomayor López

Directora: Sabina Elisabet de Miguel Arias

Facultad de Derecho

2016

## ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>4</b>
<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>6</b>
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO .....	6
2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS .....	6
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO .....	7
<b>II. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA .....</b>	<b>7</b>
<b>III. ANTECEDENTES. EVOLUCIÓN NORMATIVA HASTA LA REFORMA OPERADA POR LA LEY 34/2015 .....</b>	<b>10</b>
1. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA EN LA LEY 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA.....	11
2. LA REFORMA OPERADA POR LA LEY 25/1995 .....	12
3. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA .....	12
<b>IV. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA POR LA LEY 34/2015.....</b>	<b>17</b>
1. LA TRAMITACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA LGT .....	18
2. LA INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA INTRODUCIDA POR EL NUEVO ARTÍCULO 206 BIS LGT .....	23
2.1. Introducción y justificación de la reforma.....	23
2.2. Requisitos de la infracción y otros aspectos relevantes.....	24
A) <i>Declaración de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y regularización mediante el artículo 15 LGT.....</i>	<i>26</i>

<i>B) La producción de alguno de los resultados materiales contemplados en el artículo 206 bis LGT .....</i>	<i>28</i>
<i>C) La igualdad sustancial con un criterio administrativo preexistente y público .....</i>	<i>28</i>
2.4. La exención de responsabilidad del artículo 179. 2 d) LGT .....	34
<b>V. ASPECTOS CRÍTICOS DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA .....</b>	<b>35</b>
<b>VI. CONCLUSIONES.....</b>	<b>41</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>45</b>
<b>JURISPRUDENCIA CONSULTADA.....</b>	<b>47</b>

## ABREVIATURAS

BOCG	Boletín Oficial de las Cortes Generales
BOE	Boletín Oficial del Estado
CC	Código Civil
CIU	Convergència i Unió
CE	Constitución Española
CGPJ	Consejo General del Poder Judicial
Coord.	Coordinador
CP	Código Penal
DGT	Dirección General de Tributos
Edic.	Edición
Fj.	Fundamento jurídico
Ibíd.	<i>Ibidem</i>
Núm.	Número
LGT	Ley General Tributaria
LGT de 1963	Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LRJAP	Ley 30/1992 de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
p.	Página
pp.	Páginas
RGAT	Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

ss.	Siguientes
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	Sentencia del Tribunal Supremo
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
TC	Tribunal Constitucional
TS	Tribunal Supremo
Vid.	Véase

## **I. INTRODUCCIÓN**

### **1. CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO**

Este Trabajo fin de grado versa sobre la modificación que ha introducido la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria en el régimen jurídico del *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*.

### **2. RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS**

Como pone de manifiesto la Exposición de Motivos de la citada Ley 34/2015, la misma supone la modificación de mayor calado de la LGT desde su aprobación, e incorpora, como una de las principales novedades, un nuevo tipo infractor en casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Con esta modificación se persigue luchar contra una de las mayores dificultades que presenta el Derecho tributario actual, tanto en el ámbito interno como internacional: la elusión fiscal. Así, se trata de un grave problema que afecta a aquellos obligados tributarios con mayor capacidad económica y exige grandes conocimientos fiscales para llevarla a cabo (motivo por el cual suele denominarse «fraude sofisticado»).

Ahora bien, la Ley 34/2015 ha sido objeto de numerosas críticas, siendo el nuevo régimen jurídico del conflicto en la aplicación de la norma tributaria una de las cuestiones que más rechazo ha suscitado tanto entre la doctrina, como por parte de algunas instituciones públicas, como el Consejo de Estado o el CGPJ.

Siendo esto así, parece oportuno realizar un análisis pormenorizado de la reforma que ha introducido la Ley 34/2015 a este respecto, tarea ésta a la que se dedica el presente Trabajo fin de grado. Para ello, se comenzará realizando un examen de la evolución del régimen jurídico de esta figura desde su primera introducción en la LGT de 1963, debido a la importancia que ello tiene a la hora de entender la regulación de esta figura, para luego centrarse en la explicación de la última reforma, dando cuenta de

sus aspectos fundamentales desde un punto de vista crítico. Por último, se expondrán las conclusiones alcanzadas.

### 3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

En lo que respecta a las *fuentes* a las que he acudido a la hora de abordar esta materia, he partido de la lectura y análisis de la normativa reguladora del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y de sus antecedentes. Asimismo, he examinado la tramitación parlamentaria tanto de la LGT como de la reforma operada en 2015, acudiendo también a los dictámenes del Consejo de Estado y del CGPJ emitidos al efecto. A continuación, he examinado diversos capítulos de libros especializados y artículos en revistas de esta disciplina y, junto a ello, también he recurrido a distintos pronunciamientos jurisprudenciales en esta materia, todo lo cual aparece detallado en la bibliografía y en la jurisprudencia consultada del presente trabajo.

## II. CONCEPTO Y DELIMITACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

La primera de las cuestiones que resulta necesario analizar a la hora de abordar las modificaciones operadas por la Ley 34/2015 en la regulación relativa al conflicto en la aplicación de la norma tributaria se centra en precisar, de forma sucinta, qué se entiende por tal término en sede tributaria y su delimitación respecto de otras figuras similares.

A estos efectos, podemos definir el *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* o *fraude de ley tributario* -como tradicionalmente ha sido denominado- como la realización de un acto o negocio que, para eludir la aplicación de una norma fiscal y conseguir una menor tribulación, se sirve de otra norma (fiscal o no) dictada con una finalidad diferente<sup>1</sup>. A este respecto, el TC definió el fraude de ley en su Sentencia de 10 de mayo de 2005 (RTC 2005\120, Fj. 3) como «“rodeo” o “contorneo” legal [que] 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

---

<sup>1</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª edic., Tecnos, Valencia, 2014, p. 173.

propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu». En el mismo sentido, el TS vino a indicar, en su Sentencia de 28 de junio de 2006 (RJ 2006\6314, Fj. 4), que: «la esencia, en definitiva del fraude de ley, no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente».

Un *ejemplo* paradigmático de fraude de ley tributario es la utilización de la legislación mercantil mediante la constitución de una sociedad entre dos personas aportando un bien que quiere ser objeto de transmisión (un inmueble, por ejemplo) y su precio, y proceder a su posterior disolución con la consiguiente devolución de las aportaciones a los socios inversamente a como se efectuaron. Con este mecanismo se busca realizar una compraventa, pero eludiendo el pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales<sup>2</sup>.

Siendo esto así, a la hora de analizar esta figura, resulta esencial distinguir el fraude de ley tributario de la simulación, el negocio indirecto o la economía de opción. En concreto, la *simulación* supone la existencia de una apariencia jurídica que se crea por las partes para ocultar los actos o negocios realmente queridos por ellas (simulación relativa) o bien la inexistencia de ellos (simulación absoluta), con la finalidad de minorar la carga tributaria<sup>3</sup>.

La simulación, por tanto, conlleva un engaño u ocultación de la realidad, en contraposición con el fraude de ley, en el cual no existe ocultación de datos fiscalmente relevantes y el acto o negocio utilizado salta a la vista<sup>4</sup>. En este sentido, cabe señalar,

---

<sup>2</sup> PALAO TABOADA C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p. 25; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G, *cit.*, p. 173.

<sup>3</sup> *Vid.* CUADRADO ZULOAGA, D., «El fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Actualidad Administrativa*, núm. 13-14, 2012, p. 5.

<sup>4</sup> Así se pronuncia la STC 120/2005 de 10 de mayo (RTC 2005\120, Fj. 4), de conformidad con la cual: «toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista». En el mismo sentido véase el trabajo de LINARES GIL, M. I., «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *InDret*, núm. 3, 2004.



como ejemplo de simulación relativa, la realización de una compraventa ficticia cuando lo realmente querido por las partes es realizar una donación<sup>5</sup>.

A estos efectos, actualmente la simulación se encuentra regulada en el artículo 16 LGT y –antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015– se diferenciaba principalmente del fraude de ley en sus consecuencias, ya que la simulación llevaba aparejada sanción; asimismo, en estas hipótesis, no se requiere seguir un procedimiento especial para su aplicación<sup>6</sup>.

Por otro lado, el *negocio indirecto* se produce cuando «las partes celebran un contrato típico y regulado por el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico» (STS de 9 octubre 2009, RJ 2010\1041, Fj. 5)<sup>7</sup>.

Ahora bien, en opinión de MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO, TEJERIZO LÓPEZ y CASADO OLLERO el negocio indirecto implica que el objetivo perseguido por las partes no se corresponde con la fórmula jurídica escogida por ellas; por tanto, para este sector de la doctrina el negocio indirecto no es más que un medio utilizado para llevar a cabo un fraude de ley<sup>8</sup>. En definitiva, en el ámbito del Derecho tributario, el negocio indirecto deberá ser calificado como fraude de ley si el fin buscado por las partes es evitar o eludir la norma tributaria<sup>9</sup>.

Por último, y en lo que se refiere a la *economía de opción*, permite que el contribuyente sea libre para elegir, de entre todas las oportunidades que le ofrece el

---

<sup>5</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G., *cit.*, p. 176. En este mismo sentido también se ha pronunciado PALAO TABOADA C., *La aplicación...*, *cit.*, p. 5.

<sup>6</sup> A tenor del precepto citado en el texto: «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

<sup>7</sup> A título de ejemplo véase la STS 30 de junio de 2011 (RJ 2011\6052), sobre la realización de una serie de operaciones con la adquisición de sociedades inactivas que tenían acumuladas pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de compensar fiscalmente, con las que se pretendía diluir la plusvalía derivada de la venta de activos.

<sup>8</sup> MARTÍN QUERALT J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G., *cit.*, p. 175.

