



Universidad
Zaragoza

TRABAJO FIN DE GRADO

EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

AUTORA

ELENA RAMÍREZ GABARRE

DIRECTOR

JOAQUÍN AGUSTÍN ÁLVAREZ MARTÍNEZ

GRADO DE DERECHO

AÑO 2019/2020

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	4
1.1 CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO	4
1.2 RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA.....	4
1.3 METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	5
2. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA	6
2.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA 1963: EL FRAUDE DE LEY	8
2.2 LEY GENERAL TRIBUTARIA 2003: CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.....	11
2.3. INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO.....	13
2.3.1 INTERPRETACIÓN CON ARREGLO AL CÓDIGO CIVIL	14
2.3.2. INTERPRETACIÓN DE DE CASTRO	15
2.3.3. INTERPRETACIÓN CON ARREGLO A JURISPRUDENCIA	16
3. DISTINCIÓN CON LAS RESTANTES FIGURAS AFINES.....	18
3.1. CALIFICACIÓN.....	18
3.2 ECONOMÍA DE OPCIÓN	20
3.3. DEFRAUDACIÓN FISCAL.....	22
3.4. SIMULACIÓN.....	23
4. PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE APLICACIÓN.....	27
4.1 INFRACCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA.....	30
4.2. LA REFORMA A TRAVÉS DE LA LEY 34/2015, 21 DE SEPTIEMBRE.....	31
5. CONCLUSIÓN	35
6. BIBLIOGRAFÍA	38

LISTADO DE ABREVIATURAS

Constitución Española	CE
Ley General Tributaria	LGT
Código Civil	CC
Tribunal Constitucional	TC
Tribunal Supremo	TS

1. INTRODUCCIÓN

1.1 CUESTIÓN TRATADA EN EL TRABAJO FIN DE GRADO

El conjunto de normas generales antielusión cumplen en el Derecho Tributario la finalidad de hacer efectivo el principio de capacidad económica. La elusión fiscal opera cuando el contribuyente supera los límites dados por el ordenamiento jurídico, dicho de otro modo, utiliza una norma tributaria de manera distinta al fin en que ha sido desarrollada por el legislador.

Por ello, el objetivo de este trabajo es abordar una de las figuras más relevantes antielusivas, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El presente trabajo se ha estructurado en tres grandes bloques.

En primer lugar, estableceré la delimitación normativa del concepto conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que ha venido a sustituir a la antigua regulación del fraude de Ley, de acuerdo con ley y posteriormente, su interpretación mediante doctrina y jurisprudencia.

En segundo lugar, me ha parecido relevante dedicar un epígrafe a las diferentes operaciones que puede realizar el sujeto para así entender el contexto en el que se aplica. Hago referencia por un lado a economía de opción, por otro lado a la defraudación fiscal y finalmente, simulación.

En tercer lugar y para finalizar el trabajo, dedico un apartado al desarrollo del procedimiento especial y a la última modificación que ha sufrido el precepto, el cual tampoco ha descansado en el constante debate doctrinal, la reforma por la nueva Ley 34/2015 donde se establece la sanción procedente.

1.2 RAZÓN DE LA ELECCIÓN DEL TEMA

El interés por la lucha contra la elusión fiscal se generó en mí tras una conferencia que se impartió mediante la sesión del programa expertía en UNIZAR, actividad que corría a cargo del abogado especialista en Derecho Fiscal del despacho de Cuatrecasas, D. Diego Arribas.

La discusión acerca de los límites en los que puede operar el contribuyente para obtener un ahorro fiscal ha captado mi atención, entre otras cosas, por tratarse de un tema de actualidad, que compete a todos los ciudadanos y que está en constantes modificaciones legislativas.

Todos tenemos el deber de contribuir de acuerdo con nuestra capacidad económica recogido en el Art. 31 de la Carta Magna. Es por eso que las normas antielusión han tenido una gran influencia en la sociedad, pues siempre hay quien juega con las leyes para buscar su propio beneficio, corrompiendo así con la igualdad y la progresividad de un sistema justo y equitativo.

¿Dónde se justifica que el ciudadano tenga autonomía de voluntad para conformar de manera libre su tributación? ¿Se encuentra amparado en la legalidad ese ahorro fiscal? ¿Cuál es el margen? ¿Por qué dicha materia está continuamente modificándose? ¿Qué ha llevado al legislador a interponer una sanción tras la última reforma?

Estas cuestiones y algunas más son las que trato de esclarecer en mi trabajo.