<sup>9</sup> PALAO TABOADA, C., *La aplicación...*, *cit.*, p. 60.

ordenamiento, aquélla que le resulte más beneficiosa fiscalmente, si bien se requiere que dicha forma resulte adecuada o normal en relación con el fin perseguido por las partes<sup>10</sup>. En este sentido, y como acertadamente han advertido PONT MESTRES y PONT CLEMENTE, «¡en nuestro Derecho no existe el mandato de utilizar en cada ocasión el método que suponga un mayor coste fiscal!»<sup>11</sup>.

En definitiva, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria consiste en la realización de un acto o negocio por el obligado tributario que, amparándose en una norma dictada con distinta finalidad (norma de cobertura), trata de evitar la aplicación de otra norma tributaria con el objetivo de conseguir un ahorro fiscal, si bien en la práctica resulta difícil su distinción de otras figuras semejantes.

### **III. ANTECEDENTES. EVOLUCIÓN NORMATIVA HASTA LA REFORMA OPERADA POR LA LEY 34/2015**

A la hora de efectuar un trabajo acerca del conflicto en la aplicación de la norma tributaria considero esencial hacer una mención a la *evolución normativa* que dicha figura ha experimentado. Así, el fraude de ley tributario ha sufrido tres modificaciones desde su introducción por primera vez en la LGT de 1963: la primera, a través de la Ley 25/1995 y, posteriormente, con la aprobación de la LGT en 2003 y con la nueva reforma parcial de la LGT de 2015. Siendo esto así, en este apartado se realizará un breve resumen de las modificaciones llevadas a cabo en dicha figura hasta la reforma operada por la Ley 34/2015 y se expondrán sus aspectos más relevantes.

---

<sup>10</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G., *cit.*, p. 176.

<sup>11</sup> PONT MESTRES, M., PONT CLEMENTE, J. F., *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley general tributaria (estudio detallado de cada artículo)*, Civitas, Madrid, 1995, p. 24. Es más, el Consejo de Estado incluso ha llegado a precisar que «no puede desconocerse que con frecuencia se produce una “huida” hacia la fiscalidad de otros países del entorno comunitario (Holanda, Luxemburgo) en muchos supuestos perfectamente legítima y evidentemente justificada por la búsqueda de una menor tributación» (Dictamen del Consejo de Estado 1.403/2003 sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, 22/5/2003).

## 1. EL FRAUDE DE LEY TRIBUTARIA EN LA LEY 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

La LGT de 1963 reguló, por primera vez, el fraude de ley tributario en su artículo 24.2, siguiendo una construcción clásica que, más tarde, se recogería en el artículo 6.4 CC, con ocasión de la reforma de su Título Preliminar<sup>12</sup>. A estos efectos, el citado artículo vino a precisar que: «Para evitar el fraude de ley se entenderá, [...] 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 de audiencia al interesado».

La principal característica de esta regulación era su *elemento subjetivo*, pues se exigía la existencia de un «propósito probado de eludir el impuesto». Junto a lo anterior, se preceptuaba que, para declarar el fraude de ley, se requería seguir un procedimiento especial que se reguló en el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, el cual también estableció los efectos que conllevaba la declaración de aquél (y que iban a perdurar hasta la reforma llevada a término por Ley 34/2015): la aplicación de la norma defraudada o eludida y la exigencia de intereses de demora, sin que procediera la imposición de sanciones. Ahora bien, el RD 803/1993, de 28 de mayo, derogó el anterior Decreto, dejando de nuevo sin regulación el expediente especial para declarar el fraude de ley, si bien ante este vacío normativo, un sector de la doctrina y la jurisprudencia consideraban que procedía aplicar de forma supletoria el procedimiento administrativo general (contenido en la LRJAP)<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Dictamen del Consejo de Estado 130/2015 sobre el Anteproyecto de ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, 9/4/2015.

<sup>13</sup> BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de ley en Derecho Tributario», en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7-8, 2006, pp. 19-20. En idéntico sentido se pronuncia también LINARES GIL, M.I., *cit.*

## 2. LA REFORMA OPERADA POR LA LEY 25/1995

La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, reformó el artículo 24.2 de la LGT de 1963<sup>14</sup>, si bien ello no supuso un gran cambio con respecto al anterior artículo 24 LGT de 1963, siendo la principal modificación la introducción de los efectos del fraude de ley tributario en dicha norma, esto es, la mención a la aplicación de la norma tributaria eludida con la liquidación de los intereses de demora, sin que procediera la imposición de sanciones.

A mayor abundamiento, cabe destacar que también se efectuaron pequeños retoques al fraude de ley, pues se eliminaron las referencias a la exigencia de probar el propósito de eludir el pago del tributo por parte de la Administración (ya que este requisito se consideraba como uno de los principales impedimentos para aplicar el referido artículo<sup>15</sup>), se añadió la referencia a los «actos o negocios jurídicos» a los hechos ya considerados anteriormente como medio para eludir el tributo y, a su vez, se precisó la figura del fraude de ley con la adición de la necesidad de que la actuación realizada se hubiera amparado «en el texto de normas dictadas con distinta finalidad».

## 3. EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA EN LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA

Una vez señalado lo anterior, cabe destacar que el artículo 15 LGT sustituyó el antiguo fraude de ley tributario del artículo 24 de la LGT de 1963 por el llamado

---

<sup>14</sup> A raíz de dicha modificación, dicho precepto vino a precisar que: «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 corresponda, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones».

<sup>15</sup> PONT MESTRES, M., y PONT CLEMENTE, J.M., *cit.*, p. 25. No obstante, un sector de la doctrina consideró que la Administración debía seguir probando el propósito; así, PALAO TABOADA («Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 155, 1996, p. 9) entendió que ello debía seguir probándose si se consideraba un elemento del hecho. En este sentido, PONT MESTRES y PONT CLEMENTE (*cit.*, p. 25) también defendían que «si el contribuyente combate ante los Tribunales el criterio de la Administración, ésta deberá continuar probando la existencia de tal propósito».

«conflicto en la aplicación de la norma tributaria», con el objeto, en palabras de la Exposición de Motivos de la nueva Ley, de «configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado». No obstante, la regulación de dicha cuestión fue objeto de variadas modificaciones de calado en la tramitación de la referida norma, como paso a describir a continuación<sup>16</sup>.

Más en concreto, una de las principales innovaciones del Anteproyecto de nuevo artículo 15 fue la desaparición del elemento subjetivo, esto es, del «propósito de eludir el impuesto», y así lo puso de relieve la memoria jurídica del Anteproyecto y el informe de la DGT que fueron enviados al Consejo de Estado, indicando que ya no se tenía en cuenta la existencia de intención fraudulenta, sino únicamente la concurrencia de elementos objetivos<sup>17</sup>. Siendo esto así, un sector de la doctrina vino a considerar que la desaparición del elemento subjetivo suponía la sustitución del fraude de ley tributario por una figura más amplia y más moderna: una cláusula anti elusión o antiabuso<sup>18</sup>. Otro sector de la doctrina, en cambio, criticó esta distinción, ya que en este contexto,

---

<sup>16</sup> De acuerdo con ello, cabe señalar que, en el Anteproyecto de Ley General Tributaria, el artículo 15, fue redactado como sigue: «1. Se entenderá que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los obligados tributarios eludan total o parcialmente la realización del hecho imponible o minoren la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el abuso en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma 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».

<sup>17</sup> Dictamen del Consejo de Estado 1.403/2003, *cit.*

<sup>18</sup> En este sentido, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria señalaba que «la figura del 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, materializado de ordinario, como la práctica demuestra, en la utilización de figuras negociales susceptibles de ser calificadas como abusivas». Por su parte, SIMÓN ACOSTA («El abuso de la norma tributaria», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 568, 2003) afirmó que: «uno de los aspectos más importantes de la nueva ley es la derogación del fraude a la ley tributaria y su sustitución por una cláusula antiabuso, en la que desaparecen los criticables elementos de subjetividad que están presentes en el fraude de ley». A su vez, las STS 20 de febrero de 2012 de (RJ 2012\4113) y STS de 5 de julio de 2010 (RJ 2012\606) señalaron que se «abandona el estrecho sendero del fraude de ley, para proponer otro más amplio, que llama “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”».

consideraban que el fraude y «conflicto» eran sustancialmente idénticos<sup>19</sup>, pues, entre otras razones, defendían que el fraude de ley tributario constituye una especie dentro del género (más amplio) del fraude de ley (del Título Preliminar del CC), sin que importe a estos efectos su concreta denominación<sup>20</sup>.

Otra novedad muy importante prevista en el referido Anteproyecto fue la inclusión de la posibilidad de sancionar el fraude de ley tributario (además de aplicar la norma defraudada o evitada y exigir los intereses de demora), para lo cual se exigía, además de haber declarado el fraude de ley tributaria, la existencia de ánimo defraudatorio<sup>21</sup>.

Empero, el Consejo de Estado -en su Dictamen sobre el Anteproyecto- criticó duramente la reforma proyectada de este artículo, pues consideraba preferible mantener la figura del fraude de ley del artículo 24 LGT de 1963, introduciendo distintas modificaciones en su regulación.

En este sentido, el citado órgano consultivo criticó la delimitación del supuesto de hecho que determinaba la apreciación del abuso, ya que consideraba que se violaba el principio de seguridad jurídica. En este sentido, para el Consejo de Estado el precepto contenía demasiados conceptos jurídicos indeterminados que dejaban a la Administración tributaria un margen de apreciación demasiado amplio y no permitía, *a priori*, acotar los supuestos de hecho que podrían encajarse en el abuso en la aplicación de la norma tributaria, pudiendo llegar a calificarse como tal cualquier economía de opción.

---

<sup>19</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Una valoración de la reforma de la LGT», en *Presupuesto y gasto público*, núm. 80, 2015, p. 154.

<sup>20</sup> MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M., y CASADO OLLERO, G., *cit.*, p.174.

<sup>21</sup> A estos efectos, ya en sede del Título relativo a las infracciones tributarias, el artículo 185.1 del Anteproyecto de LGT vino a señalar que «constituyen infracciones tributarias las siguientes acciones u omisiones: (...) 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 la Ley, y las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de una maquinación realizada con ánimo defraudatorio». Por último, el artículo 190 del Anteproyecto calificaba esta infracción como muy grave y la sancionaba con «multa pecuniaria proporcional del 100 por 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 el importe por el que tributaron las operaciones realizadas».

Junto a lo anterior, su objeción fundamental se centró en la posibilidad de sancionar el fraude de ley tributario, en la medida en que consideraba que las conductas que tipificaba el artículo 15 proyectado no se concretaban lo suficiente como para cumplir el principio de taxatividad o *lex certa* contenido en el artículo 25 de la CE, de forma que se estaba intentando construir un tipo infractor excesivamente indeterminado que podría llegar a resultar inconstitucional<sup>22</sup>.

Así las cosas, finalmente la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria vino a incluir el artículo 15, bajo la rúbrica «Conflicto en la aplicación de la norma tributaria» (en adelante «conflicto»), con el siguiente tenor:

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

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

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

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

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

Cabe señalar que la regulación coincidía con la del Anteproyecto salvo en tres aspectos: se cambió la denominación de «abuso» por «conflicto» (aspecto criticado por

---

<sup>22</sup> Dictamen del Consejo de Estado 1.403/2003, *cit.*

un sector de la doctrina<sup>23</sup>); en vez de «eludir» se utilizó el término «evitar» (ya que el verbo «eludir» se emplea por el artículo 305 del Código Penal y podría dar lugar a confusión<sup>24</sup>); y, por último y más importante, se eliminó la infracción que recogía el Anteproyecto<sup>25</sup>.

En consecuencia, del tenor del artículo aprobado en 2003 se deduce que, para calificar un supuesto como «conflicto», se requieren *dos requisitos*: los actos o negocios han de ser notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y de su utilización no han de resultar 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.

Así, estos dos requisitos pueden resumirse en las dos preguntas formuladas por LINARES GIL: «¿Es “normal” conseguir el resultado obtenido a través de los actos o negocios realizados? y ¿tiene sentido la operación jurídica si se ignorara el elemento fiscal?»<sup>26</sup>. En suma, y como hemos apuntado antes, lo importante es el resultado, no la intención de las partes involucradas.

Por otro lado, la LGT de 2003 reguló en su artículo 159 el *procedimiento especial* para declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, estableciendo un informe preceptivo y vinculante de una Comisión consultiva y la necesaria audiencia previa del interesado. Empero, en la práctica la existencia de este procedimiento

---

<sup>23</sup>A título de ejemplo, PALAO TABOADA (*La aplicación de... cit.*, p. 167) señaló que: «Se trata de una denominación absolutamente inexpresiva y técnicamente tosca, pues los conflictos en la aplicación de las normas, tributarias o de otra clase, pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión tributaria; por ejemplo, por discrepancias sobre los hechos o acerca de la interpretación de la norma aplicable, o sobre la vigencia o legalidad o constitucionalidad de ésta. [...] Esta figura es la misma que la antes llamada “abuso en la aplicación de la norma tributaria” y que el viejo fraude a la ley». En el mismo sentido se pronunció TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Una valoración...», *cit.*, p. 153.

<sup>24</sup> Según PALAO TABOADA («Capítulo 2. Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias», en PALAO TABOADA, C. (coord.), *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 76): «El verbo “evitar” sustituyó en el proyecto de ley a “eludir” utilizado en el anteproyecto de ley, sin ventaja alguna, [...], quizás haya sido nuevamente el excesivo temor a la contaminación con el derecho penal o sancionar el que motivó tal sustitución, en vista de que el verbo “eludir” se emplea por el artículo 305 del Código Penal para definir la defraudación tributaria».

<sup>25</sup> Así, el Gobierno la retiró del Proyecto de Ley remitido finalmente a las Cortes, como recomendaba el Consejo de Estado.

<sup>26</sup> LINARES GIL, M.I., *cit.*



especial ha sido una de las principales causas por las que el «conflicto» ha sido escasamente aplicado por la Administración tributaria, la cual prefiere acudir a la simulación (cuya declaración no requiere la apertura de ningún expediente especial y permite sancionar al obligado tributario sin problema)<sup>27</sup>.

Por lo demás, la redacción primigenia del apartado tercero del artículo 15 de la LGT vino a señalar que, en aquellas hipótesis en que se cumplan los requisitos arriba precisados, en las liquidaciones que se realicen con ocasión de la declaración de un «conflicto» 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, sin que proceda la imposición de sanciones.

Siendo esto así, cabe advertir que el único aspecto que ha sido modificado por la Ley 34/2015 es el relativo a las *consecuencias* derivadas de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, en la medida en que no se han alterado los apartados 1 y 2 del artículo 15 de la LGT.

#### **IV. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS EN EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA POR LA LEY 34/2015**

Desde el intento fallido del Anteproyecto de LGT de 2003 de imponer una sanción en el supuesto de concurrencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no hubo ningún otro intento normativo de sancionar el «conflicto» hasta la aprobación de la Ley 34/2015.

Ahora bien, hasta la aprobación definitiva de la nueva regulación, el Gobierno tuvo que enfrentarse a severas críticas por parte del CGPJ y del Consejo de Estado, así como de un sector importante de la doctrina<sup>28</sup>. Para tratar de salvar estas críticas, fueron

---

<sup>27</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015, p. 41. En el mismo sentido, LINARES GIL, M.I., *cit.*

<sup>28</sup> *Vid.* entre otros: MENÉNDEZ MORENO, A., «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014, pp. 13-16; PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165, 2015, pp. 22-27; ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 166, 2015, pp. 13-16.

presentadas varias propuestas de modificación del régimen del «conflicto» en dos versiones del Anteproyecto de modificación parcial de la LGT y en el Proyecto de Ley remitido a las Cortes.

En vista de ello, considero que resulta conveniente efectuar un breve examen previo del contenido de dicho Anteproyecto (en sus dos versiones) para lograr una mejor comprensión de la regulación vigente del «conflicto» que ha venido a introducirse por la Ley 34/2015 y de los aspectos críticos que la misma presenta.

## 1. LA TRAMITACIÓN DE LA MODIFICACIÓN DE LA LGT

Como he tenido ocasión de señalar *ut supra*, el Gobierno elaboró dos versiones del Anteproyecto de modificación parcial de la LGT antes de presentar el Proyecto de Ley a las Cortes, el cual también contenía una regulación diferente de «conflicto» a la de los citados Anteproyectos, siendo esta última la que finalmente fue objeto de aprobación en la Ley 34/2015 sin haber sufrido modificaciones en su tramitación parlamentaria.

La primera versión del Anteproyecto fue enviada al CGPJ para que emitiese su preceptivo informe el 29 de agosto de 2014, incluyendo las siguientes modificaciones en el régimen jurídico del «conflicto»:

### 1) Adición al apartado 3 del artículo 15 LGT los siguientes párrafos:

«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».

2) Introducción de un nuevo apartado 8 en el artículo 159 LGT del siguiente tenor:

«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».

Como puede observarse, el Anteproyecto no modificaba el supuesto de hecho del «conflicto» contenido en el apartado 1 del artículo 15, sino que se centraba exclusivamente en sus *efectos*, introduciendo la procedencia de sanción en determinados supuestos. Esto contrastaba con la anterior regulación, pues el artículo 15.3 *in fine* de la LGT la excluía en todo caso<sup>29</sup>.

La Exposición de Motivos del Anteproyecto justificó esta modificación por *dos razones*: por un lado, para adaptar el régimen jurídico del «conflicto» a la doctrina jurisprudencial (que no excluye el ánimo o voluntad de defraudar en el fraude de ley<sup>30</sup>) y armonizarla con la mayoría de los países de nuestro entorno; y, por otro lado, para realizar en mayor medida el principio general de contribuir contenido en artículo 31 de la CE al perseguir el fraude sofisticado o complejo.

Pese a estas aparentes buenas intenciones, el CGPJ criticó duramente la reforma del artículo 15.3 LGT en su informe sobre el Anteproyecto de la ley de reforma, básicamente porque consideraba que violaba el principio de taxatividad o *lex certa*

---

<sup>29</sup> De acuerdo con el apartado tercero del artículo 15 de la LGT de 2003, antes de la entrada en vigor de la Ley 34/2015: «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, *sin que proceda la imposición de sanciones*».

<sup>30</sup> El Anteproyecto se estaba refiriendo a la doctrina contenida en la STC 129/2008, de 27 de octubre de 2008 que, en su Fj. 4, señalaba: «No cae fuera del campo semántico del verbo “defraudar”, que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuesto».

recogido en el artículo 25 CE, ya que el tipo infractor se completaba, ya no por otra norma (con rango de ley o reglamentaria), sino por la decisión de un órgano de la Administración, de forma que se configuraba una especie de norma sancionadora en blanco<sup>31</sup>.

Asimismo, el CGPJ también rechazó que la Comisión consultiva del artículo 159 LGT pudiera emitir informes en relación con actos o negocios no imputables a sujetos obligados concretos dictaminando la existencia o no de «conflicto» (posibilidad recogida en el proyectado artículo 159.8 LGT). En vista de ello, PALAO TABOADA criticó este aspecto de la propuesta porque consideraba que, para apreciar la existencia de «conflicto», era necesario analizar la totalidad de las circunstancias del caso concreto, algo imposible si se precalificaban como fraude de ley una cierta clase de operaciones<sup>32</sup>.

Por todo ello, el CGPJ recomendaba la supresión de la modificación propuesta por el Anteproyecto, si bien ofrecía también la posibilidad de modificar la redacción proyectada eliminando la preceptividad de la sanción en todos los casos, de forma que se analizase en cada concreta hipótesis si procedía o no sanción<sup>33</sup>.