1.3 METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La metodología utilizada atiende a dos etapas principales. Por un lado, el examinar de forma teórica la cuestión de objeto de examen y por otro lado, la oportunidad que tuve de poder llevarla a la práctica, con el fin de esclarecer conceptos.

En lo que concierne a la primera etapa, ha consistido en la lectura de bibliografía de distintos autores para así tener varias visiones, poder contrastarlas y llegar a una opinión personal. Además recopile las leyes tributarias, tanto las derogadas como la vigente, para visualizar las continuas modificaciones llevadas por el legislador con el objetivo de salvaguardar la seguridad jurídica.

El trabajo es por tanto descriptivo, se ha elaborado mediante la previa revisión de literatura y jurisprudencia acompañado de lo estudiado durante el curso, en lo relacionado a la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Quiero resaltar como gran apoyo, la oportunidad que me brindó la asignatura Practium en relación con el Trabajo de Fin de Grado. Realicé las correspondientes prácticas en un Despacho donde además de ejercer la abogacía, también asesoraban en materia fiscal.

Ahí comprobé, mediante los clientes que buscaban los servicios, las distintas formas de ahorro fiscal lícitas que puede realizar el contribuyente, sin traspasar la frontera de ilegalidad.

2. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Desde la Ley General Tributaria de 1963 hasta la presente Ley General Tributaria de 2003, el legislador español ha tratado de especificar medidas referentes a la elusión fiscal con el objetivo de combatir la utilización perversa de la norma tributaria para fines o situaciones que no se relacionan con ésta.

Por consiguiente, tras la última reforma de la Ley General Tributaria (en adelante LGT), el Artículo 15 presenta la figura denominada “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, caracterizada por ser una norma general anti-elusión.

Consiste en que el obligado a satisfacer un tributo realiza un acto amparándose en una norma tributaria cuyo fin es distinto al desarrollado por el legislador. De esta forma, consigue minorar la base o la deuda tributaria del tributo, o lo que viene a ser, la finalidad de pagar menos impuestos.

Así, el Art. 15.1 LGT viene a decir:

«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 concurran las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

Como señala PALAO TABOADA¹, «supone que un determinado resultado económico, cuya consecución, por medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de una deuda tributaria, se consigue por otros medios jurídicos, que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que o bien no estén gravados, o bien lo están en la medida más reducida».

Se necesitan que concurran una serie de requisitos, como procederé a analizar en el siguiente epígrafe, para que se declare conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues la realización por sí sola de utilizar alternativamente otras vías legales que deriven un ahorro fiscal, está permitida.

Por ello, para que pueda declararse conflicto, el sujeto debe realizar el acto o negocio regulado pero con un espíritu adverso al que le ha otorgado el legislador. De esta forma, obtendrá un beneficio que no le corresponde con el acto realizado.

A continuación, el Art. 15.2 LGT expone el desarrollo del procedimiento de declaración de conflicto «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».

Por lo tanto, la primera conclusión que se extrae es que, la Administración no tiene la competencia exclusiva para declararlo.

Señala así que se necesitará un previo informe favorable procedente de la Comisión consultiva. Ésta valorará las circunstancias y de forma motivada resolverá vinculando al órgano de inspección.

Lo relativo al procedimiento se desarrolla en el encabezamiento cuarto del presente trabajo, dónde expongo la tramitación que conlleva el informe, así como las críticas que recibió la Comisión consultiva.

El apartado tercero del artículo ha sufrido una reciente modificación, la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, establece la posibilidad de sancionar en los casos dónde se declare conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

¹ PALAO TABOADA, C. *Curso de derecho financiero y tributario*, 30^a edición, Tecnos, Madrid, 2019, p.182.

Así el Art. 15.3 LGT indica «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».

Este artículo entra en conexión con el Art. 206 bis LGT dónde se establece la sanción pertinente, caracterizándola como grave y estableciendo una multa proporcional en virtud del acto que haya realizado.

Para entender realmente en qué contexto se mueve el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, hay que partir de su origen, entendido por este el fraude de ley.

Cuando se promulgó la Ley General Tributaria de 1963 se identificaba como fraude de ley, pero dicho concepto provocaba alguna controversia a la hora de aplicarse. En este sentido, los jueces y tribunales adecuaron el precepto para evitar maniobras tendentes a recudir la carga tributaria por parte de los contribuyentes.

En 2003 se produjo el cambio terminológico a conflicto en la aplicación de la norma tributaria y que, como se verá a continuación es más flexible atendiendo a los postulados de seguridad jurídica.