Sea como fuere, ya en una segunda versión del Anteproyecto, el Gobierno modificó su propuesta en un intento de adaptarla a las recomendaciones del CGPJ, eliminando la preceptividad de la sanción y la posibilidad de que la Comisión consultiva emitiera informes «en abstracto»<sup>34</sup>. A continuación, se hacía referencia a que dicho criterio sería el de los informes de la Comisión consultiva del artículo 159 LGT (suprimiendo el apartado 8 de este último precepto referido a los informes «en

---

<sup>31</sup> En palabras del CGPJ («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. 6): «se construye así una especie de norma sancionadora en blanco, cuyo destino es integrarse no ya por otra disposición con rango de ley o aún reglamentaria sino por la decisión de un órgano de la Administración, en base a una suerte de identidad fáctica».

<sup>32</sup> PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, pp. 24-25.

<sup>33</sup> CGPJ, *Informe al...*, *cit.*, p. 8.

<sup>34</sup> De forma que el tenor del apartado cuarto del artículo 15 LGT en esta segunda redacción rezaba así: «En los supuestos anteriores podrán imponerse 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 aquel o aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración».

abstracto»), los cuales serían públicos con supresión de los datos identificativos de las personas a las que afecten.

Esta segunda versión del Anteproyecto fue sometida al Consejo de Estado<sup>35</sup>, en cuyo Dictamen también se criticó severamente la propuesta de modificación del artículo 15 LGT, hasta el punto de considerar sus observaciones en este aspecto como «esenciales» (es decir, para poder utilizar la fórmula «de acuerdo con el Consejo de Estado» posteriormente<sup>36</sup>).

En su análisis de la problemática planteada, el Consejo de Estado consideraba que solo existían *dos soluciones* posibles como respuesta a los actos en «conflicto»: una objetiva o meramente calificadora que excluiría la posibilidad de imponer una sanción, o una solución subjetiva (configurando un tipo específico infractor con todas las garantías, es decir, sin que la determinación de la conducta infractora se remitiese al criterio de la Administración).

Por consiguiente, para el Consejo de Estado no cabía articular una solución de tipo intermedio o *tertium genus* como la proyectada, la cual no era simplemente objetiva o calificadora -puesto que pretendía sancionar-, ni configuraba un tipo específico infractor -ya que se remitía al título IV de la LGT-. Esta última solución, según el Alto Órgano consultivo, aparte de ser superflua (ya que si se ha cometido una infracción de Título IV de la LGT carecen de sentido el resto de requisitos), podría llegar a ser contraproducente, en la medida en que podría darse el caso de comisión de una infracción tributaria que no se podría sancionar porque habría de regularizarse exclusivamente por el artículo 15 LGT al no existir un criterio administrativo preexistente y público.

Junto a lo anterior, el Consejo de Estado consideró especialmente grave que en la memoria del análisis del impacto normativo del Anteproyecto se utilizase como argumento que la pretendida regulación establecía una inversión de la presunción de responsabilidad del artículo 179.2 d) de la LGT. En este sentido, se defendía que de la

---

<sup>35</sup> Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, *cit.*

<sup>36</sup> Artículo 130.3 del Reglamento Orgánico del Consejo de Estado, Real Decreto 1674/1980, de 18 de julio.

misma manera que se eximía de responsabilidad al que demostraba una conducta de acuerdo con el criterio administrativo previamente establecido, el desacuerdo con los criterios manifestados públicamente por la Administración en supuestos sustancialmente iguales, generaría responsabilidad y merecía un reproche sancionador. A juicio del Alto Órgano consultivo este desacuerdo no bastaba, porque para, poder sancionar, hacía falta que se probase el cumplimiento del tipo infractor y que se siguiesen los principios del procedimiento sancionador<sup>37</sup>.

En vista de todo ello, el Consejo de Estado recomendó que se suprimiese la regulación proyectada y defendió que, para articular una consecuencia sancionadora en estas hipótesis, la única posibilidad sería regular una *infracción específica* en el Título IV de la LGT, en la que se recogiese, una por una, todas las conductas constitutivas de la misma, de acuerdo con el principio de *lex certa* y respetando los principios del procedimiento sancionador<sup>38</sup>.

Así las cosas, finalmente el Gobierno volvió a cambiar su propuesta para tratar de acomodarse, al menos formalmente, al criterio del Consejo de Estado. En este sentido, en el Proyecto de Ley que presentó a las Cortes desapareció el apartado 4 del artículo 15 de la LGT proyectado y parte de su contenido se trasladó a una nueva infracción introducida en el artículo 206 *bis* de la LGT (que lleva como título: «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria»).

Por lo demás, cabe señalar que las modificaciones del régimen jurídico del «conflicto» contenidas en el Proyecto de Ley no sufrieron alteraciones en su tramitación parlamentaria y fueron aprobadas mediante la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en los términos que serán analizados en el siguiente apartado.

---

<sup>37</sup> Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, *cit.*

<sup>38</sup> *Ibíd.*

## 2. LA INFRACCIÓN EN SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA INTRODUCIDA POR EL NUEVO ARTÍCULO 206 *BIS* LGT

### 2.1. Introducción y justificación de la reforma

La Ley 34/2015, de 21 de septiembre de 2015, de modificación parcial de la LGT, permite, por primera vez en nuestro ordenamiento tributario, *imponer sanciones* en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Para ello, por un lado, se ha modificado el artículo 15.3 *in fine* LGT eliminado la prohibición de sancionar el «conflicto» y, paralelamente, se ha introducido un nuevo supuesto específico infractor en el artículo 206 *bis* para determinados casos de «conflicto». Junto a ello, en sede de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, se ha modificado el artículo 179.2 d) LGT para excluir, salvo prueba en contrario, la eximente de diligencia necesaria o interpretación razonable de la norma en los supuestos de «conflicto». Además, se ha introducido otra modificación de menor relevancia en el artículo 159.3 LGT respecto del cómputo de los plazos del procedimiento inspector en relación con el informe preceptivo para la declaración del «conflicto».

Con respecto a la *justificación* de la reforma, cabe decir que, en el Preámbulo de la Ley 34/2015, se ha defendido la misma por idénticas razones a las aducidas ya en el Anteproyecto: perseguir el fraude sofisticado para cumplir el mandato del artículo 31 CE y adecuarse a la doctrina jurisprudencial que no excluye la voluntad defraudadora en casos de «conflicto» y constituye una situación habitual en el Derecho comparado. En este sentido, con la introducción de esta nueva infracción se trata de evitar que la única consecuencia de las planificaciones fiscales agresivas sea la aplicación de la norma

defraudada y la exigencia de intereses de demora<sup>39</sup>. En definitiva, se trata de desincentivar este tipo de conductas<sup>40</sup>.

Asimismo, es interesante destacar cómo se pone de manifiesto en dicho Preámbulo la intención del Gobierno de acomodarse al criterio del Consejo de Estado configurando el nuevo artículo 206 *bis* LGT (frente a la idea originaria de remisión general a las infracciones del Título IV de la LGT), de forma que, de acuerdo con el citado Preámbulo, el referido precepto permite «la salvaguarda del principio de tipicidad en el derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley».

Dicho esto, a continuación se expondrán con mayor detalle las citadas modificaciones, comenzando por un examen de los requisitos y otros aspectos relevantes de la nueva infracción, para pasar a exponer la sanción aplicable y terminar con una referencia a la exoneración de responsabilidad en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

## 2.2. Requisitos de la infracción y otros aspectos relevantes

El nuevo artículo 206 *bis* LGT bajo la rúbrica «Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria» reza como sigue:

«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:

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria.

---

<sup>39</sup> Vid. entre otros, MENÉNDEZ MORENO, A., «La modificación...», *cit.*, p. 13; y LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 *bis* de la LGT y posibles alternativas al mismo», en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 397, 2016, p. 16.

<sup>40</sup> No obstante, LUCAS DURÁN (en «Sanciones administrativas...», *cit.*, p. 35) considera que la reforma operada por la Ley 34/2015 estaría encaminada a combatir las planificaciones fiscales reiteradas, es decir, esquemas de elusión que ya han sido rechazados por la Administración, siendo menos eficaz para evitar nuevos supuestos de elusión fiscal.



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

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

A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta 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 o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto del apartado 1.d).

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

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

De la lectura del artículo referido podemos extraer los *tres requisitos* necesarios para poder aplicar la sanción a la que se refiere dicho precepto, cuyo examen abordaremos de forma separada, a saber: en primer lugar, la declaración la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria; en segundo término, la producción de alguno de los resultados materiales contemplados en el artículo 206 *bis* LGT y, por fin, la concurrencia de una igualdad sustancial con una concreto criterio administrativo preexiste y público.

*A) Declaración de la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y regularización mediante el artículo 15 LGT*

En primer lugar, a la hora de aplicar la infracción del artículo 206 *bis* LGT el obligado tributario ha tenido que realizar una actuación que haya sido declarada por la Administración tributaria como un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria habiendo procedido a su regularización mediante la aplicación del artículo 15 LGT.

Por tanto, para poder sancionar se requiere que, con anterioridad, se haya seguido un procedimiento inspector en el que, previo informe vinculante favorable declarando la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria emitido por la Comisión consultiva a la que se refiere el artículo 159 LGT<sup>41</sup>, se hubiera regularizado la situación tributaria del obligado tributario conforme al artículo 15 LGT, esto es, aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y exigiendo los intereses de demora correspondientes.

---

<sup>41</sup> En el ámbito de competencias del Estado, dicho órgano será el Inspector Jefe, según el apartado cinco de la Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Este requisito es considerado para algunos autores como una «condición objetiva de procedibilidad»<sup>42</sup>.

En relación con esta cuestión, aunque no entra dentro del objeto de este Trabajo de fin de grado realizar una explicación detallada del procedimiento que se ha de seguir para aplicar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es interesante detenerse en el examen de la modificación que ha operado la Ley 34/2015 en el *cómputo de los plazos* en relación con el procedimiento inspector a seguir en el caso del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

A este respecto, cabe señalar que, de acuerdo con la actual configuración de los artículos 159.3 y 150.3 LGT, la notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva, no solo tiene un efecto de suspensión del cómputo del plazo de dicho procedimiento<sup>43</sup>, sino que también produce *la suspensión de las actuaciones*, sin perjuicio de que las solicitudes previamente efectuadas al obligado tributario o a terceros deban ser contestadas. En concreto, esta suspensión durará hasta que el informe se reciba en el registro de la Administración tributaria a la que pertenezca el órgano actuante, siempre que no exceda del plazo máximo de emisión del informe (normalmente 3 meses).