A continuación analizaré la evolución de dicho concepto en virtud de las distintas interpretaciones. En un primer plano, estableceré la interpretación grammatical extraída de la ley y, posteriormente la complementaré mediante doctrina y jurisprudencia.

2.1. LEY GENERAL TRIBUTARIA 1963: EL FRAUDE DE LEY

La primera referencia al fraude de ley en materia tributaria, tiene su origen en el Art. 24 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

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

Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito 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 que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado».

Así, como dice ARIAS CAÑETE² para calificar un acto como fraude de ley se necesitan de unos requisitos.

Si el sujeto realiza una conducta esquivando la norma reguladora del hecho imponible, si esa conducta es lícita amparándose en otro precepto, obtiene una ventaja fiscal y finalmente si realiza la elusión de forma intencionada, bastará para calificar el acto como fraude de ley.

Hasta aquí, parece que simplemente ha cambiado la terminología, pero si se hace una reflexión más profunda, se puede observar distintas peculiaridades que llevan a la controversia a la hora de declararse.

La primera peculiaridad se establecía en torno al problema de la analogía.

La crítica se planteaba si mediante el fraude de ley se utilizaba una excepción de la aplicación analógica para gravar actos mediante la extensión del hecho imponible.

Así, un autor que se posicionaba en esta doctrina era MARTÍN-RETORNILLO³, consideraba fraude de ley todo aquello que fuera evadirse del hecho imponible.

Ahora bien, a mi parecer, esta referencia con la analogía no es acertada.

La analogía se define como «la integración del ordenamiento en caso de lagunas legales consistente en aplicar a una determinada situación jurídica lo dispuesto para otra semejante»⁴. Es por esto que realmente el sujeto no está realizando un supuesto amparado en una laguna, si no que, se encuentra amparado bajo la norma de cobertura y la norma defraudada.

No se produce la integración del supuesto en el hecho imponible vía analogía pues ni hay laguna porque existe esa norma defraudada ni se crea una nueva norma para corregir la situación de fraude.

² ARIAS CAÑETE, M. *Fraude de ley y economía de opción*, *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1967, p. 508 y ss.

³ MARTÍN-RETORTILLO BÁQUER, L. «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N°54, 1964, p.349 y ss.

⁴ Definición de la Real Academia Española.

Distinta es la segunda peculiaridad que se muestra tras mencionar la finalidad del contribuyente, y es que, la intención de la que parte el sujeto ha sido criticada a lo largo de toda la evolución normativa del fraude de ley o conflicto en la aplicación.

El precepto en 1963 mencionaba el “propósito” del sujeto destacando así el ámbito subjetivo como un requisito para establecer el fraude de ley.

El hecho de que se necesite de un requisito subjetivo en el que se cuestionara la conducta del sujeto muestra inseguridad jurídica⁵.

En este sentido, el ordenamiento jurídico tiene que establecer conductas humanas y no intenciones. Es decir, tiene que gravar el comportamiento del sujeto independientemente de la finalidad que tenga, pues el acto que realiza es contrario a la regulación.

Por lo que viendo que se trataba el precepto de insuficiente, el legislador vio la necesidad de reformarlo tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, redactado el Art. 24 así:

- «1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributaria deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado.
- 2. Los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.
- 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones».

En un primer plano, se elimina la referencia a la analogía, solventando las posibles dudas que se podían generar en cuanto a la extensión del hecho imponible.

⁵ MARCÍAS, SÁNCHEZ J.I, ORTEGA CALVO R, RODRÍGUEZ LÓPEZ F. *Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Ediciones universidad de Salamanca, Salamanca, 2005, p.825.

En cuanto a la crítica acerca del propósito, el legislador apuesta por seguir estableciendo ese ámbito subjetivo. Ahora bien, realiza una primera aproximación a la finalidad del contribuyente en relación con el espíritu de la norma.

Por un lado, quiero resaltar la peculiaridad de establecer un supuesto más concreto estableciendo que se gravaran los «actos o negocios jurídicos» en lugar de «hechos».

Por otro lado, se elimina la referencia a la prueba por parte de la Administración, de tal forma, que sólo se establece audiencia al interesado⁶.

Quizá este concepto se asemeja al que se tiene hoy en día, ahora bien, sigue produciendo polémicas por lo que, analizaré a continuación la actual Ley para ver las soluciones del legislador ante éstas.

2.2 LEY GENERAL TRIBUTARIA 2003: CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

«De un lado y en cuanto a las normas civiles, lo que caracteriza al fraude de Ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien, de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual. Además, no debe existir ningún motivo económico válido para el recurso a dicho negocio o concatenación de negocios, distinto del mero ahorro fiscal».⁷

He querido empezar por esta cita procedente del informe elaborado en 2001 por la primera Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria, pues determinaba sin duda lo que iba a ser el futuro contenido del presente artículo 15 LGT.