No obstante, es posible que, si la Administración tributaria aprecia que algún periodo, obligación tributaria o elemento de esta no se encuentran afectados por el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (y, por ende, de la causa de suspensión), el procedimiento inspector continúe respecto de los mismos (pudiendo, en su caso, practicarse la correspondiente liquidación). En dicha situación, a efectos del cómputo de los plazos, se *desagregarán* los plazos distinguiendo entre la parte del procedimiento que continúa y la que queda suspendida (artículo 150.3 segundo párrafo *in fine* LGT).

---

<sup>42</sup> PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, p. 23. En el mismo sentido se ha pronunciado LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, p. 20.

<sup>43</sup> En similares términos, en la anterior redacción del artículo 159.3 LGT ello se consideraba como un caso de interrupción justificada del procedimiento inspector.

*B) La producción de alguno de los resultados materiales contemplados en el artículo 206 bis LGT*

El segundo de los requisitos previstos a la hora de imponer la infracción prevista en el artículo 206 *bis* LGT se centra en que la conducta del obligado tributario debe producir uno de los siguientes *resultados materiales*, que LUCAS DURÁN<sup>44</sup> agrupa en *dos* supuestos diferenciados:

- a. La lesión a la Hacienda Pública producida por la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria, o por la obtención indebida de una devolución.
- b. El riesgo de lesión a la Hacienda Pública por la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, o por 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.

Cabe decir, a este respecto, que dichos resultados materiales coinciden con las conductas recogidas en las infracciones de los artículos 191 y 193 a 195 LGT, de ahí que el artículo 206 *bis* declare –en su apartado 5– su incompatibilidad con dichas infracciones.

*C) La igualdad sustancial con un criterio administrativo preexistente y público*

En tercer lugar, debe acreditarse por la Administración tributaria que existe una *igualdad sustancial* entre la operación realizada por el obligado tributario (y declarada en «conflicto») y otro u otros supuestos sobre los que la citada Comisión consultiva ya hubiese emitido un informe apreciando la existencia de «conflicto», siempre y cuando dicho informe haya sido hecho público, en la forma que reglamentariamente se

---

<sup>44</sup> LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, pp. 16-17.

determine, para su general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente autoliquidación<sup>45</sup>.

A este respecto, la referida igualdad sustancial se configura como una *condición objetiva de punibilidad* integrante del tipo, de forma que si no existe dicha igualdad, estaremos ante un hecho atípico no sancionable<sup>46</sup>.

En este sentido, la igualdad sustancial de la conducta del obligado tributario con otra sobre la que exista un criterio administrativo preexistente y público introduce un *elemento analógico*<sup>47</sup>, pues implica dilucidar si entre dichos supuestos existe identidad de razón, es decir, si se dan esencialmente las mismas circunstancias objetivas y subjetivas. A título de ejemplo, estaríamos ante dos supuestos entre los que se produce una igualdad sustancial, si existe similitud en los hechos o bien tienen como base un esquema de planificación fiscal idéntico o similar<sup>48</sup>.

A estos efectos, de acuerdo con la Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT<sup>49</sup>, la publicidad de los informes de la Comisión consultiva permitirá que el obligado tributario conozca y sea consciente de las operaciones o esquemas de planificación fiscal que la Administración tributaria no acepta y, por ende, encuadra como supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. De este modo, de la actuación contraria a dicho criterio administrativo preexistente y público y del resultado material del incumplimiento, surge la responsabilidad y el reproche sancionador. Ahora bien, solo se considerarán los informes hechos públicos con anterioridad al inicio del plazo para presentar la correspondiente autoliquidación.

---

<sup>45</sup> Es muy difícil que se produzca un conflicto en la aplicación de la norma tributaria en casos de declaración, ya que, como dice LUCAS DURÁN («Sanciones administrativas...», *cit.*, p.19), normalmente tendrá lugar en relación con los tributos que sigan un modelo de autoliquidación, ya que es en estos supuestos cuando el obligado tributario aplica la normativa fiscal, además de ser el sistema más habitual de gestión tributaria.

<sup>46</sup> PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, p. 23. En el mismo sentido, LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, p.19.

<sup>47</sup> LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, p. 23. En idéntica línea, PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, p. 23.

<sup>48</sup> LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, p. 23.

<sup>49</sup> Memoria del Análisis del Impacto Normativo del Proyecto de Ley de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, pp. 5-6.

Siendo esto así, y en relación con el informe de la Comisión consultiva, hay que analizar dos cuestiones relevantes: la relativa a su *publicidad* y a sus *plazos*.

Con respecto a la primera de estas cuestiones, cabe decir que hay algunos autores consideran que, en tanto no se desarrolle reglamentariamente la forma en que debe darse publicidad a los informes –esto es, los medios de publicación aceptados– no podrá entenderse cometida la infracción del nuevo artículo 206 *bis* LGT<sup>50</sup>; mientras que otros se pronuncian en sentido contrario, por entender que, al menos, deberían aceptarse los informes que se hayan publicado con máxima difusión (por ejemplo, en el BOE), pese a que aún no se haya producido el desarrollo reglamentario pertinente<sup>51</sup>. Respecto de esta cuestión, me decanto por considerar que no se podrá aplicar dicha infracción hasta que no se produzca el citado desarrollo reglamentario, puesto que debería respetarse la voluntad del legislador que ha introducido dicha remisión *expresamente* en la LGT y no ha establecido ninguna disposición transitoria a estos efectos.

En relación con el segundo problema planteado, es interesante señalar que se ha cuestionado por parte de la doctrina si la necesidad de publicidad del criterio administrativo con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la autoliquidación puede afectar a la *seguridad jurídica*. En este sentido, el obligado tributario ha podido llevar a cabo ciertas operaciones y, entre el momento en que éstas se realizan y el inicio del plazo de presentación de la autoliquidación, podría publicarse un informe de la Comisión consultiva que contemple un supuesto de «conflicto» con el que exista una igualdad sustancial. Ante esta situación, MORÓN PÉREZ considera que hubiera sido más lógico exigir la publicación del informe antes de la realización del hecho imponible<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> RIVAYA FÉRNANDEZ-SANT, J., « Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)», en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 394, 2016, p. E11.

<sup>51</sup> LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, p. 20.

<sup>52</sup> MORÓN PÉREZ, M.C., «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Revista Quincena fiscal*, núm. 22, 2015. De hecho, el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió (CIU) planteó una enmienda en este sentido durante la tramitación parlamentaria de la Ley 34/2015 que no prosperó (enmienda núm. 103, BOCG, serie A, núm. 146-3, de 17/07/2015, pp. 91- 92).

No obstante, LUCAS DURÁN opta por defender la posición contraria, argumentando que la fijación como *dies ad quem* del inicio del plazo para presentar la autoliquidación no es contrario a la seguridad jurídica, en la medida en que el obligado conoce el tenor de los artículos 15 y 206 *bis* LGT y, por tanto, es consciente del riesgo de que las operaciones realizadas puedan ser consideradas en «conflicto» y sancionadas si se publica un informe con el que exista igualdad sustancial en el plazo pertinente. Ello sin perjuicio de que puedan declarar la operación siguiendo el criterio de la Administración o, de no hacerlo, tratar de probar la exoneración de su responsabilidad de acuerdo con el artículo 179.1 d) *in fine*.

En definitiva, considero que resultan más convincentes los argumentos que abogan por considerar correcta la regulación vigente en este punto, dado que el obligado tributario siempre va a poder presentar la autoliquidación de acuerdo con el criterio administrativo –debidamente publicado–, incluso en el caso de que ya hubiera realizado el hecho imponible. Por otro lado, atender a la fecha de realización del hecho imponible plantea problemas a la hora de determinar dicha fecha por parte de la Administración tributaria debido al elevado grado de complejidad existente en muchas operaciones declaradas en «conflicto».

En otro orden de cosas, la regulación aquí descrita puede provocar dificultades *prácticas* de relevancia. Así, puede ocurrir que tras interponer el correspondiente recurso contencioso-administrativo se dictase una sentencia firme en la que se declare que determinados actos o negocios efectuados no se corresponden con un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sino que pertenecen al lícito ámbito de la economía de opción.

Ante dicha circunstancia, supongamos que con anterioridad a la emisión de esta última resolución judicial, se publicase el informe de la Comisión consultiva que ha declarado el «conflicto» y se utilizase el mismo como criterio administrativo para sancionar otros supuestos realizados por otros obligados tributarios con los que existiera igualdad sustancial, por lo que la Administración tributaria podría haber impuesto sanciones por la realización de unos actos o negocios más tarde declarados lícitos en sede judicial.

Para tratar de solucionar esta posible situación, solo cabría aplicar la *revocación* de las sanciones impuestas de acuerdo con el artículo 219 LGT o bien iniciar el procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración (artículo 139 y ss. de la LRJAP)<sup>53</sup>.

En definitiva, para LUCAS DURÁN el artículo 206 *bis* parte de un error en este sentido, que se podría haber solucionado si se hubiese aceptado la enmienda del Grupo Parlamentario CIU que propuso que la liquidación en la que se haya apreciado por primera vez la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria fuese *firme*<sup>54</sup>.