A continuación, analizaré el cambio terminológico así como los requisitos, en función de lo establecido en el Art. 15 LGT, para declarar conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

⁶ Pese a que elimina la facultad de probar el propósito de eludir el impuesto, PALAO TABAOADA señala «si el fraude se basa esencialmente en tal propósito y este se entiende como un elemento del hecho, su existencia debería probarse pese a esta supresión». PALAO TABOADA, C «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, Estudios Financieros», *Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 155, 1966, p.7.

⁷ Informe para la reforma de la Ley General Tributaria 2001. Punto 5.e) Parte II, relativa a los principios y normas tributarias. En el mencionado Planteamiento hace especial hincapié en la lucha contra el fraude.

Si bien el primer párrafo menciona que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuando se evite la realización del hecho imponible o se minore la deuda tributaria.

A mi parecer, el legislador le otorga un concepto más objetivo introduciendo el verbo evitar, en relación con el «propósito de eludir el impuesto»⁸. De esta forma el individuo tiene que esquivar o rodear la norma precedente.

Por lo tanto, una primera conclusión a extraer es que se ha optado por una vía más objetiva al no categorizar la intención del sujeto, si no el acto o el negocio con el que entraña el hecho imponible.

Aunque también hay otras posturas como FERREIRO LAPATZA⁹, apunta que el legislador utiliza el verbo «evitar» en lugar de «eludir» para impedir la confusión con el delito de defraudación tributaria. Así expone «En Derecho Tributario cabe, sin duda, hablar de una elusión lícita (no realizando el hecho imponible) y de una elusión penalmente ilícita: el artículo 15 LGT no emplea el verbo evitar para evitar este tipo de confusiones».

A este respecto, el legislador continúa mencionando que se tienen que dar dos requisitos simultáneos en dichos actos o negocios.

El primer requisito es que «dicho acto o negocio sea notoriamente artificiose o impropio para la consecución del resultado obtenido».

Se identifica artificio como disimulo o cautela, sin llegar a ocultarlo y se entiende por impropio, el acto inadecuado en nuestra organización social. Por lo tanto, es requisito imprescindible para las partes que elijan una forma jurídica poco adecuada para el fin perseguido, obteniendo un resultado que no le corresponde.

En este sentido va ligado con los tres requisitos necesarios que dan eficacia a un negocio jurídico, consentimiento objeto y causa.

La causa se encuentra relacionada con el motivo, el por qué realizamos dicho acto.

⁸ Art. 24 de la Ley General Tributaria de 1963.

⁹ GARCÍA NOVOA, C. *Prólogo a la obra de García Nova: La cláusula anti elusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2004, p. 13.

En el caso del conflicto en la aplicación de la norma tributaria la causa se enlaza con el querer obtener una ventaja fiscal ilícita y no en realizar el negocio jurídico.

Esa ventaja fiscal se relaciona con el segundo requisito que expone lo siguiente «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».

En este sentido, enlaza con lo que se define como economía de opción que se verá más adelante. La economía de opción hace referencia a las opciones fiscales que la Ley regula ante un determinado tributo, para conceder a los obligados tributarios distintas formas de actuar y conseguir una situación más beneficiosa.

Lo que viene a destacar es el abuso de la norma, es decir, aquel que obtenga ese beneficio fiscal amparándose en el abuso al derecho y de forma ilícita será quien cometa un conflicto en la aplicación de la norma. Por el contrario, aquel que elija una de las vías lícitas que proporciona la regulación para obtener dicho beneficio fiscal estará optando por la vía de economía de opción.

Por lo tanto, se declarará conflicto en la aplicación de la norma cuando, el sujeto realice operaciones que no se corresponden con la verdadera finalidad del hecho imponible, obteniendo una ventaja fiscal que no le pertenecería si actuara conforme al negocio propio.

2.3. INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO

Como en todo el ordenamiento jurídico, a la hora de establecer un concepto hay que partir de lo delimitado por la ley y complementarlo con doctrina y jurisprudencia.

Y es que, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria como señalo, ha sido objeto de constantes modificaciones y posiciones doctrinales que ha hecho que se le den distintas visiones en virtud de las posturas de distintos autores.

Además, el problema viene con la aplicación práctica ya que el legislador tiene que ir ajustando distintas formas que el contribuyente seleccionará o buscará para ganarle el juego al ordenamiento jurídico.