En mi opinión, considero que si se hubiera incluido dicha solución en el nuevo artículo 206 *bis*, ciertamente, se habría añadido un *plus* de seguridad jurídica, pero lo habría sido en detrimento de la eficacia del precepto. En efecto, dada la elevada duración de los procesos judiciales (teniendo en cuenta que incluso podría llegarse a instancias del TS), desde que la Administración tributaria detecta un supuesto como de conflicto hasta que se pudiera empezar a sancionar podrían pasar varios años. Por tanto, dicho *plus* en la seguridad jurídica no justifica el riesgo de hacer ineficaz la nueva infracción y más aún si tenemos en cuenta que los demás obligados tributarios –que se encuentren realizando operaciones similares– podrían aportar la resolución judicial dictada para probar la exención de responsabilidad tributaria recogida en el artículo 179.1 d) *in fine*.

### 2.3. Sanción aplicable

Pasando ya a examinar la *sanción* que cabe imponer en las situaciones descritas, cabe decir que consistirá en una multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada, de la cantidad devuelta indebidamente o las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, y del 15% cantidad indebidamente solicitada o del importe de las

---

<sup>53</sup> LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, pp. 24-25. No obstante, téngase en cuenta que el procedimiento de revocación solo puede iniciarse *ex officio* y solo es posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción (artículo 219 LGT).

<sup>54</sup> Enmienda núm. 103, BOCG, serie A, núm. 146-3, de 17/07/2015, pp. 91-92.



cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible.

A mayor abundamiento, hay que señalar que las cuantías de las sanciones del artículo 206 *bis* LGT coinciden con las previstas para las infracciones de los artículos 191 y 193 LGT –cuando sean calificada como leves–, así como con las previstas en los artículos 194 y 195 LGT.

En este sentido, la diferencia con la infracción que hubiera correspondido si se hubiera mantenido la redacción del Anteproyecto –es decir, de haberse incluido la mera remisión al Título IV de la LGT– radica, básicamente, en que la infracción del artículo 206 *bis* LGT se considera *en todo caso como grave*, con independencia de que exista o no alguno de los criterios de calificación previstos en el artículo 184 LGT (ocultación o medios fraudulentos)<sup>55</sup>. De hecho, como normalmente no va a existir una ocultación en los actos o negocios calificados como en conflicto en la aplicación de la norma tributaria, la infracción que cabría entender cometida de acuerdo con los artículos 191 y 193 LGT sería calificada como leve.

En definitiva, considero que la configuración de la infracción del nuevo artículo 206 *bis* empeora la situación del obligado tributario, respecto de la estructura normativa para sancionar el «conflicto» recogida en el Anteproyecto de modificación de la LGT.

Siendo esto así, aunque aparentemente la posición del obligado tributario sería idéntica en tanto en cuanto tiene que afrontar la misma multa proporcional, debe recordarse que la calificación de una infracción como grave tiene otras *consecuencias no pecuniarias* como la posibilidad de que le sea impuesta una sanción del artículo 186 LGT<sup>56</sup>. No obstante, para poder imponer una sanción de esta índole, también debería haberse aplicado el criterio de graduación de comisión repetida de infracciones tributarias (artículo 187 LGT), el cual solo procederá en caso de que en sujeto infractor hubiera realizado un acto o negocio declarados en «conflicto» y sancionado de acuerdo

---

<sup>55</sup> RIVAYA FÉRNANDEZ-SANT, J., « Análisis con casos... », *cit.*, p. E11.

<sup>56</sup> LUCAS DURÁN, M., « Sanciones administrativas... », *cit.*, p.17. En este sentido, el artículo 186 LGT contempla como sanciones no pecuniarias: la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones y del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales de carácter rogado o la prohibición para contratar con la Administración pública durante el plazo de un año.

con el artículo 206 *bis* en virtud de una resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción.

Por lo demás, conforme al artículo 206 *bis.6* LGT, son de aplicación a las sanciones ahora examinadas, las *reducciones* previstas en el artículo 188, a saber: el 50% en supuestos de actas con acuerdo y el 30% en supuestos de conformidad (más, en su caso, otra reducción del 25% si se ingresa la sanción en plazo y no se interpone recurso).

#### 2.4. La exención de responsabilidad del artículo 179. 2 d) LGT

Como he indicado en un instante anterior, la Ley 34/2015 también ha introducido una modificación en el último inciso del artículo 179.2 d) LGT con el siguiente tenor: «A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 *bis* de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior».

Por tanto, se establece una presunción *iuris tantum* de que, en los supuestos examinados en este trabajo, no existe ni la diligencia debida ni una interpretación razonable de la norma a efectos de la aplicación de la eximente de responsabilidad tributaria del artículo 179.1 d) LGT.

De acuerdo con LUCAS DURÁN, la reforma operada en dicho artículo supone una *inversión de la carga de la prueba* en el específico marco del artículo 206 *bis* LGT, de forma que el obligado tributario deberá probar que existe una interpretación razonable (en el sentido pretendido) o que ha seguido la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones.

Para ello, y a pesar de la dificultad práctica que ello comporta, el obligado tributario podría utilizar para probar la interpretación razonable de la norma tributaria,

por ejemplo, una consulta tributaria, una resolución del TEAC, una sentencia o, en última instancia, unos informes jurídicos bien fundamentados<sup>57</sup>.

## V. ASPECTOS CRÍTICOS DE LA NUEVA REGULACIÓN DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Una vez examinada la reforma efectuada en la dicción del artículo 15 LGT y los caracteres básicos del nuevo tipo infractor previsto en las situaciones en que se declara un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es de un indudable interés pasar a abordar algunos de los *aspectos críticos* de esta reforma legal.

A estos efectos, la doctrina tributarista ha criticado la nueva infracción del artículo 206 *bis* principalmente por considerarla contraria al *principio de legalidad sancionadora* recogido en el artículo 25.1 CE.

En este sentido, cabe recordar que la Ley 34/2015 ha venido a introducir un nuevo supuesto infractor para los supuestos de «conflicto», con la finalidad de salvar las críticas que había realizado el Consejo de Estado en relación con el Anteproyecto de Ley de reforma. En efecto, el citado órgano consultivo había recomendado que, para solucionar los problemas de tipicidad, se había de configurar una infracción específica en el Título IV de la LGT, en la que se recogiesen, una por una, todas las conductas constitutivas de infracción y sancionables. De esta forma, con la introducción del nuevo artículo 206 *bis* LGT, se ha defendido que dicho precepto permite la «salvaguarda del principio de tipicidad en el derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley»<sup>58</sup>.

Sin embargo, un amplio sector de la doctrina se ha pronunciado en sentido contrario al considerar que la introducción del artículo 206 *bis* LGT no ha servido para superar las objeciones realizadas por el CGPJ y el Consejo de Estado en relación con las

---

<sup>57</sup> *Ibid.*, p. 27. A estos efectos, cabe decir que la STS de 27 de febrero de 2007 (RJ 2007\4034), en su Fj. 4º, consideró que la interpretación razonable puede darse tanto en la normativa aplicable, como en los hechos y en su subsunción en la norma.

<sup>58</sup> Preámbulo de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

dos versiones del Anteproyecto<sup>59</sup>. En esta línea, la mayoría de los autores que se han pronunciado a este respecto consideran que la nueva estructura normativa que permite sancionar en casos de «conflicto» continúa sin respetar el principio de tipicidad o *lex certa* que rige también el ámbito del derecho administrativo sancionador y que está contenido en el artículo 25.1 CE<sup>60</sup>.

En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ ha considerado que el único cambio que ha operado la Ley 34/2015 en este punto respecto al Anteproyecto ha sido *limitar* los supuestos de «conflicto» en los que procede imponer una sanción<sup>61</sup>.

En efecto, tanto en la Ley 34/2015 como en su Anteproyecto se contemplan *dos requisitos* básicos para que se entienda cumplido el tipo infractor del artículo 206 *bis* LGT: por un lado, la preceptiva declaración del acto u operación realizado por el obligado tributario como de «conflicto» –con la consiguiente regularización de su situación mediante la aplicación del artículo 15 LGT– y, por otro, la igualdad sustancial entre el acto u operación realizada por el obligado tributario y el criterio administrativo contenido en un informe de la Comisión consultiva debidamente publicado.

Siendo esto así, la principal diferencia entre ambas configuraciones radica en que, mientras el Anteproyecto establecía una remisión a las infracciones y sanciones del Título IV LGT, la Ley 34/2015 introduce una nueva infracción en su artículo 206 *bis* donde se recogen los resultados materiales que se habrían producido con ocasión de la comisión de las infracciones de los artículos 191 y 193 a 195 LGT<sup>62</sup>.

---

<sup>59</sup> Cuyo análisis detallado se ha efectuado en el epígrafe IV.1 de este trabajo.

<sup>60</sup> Vid. entre otros: ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Sobre el Proyecto...», *cit.*, pp.13-16; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Una valoración...», *cit.*, p. 153; SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», en *CEF–Fiscal Impuestos*, 2015, pp. 24-25; MARTÍN QUERALT, J., «El principio de legalidad sancionadora...y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 9, 2015, p. 91-92; MORÓN PÉREZ, M.C., «Inconstitucionalidad de...», *cit.*

<sup>61</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Una valoración...», *cit.*, p. 157. En similares términos se ha pronunciado MORÓN PÉREZ, M.C., «Inconstitucionalidad de...», *cit.*

<sup>62</sup> Dichos resultados pueden ser: la falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria, la obtención indebida de una devolución, la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal 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.

Por tanto, considero que el artículo 206 *bis* LGT sigue configurándose como *una norma sancionadora en blanco*<sup>63</sup>, ya que el tipo infractor continúa teniendo que completarse, no a través de una disposición con rango de ley, sino mediante el criterio de un órgano administrativo –el informe de la Comisión consultiva–, cuya composición solo se determina parcialmente por la LGT<sup>64</sup>.

Así, y en cuanto a la *composición de la Comisión consultiva*, cabe decir que, en el ámbito de competencias del Estado<sup>65</sup>, estará formada por dos representantes de la DGT del Ministerio de Economía y Hacienda designados por resolución del Director General de Tributos, actuando uno de ellos como presidente y con voto de calidad, y dos representantes de la Administración tributaria actuante, según disponen los artículos 159.1 LGT y 194.4 RGAT<sup>66</sup>.

En consecuencia, como ha venido a precisar PALAO TABOADA, la composición de la Comisión consultiva constituye la objeción más grave que cabe hacer a la estructura normativa de la punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que la DGT tiene el control absoluto del informe que, una vez hecho público, va a servir para proceder a sancionar a los obligados tributarios que realicen actos o negocios declarados en «conflicto» que guarden una igualdad sustancial con las operaciones recogidas en tal informe. Por tanto, de acuerdo con dicho autor, de esta

---

<sup>63</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M, «Una valoración...», *cit.*, p. 153. En el mismo sentido, se han pronunciado SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial...», *cit.*, p 24; y MARTÍN QUERALT, J., «El principio de...», *cit.*, pp.91-92.

<sup>64</sup> Artículos 159.1 LGT y 194.4 RGAT.

<sup>65</sup> Cuando el conflicto en la aplicación de la norma tributaria afecta a las normas dictadas por las Comunidades Autónomas en materia de tributos cedidos, la Comisión estará formada por dos representantes del órgano competente autonómico para contestar a las consultas tributarias escritas (artículo 194.4 RGAT).

<sup>66</sup> Estos representantes pueden ser, según el artículo 194.4 del RGAT: «[...] a) Cuando la Administración tributaria actuante sea la Agencia Estatal de Administración tributaria, dos representantes de esta designados por el director del departamento competente; b) Cuando la Administración tributaria actuante sea una Comunidad Autónoma, dos representantes de la Administración tributaria autonómica; c) Cuando la Administración tributaria actuante sea una entidad local, dos representantes de la entidad local; en los supuestos anteriores, uno de los dos representantes de la Administración tributaria actuante podrá ser el órgano de inspección que estuviese tramitando el procedimiento o el órgano competente para liquidar que hubiese remitido el expediente».

forma la DGT domina el precedente que condiciona la infracción, lo que se traduce en su control sobre esta última<sup>67</sup>.

Por su parte, MARTIN QUERALT viene a hacer alusión a la doctrina constitucional plasmada en la STC 10/2015, de 2 de febrero<sup>68</sup>. El TC, en dicha Sentencia, declaró contrario al artículo 25.1 CE el artículo 50.1 del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios (Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre), en el cual se establecía una habilitación a la Administración para calificar la infracción como leve, grave o muy grave atendiendo a una serie de criterios<sup>69</sup>.

En la fundamentación jurídica de la Sentencia, el TC argumentó –como doctrina constitucional consolidada– que el principio de legalidad sancionadora contemplado en el artículo 25.1 CE contiene una *doble exigencia*: una de tipo *material*, que se concreta en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes, y otra de tipo *formal*, que implica el necesario rango legal de las normas tipificadoras de aquellas conductas. En consecuencia, en palabras del TC: «el artículo 25.1 CE limita, ya no el ejercicio administrativo de la discrecionalidad, sino *su atribución misma* por parte del legislador»<sup>70</sup>.

En definitiva, MARTIN QUERALT concluye -acertadamente, a mi juicio- que si esta jurisprudencia resulta aplicable a la habilitación genérica a la Administración para calificar una infracción, *a fortiori* lo será en relación con la tipificación de la infracción, lo que implica la inconstitucionalidad del artículo 206 *bis*<sup>71</sup>.

Ahora bien, LUCAS DURÁN se ha pronunciado en defensa de la constitucionalidad del artículo 206 *bis* LGT, en la medida en que el citado precepto no

---

<sup>67</sup> PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, p. 24. En el mismo sentido se ha pronunciado TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Una valoración...», *cit.*, p. 157.

<sup>68</sup> MARTÍN QUERALT, J., «El principio de...», *cit.*, pp.91-92.

<sup>69</sup> Dicho precepto precisaba que: «las infracciones podrán calificarse por las Administraciones públicas competentes como leves, graves y muy graves, atendiendo a los criterios de riesgo para la salud, posición en el mercado del infractor, cuantía del beneficio obtenido, grado de intencionalidad, gravedad de la alteración social producida, generalización de la infracción y reincidencia».

<sup>70</sup> STC 10/2015, de 2 de febrero, Fj. 3.

<sup>71</sup> MARTÍN QUERALT, J., «El principio de...», *cit.*, p. 92.

contraviene el artículo 25.1 CE, al no contener una especial indeterminación en el tipo contraria al principio de legalidad sancionadora<sup>72</sup>. En este sentido, este autor argumenta que, si bien el precepto contiene conceptos jurídicos indeterminados (como, por ejemplo, «igualdad sustancial», actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios»), la concreción de dichos conceptos no es algo desconocido en el ámbito de la aplicación del Derecho.

A mayor abundamiento, LUCAS DURÁN aduce que estaríamos ante un caso parecido al que ocurre con la concreción de la acción típica del artículo 305 CP en relación con la idea de «defraudación tributaria» y, de hecho, si realizásemos una comparación entre ambos preceptos, el tipo infractor del artículo 206 *bis* conllevaría una mayor concreción que el propio artículo 305 CP. Por tanto, dicho autor viene a considerar que, si no se discute la constitucionalidad del artículo 305 CP, y teniendo en cuenta el carácter de *ultima ratio* del derecho penal, menos aún debería cuestionarse la constitucionalidad del nuevo artículo 206 *bis* LGT.

Sin perjuicio de lo anterior, este último autor también analiza la constitucionalidad del citado precepto atendiendo a la necesaria coordinación que ha de existir entre el principio de seguridad jurídica (artículo 25 CE) y el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (artículo 31 CE)<sup>73</sup>. Para ello, realiza un *juicio de proporcionalidad*, que se traduce en dilucidar si el artículo 206 *bis* es idóneo para evitar la elusión fiscal, necesario (en la medida en que no existan otros medios más eficaces) y proporcional en sentido estricto. A estos efectos, para este autor las dudas surgen en el juicio de necesidad, ya que, en su opinión, existen otras vías más eficaces para evitar la elusión fiscal como el establecimiento obligaciones de revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva por parte del contribuyente y sus asesores fiscales.

En otro orden de cuestiones, un sector minoritario de la doctrina ha defendido la inconstitucionalidad de la nueva infracción ahora examinada dado que, en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, *no se realiza el hecho imponible*, sino que la norma que se pretendía eludir o evitar se aplica de forma analógica. En

---

<sup>72</sup> LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas...», *cit.*, p. 32.

<sup>73</sup> *Ibíd.*, pp. 33-36.

consecuencia, configurar una infracción que tenga como presupuesto un supuesto de «conflicto» implicaría realizar una analogía *in malam partem* prohibida en el ámbito sancionador por el principio de legalidad penal contemplado en el artículo 25.1 CE. Por tanto, según esta corriente doctrinal, el fraude de ley tributario no puede ser en ningún caso objeto de sanción<sup>74</sup>.

No obstante, PALAO TABOADA argumenta frente a dicha crítica que la mayoría de la doctrina considera que, en estas hipótesis, la norma eludida se aplica directamente al acto u operación realizada por el obligado tributario, el cual ha intentado sustraerse sin éxito a dicha aplicación mediante el desarrollo de un acto u operación elusiva<sup>75</sup>.

En definitiva, podemos observar la dificultad que conlleva la configuración de una infracción en el seno de una norma anti-elusión o antiabuso que, por su propia naturaleza, implica un alto grado de indeterminación, al establecerse como cláusula de cierre del sistema<sup>76</sup>.

A este respecto, con el objetivo de solucionar los problemas de tipicidad que se derivan del llamado «modelo de conexión», caracterizado por tratar de sancionar directamente la elusión fiscal, PALAO TABOADA propone lo que él denomina «modelo de independencia», esto es, desvincular la posible infracción de la previa calificación del acto o negocio como de «conflicto» y hacerla depender únicamente de que la conducta del obligado tributario reúna los elementos del tipo de infracción que se pretende aplicar<sup>77</sup>. La implementación de este modelo sería sencilla, ya que bastaría con eliminar la prohibición de imponer sanciones en caso de «conflicto» que se establecía en la anterior redacción del artículo 15.3 LGT *in fine*, o en otras palabras, bastaría con eliminar de la actual regulación el artículo 206 *bis* y el artículo 179.1 d) *in fine* LGT.

Con una normativa como la ahora descrita, para poder declarar la comisión de una infracción, la Administración tributaria debería probar el elemento subjetivo, la

---

<sup>74</sup> RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias...», *cit.*, pp. 41-46.

<sup>75</sup> PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, p. 22.

<sup>76</sup> Esto es, según el Consejo de Estado (Dictamen del Consejo de Estado 130/2015, *cit.*), «una solución abstracta para aquellos casos que, ni están prohibidos generalmente por las leyes (soluciones negociales que por así decir se declaran ilícitas con carácter general) ni han recibido una solución interpretativa en el caso concreto».

<sup>77</sup> PALAO TABOADA, C., «El nuevo intento...», *cit.*, pp. 27-28.



*culpabilidad*, es decir, los casos en que una falta de ingreso o solicitud u obtención de devolución u otros beneficios fiscales resultan merecedores de sanción por realizarse con un grado de dolo o culpa suficiente. Algo que *a priori* se antoja difícil y que, según PALAO TABOADA, en muchos supuestos se deducirá del propio artificio utilizado para llevar a cabo la elusión fiscal<sup>78</sup>.

En definitiva, bajo mi punto de vista, la introducción del artículo 206 *bis* LGT no ha bastado para superar las objeciones realizadas por el CGPJ y el Consejo de Estado al Anteproyecto de ley de reforma. En este sentido, considero, en la misma línea que TEJERIZO y otros autores<sup>79</sup>, que dicha infracción se configura como una *norma sancionadora en blanco* que necesita completarse a través de un criterio contenido en un informe emitido por un órgano administrativo, de forma que no se respeta el principio de tipicidad o *lex certa* previsto en el artículo 25.1 CE, tal y como se ha interpretado el mismo por parte de la doctrina del TC.

## VI. CONCLUSIONES

**Primera.-** El *fraude de ley tributario* consiste en la realización de un acto o negocio que, para eludir la aplicación de una norma fiscal, se ampara en otra dictada con distinta finalidad (norma de cobertura) con el objeto de disminuir la carga tributaria de la operación. Sin embargo, en la práctica resulta difícil distinguir esta figura de otras similares como la simulación, el negocio indirecto o la economía de opción.

**Segunda.-** La regulación del fraude de ley tributario se introdujo por primera vez en nuestro ordenamiento tributario con la LGT de 1963 y, hasta la aprobación de la vigente LGT en el año 2003, no sufrió modificaciones importantes. La LGT sustituyó dicha figura por «el conflicto en la aplicación de la norma tributaria» con el objetivo de configurar una *cláusula general anti-elusión* en la que ya no se tenía en cuenta la intención fraudulenta del obligado tributario.

---

<sup>78</sup> *Ibíd.*, p.30.

<sup>79</sup> TEJERIZO LÓPEZ, J.M, «Una valoración...», *cit.*, p. 153; en el mismo sentido, se han pronunciado SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial...», *cit.*, p 24; y MARTÍN QUERALT, J., «El principio de...», *cit.*, pp. 91-92.

**Tercera.-** La LGT establece que, para calificar un supuesto como de «conflicto», se deben cumplir *dos requisitos*: que los actos o negocios realizados por el obligado tributario sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; y 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.

Asimismo, esta figura se caracteriza porque, para su declaración, se ha de seguir un *procedimiento especial* en el que se exige un informe preceptivo y vinculante de una Comisión consultiva y la necesaria audiencia del interesado (artículo 159 LGT).

Junto a lo anterior, hasta la aprobación de la Ley 34/2015, en los supuestos de «conflicto» nunca procedía la imposición de sanciones, sino que se regularizaban exclusivamente mediante la aplicación de la norma tributaria que se pretendía eludir o eliminando las ventajas fiscales obtenidas y exigiendo intereses de demora.

**Cuarta.-** Con la reforma efectuada por la Ley 34/2015 se permite, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico-tributario, *imponer una sanción* en casos de «conflicto» con el objetivo principal de perseguir el fraude sofisticado y cumplir con el mandato del artículo 31 CE.

Para ello, la Ley 34/2015 elimina la prohibición de sancionar que se establecía el artículo 15.3 *in fine* LGT, introduciendo una nueva infracción para los casos de «conflicto» en el artículo 206 *bis* LGT. Asimismo, para facilitar la posibilidad de sancionar, se establece una presunción *iuris tantum* de que en tales hipótesis no se produce una interpretación razonable de la norma ni concurre una actuación diligente del obligado tributario a efectos de dificultar la posibilidad de aplicar la exclusión de responsabilidad por infracción prevista en el artículo 179.1 d) LGT.

**Quinta.-** En concreto, se requieren *tres requisitos* para entender cometida la infracción del artículo 206 *bis*: en primer lugar, la declaración la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria y su regularización mediante la aplicación del artículo 15 LGT; en segundo término, la producción de alguno de los resultados materiales contemplados en el artículo 206 *bis* LGT y, en tercer lugar, la concurrencia de una igualdad sustancial con un concreto criterio administrativo preexistente y público. Dicho criterio se contendrá en los informes de la Comisión consultiva que se

hayan hecho públicos (en la forma en que reglamentariamente se determine) con anterioridad al inicio del plazo para la presentación de la correspondiente autoliquidación.

Empero, cabe plantear *dos objeciones básicas* a esta nueva infracción. Por un lado, la preeminencia de la DGT en la composición de la Comisión consultiva tiene como consecuencia su control casi absoluto sobre la procedencia o no de sanción. Por otra parte, el informe público de dicha Comisión utilizado para entender cometida la infracción del artículo 206 *bis* no hace necesariamente referencia a una liquidación firme, lo cual podría llevar a sancionar a determinados obligados tributarios por realizar operaciones que luego se declaren lícitas en sede judicial. No obstante, considero que la adopción de dicho criterio por parte del legislador podría haber puesto en peligro la eficacia de la reforma para tratar de desincentivar las conductas de fraude sofisticado y no habría conseguido solucionar las principales críticas relativas a la inconstitucionalidad del citado precepto.

**Sexta.-** Las *sanciones aplicables* con ocasión de la comisión de la infracción del artículo 206 *bis* coinciden con las previstas para las infracciones de los artículos 191 y 193 -cuando sean calificadas como leves- y con las de los artículos 194 y 195 LGT, por ello, se establece la incompatibilidad de dichas infracciones con la infracción del artículo 206 *bis*.

Ahora bien, esta última infracción será en todo caso calificada como grave, lo que podría llevar aparejada alguna de las sanciones no pecuniarias del artículo 186.

**Séptima.-** La estructura normativa que ha introducido la Ley 34/2015 para permitir sancionar en casos de «conflicto» ha sido *muy criticada por la doctrina*. En este sentido, la gran mayoría de autores que se han pronunciado a este respecto consideran que, pese a la introducción del artículo 206 *bis*, dicha norma no respeta el principio de *lex certa* contenido en el artículo 25.1 CE.

En este sentido, considero que la introducción de la infracción del nuevo artículo 206 *bis* LGT no basta para superar las objeciones que efectuaron ya el CGPJ y el Consejo de Estado en relación con el Anteproyecto de Ley de reforma, en la medida en que la única modificación que se ha realizado respecto a este último texto ha sido la restricción de los supuestos en que puede proceder la imposición de una sanción.

A estos efectos, para entender cometida la infracción se sigue teniendo que valorar la igualdad sustancial con un criterio de un órgano administrativo, de forma que el artículo 206 *bis* se configura como una norma *sancionadora en blanco*, lo que implica que no se respeta el principio de tipicidad. Esta conclusión, de acuerdo con MARTÍN QUERALT, es coherente con la doctrina consolidada del TC en relación con el artículo 25.1 CE y la habilitación en blanco a la Administración para determinar las infracciones y sanciones.

Junto a ello, y a mayor abundamiento, cabe señalar que la propia composición de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 LGT comporta que, en la práctica, la procedencia de dicha sanción quede en manos de la DGT.

**Octava.-** La dificultad de sancionar directamente los supuestos de «conflicto» está relacionada con la especial indeterminación que le es propia a toda cláusula antiabuso o anti-elusión. Por ello, para solucionar los problemas de tipicidad, quizás convendría implementar el llamado «*modelo de independencia*» que propone PALAO TABOADA, desvinculando la posible infracción de la previa calificación del acto o negocio como de «conflicto» y hacerla depender únicamente de que la conducta del obligado tributario reúna los elementos del tipo de infracción que se pretende aplicar.

## BIBLIOGRAFÍA

- BURLADA ECHEVESTE, J.L., «El fraude de ley en Derecho Tributario», en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 7-8, 2006, pp. 9-59.
- CUADRADO ZULOAGA, D., «El fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Actualidad Administrativa*, núm. 13-14, 2012, p. 5.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F., «Sobre el Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT», en *Civitas. Revista española de derecho financiero*, núm. 166, 2015, pp. 13-28.
- LINARES GIL, M. I., «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *InDret*, núm. 3, 2004 (consultado a través de Indret.com).
- LUCAS DURÁN, M., «Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo», en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 397, 2016, pp. 5-58.
- MARTÍN QUERALT, J., «El principio de legalidad sancionadora...y lo contrario. Sanciones exigibles cuando hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 9, 2015, pp. 91-92.
- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ J.M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 25ª edic., Tecnos, Valencia, 2014.
- MENÉNDEZ MORENO, A., «La modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14, 2014, pp. 13-16.
- MORÓN PÉREZ, M.C., «Inconstitucionalidad de la regulación del conflicto en la aplicación de normas en la modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Revista Quincena fiscal*, núm. 22, 2015 (consultado a través de ProView Aranzadi).
- PALAO TABOADA C., «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria», en *Estudios financieros. Revista de*

*contabilidad y tributación*, núm. 155, 1996, pp. 3-20.

-«Capítulo 2. Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias», en PALAO TABOADA, C. (coord.), *Comentario Sistemático a la Nueva Ley General Tributaria*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, pp. 49-84.

-*La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.

-«El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación de la Ley General Tributaria», en *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 165, 2015, pp. 17-34.

PONT MESTRES, M., PONT CLEMENTE, J. F, *Análisis de la Ley 25/1995 de modificación de la Ley general tributaria (estudio detallado de cada artículo)*, Civitas, Madrid, 1995.

RIVAYA FÉRNANDEZ-SANT, J., «Análisis con casos prácticos de las principales modificaciones introducidas en la LGT por la Ley 34/2015 (I)», en *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación*, núm. 394, 2016, pp. E1-E56.

RODRIGUEZ-RAMOS LADARIA, L., «Infracciones tributarias y conflicto en la aplicación de la norma tributaria», en *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, núm. 7, 2015, pp. 41-46.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A., «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», en *CEF–Fiscal Impuestos*, 2015, pp. 14-25.

SIMÓN ACOSTA, E., «El abuso de la norma tributaria», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 568, 2003 (consultado a través de Aranzadigital.es).

TEJERIZO LÓPEZ, J.M., «Una valoración de la reforma de la LGT», en *Presupuesto y gasto público*, núm. 80, 2015, pp. 152-157.

## **JURISPRUDENCIA CONSULTADA**

### **TRIBUNAL SUPREMO**

STS de 27 de febrero de 2007 (RJ 2007\4034).

STS de 9 octubre 2009 (RJ 2010\1041).

STS de 5 de julio de 2010 (RJ 2012\606).

STS 30 de junio de 2011 (RJ 2011\6052).

STS 20 de febrero de 2012 (RJ 2012\4113).

### **TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

STC 120/2005, de 10 de mayo.

STC 129/2008, de 27 de octubre.

STC 10/2015, de 2 de febrero.