2.3.1 INTERPRETACIÓN CON ARREGLO AL CÓDIGO CIVIL

El Código civil ha sido referente en el desarrollo del ordenamiento jurídico español en numerosas ocasiones, así se puede manifestar una vez más tras reflexionar acerca del concepto «fraude de ley».

El Art. 6.4 del Código civil (en adelante CC) alude «Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

La cuestión que se plantea es si es equiparable el fraude de Ley civil con el fraude de Ley tributario.

Así se pregunta BURLADA ECHEVESTE¹⁰ « ¿Qué sentido tiene formular una regulación propia del fraude de ley en la Ley General Tributaria, cuando la misma ya se encuentra en el Código Civil de forma general?»

A esta pregunta hace alusión el Tribunal Constitucional (En adelante TC) en una sentencia¹¹ al mencionar:

«Ante todo, es preciso dejar constancia, como primera observación, que el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de Ley, es una norma exclusiva de la legislación civil».

En mi opinión, y de acuerdo con el argumento del tribunal, es la misma figura jurídica.

El ordenamiento civil establece que será conflicto aquel acto que mediante el amparo en determinadas leyes elude la aplicación de otras, o bien alcanza un fin que resulta prohibido por el ordenamiento jurídico.

¹⁰ BURLADA ECHEVESTE, J.L «El fraude de ley en Derecho Tributario», *Revista Quincena Fiscal*, Nº 7-8, 2006, p.9 y 10.

¹¹ Sentencia TC 37/1987 del 26 de Marzo, fundamento jurídico 8.

En este sentido, se requiere por un lado que el acto esté amparado legalmente y por otro lado, que dé un resultado prohibido por el ordenamiento, atendiendo a su finalidad y espíritu.

Por lo tanto, ambas figuras requieren los mismos requisitos para poder declarar el acto como conflicto en la aplicación.

Como no se pueden establecer supuestos tasados pues los casos son infinitos, el legislador decidió crear un fraude de Ley tributario específico, con el objetivo de atajar los caminos que el contribuyente realizaría para eludir la norma.

2.3.2. INTERPRETACIÓN DE DE CASTRO

No se puede concebir el concepto de fraude de Ley sin mencionar al profesor DE CASTRO pues mediante su doctrina explicó el fraude de Ley civil, el cual como he mencionado es equiparable al fraude de Ley tributario.

Definía el fraude de ley como «uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con una distinta finalidad»¹².

Por ello, para DE CASTRO en el fraude de Ley se tienen que dar dos supuestos. Por un lado la existencia de una ley de cobertura y por otro, una ley que haya sido defraudada.

Así entiende que el acto se tendrá que amparar en una ley de cobertura que regule el supuesto para que parezca válido pero realmente, el acto no se corresponde con el resultado, por lo que se encuentra aquí esa ley defraudada.

Otra característica importante procedente de la doctrina es relativa al elemento subjetivo que vengo exponiendo, y es que menciona «no es un requisito del fraude la intención de eludir la ley. Con la figura del fraude a la ley se defiende el cumplimiento de las leyes, no se reprime el concierto o la intención maliciosa (sancionados en otras instituciones); la aplicación de la ley se impone respecto al malintencionado y también

¹² DE CASTRO y BRAVO, F. *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984, p.544.

al ignorante. No se persigue el propósito (“concilium frandius”), sino el resultado (inaplicación de la ley debida)».¹³

En otras palabras, lo que se castiga es el acto cometido en contra del ordenamiento jurídico y no la intención del sujeto.

Por ello, menciono que es equiparable en cuanto a su esencia y requisitos con el fraude de Ley tributario, con la salvedad de ser éste una figura concreta para el caso concreto.

2.3.3. INTERPRETACIÓN CON ARREGLO A JURISPRUDENCIA

Tanto el Tribunal Supremo (en adelante TS) como el Tribunal Constitucional han ocupado un gran lugar en este sentido pues no les ha resultado fácil identificar la controversia en cuanto al elemento subjetivo.

Mencionaré en primer lugar dos sentencias dónde se plasman las ideas de DE CASTRO.

La primera es la STS del 13 de Junio de 1959, fundamento primero, expone que un mismo acto debe encontrarse bajo la ley de cobertura y la ley defraudada.

La segunda es la STS del 20 de Mayo de 1988 que aclara que el único fin del fraude de Ley es el cumplimiento de las leyes y no una represión, por lo que no se castiga la intención del sujeto.

A estas sentencias se le suma así la STS, 1169/2000, de 21 de diciembre en su fundamento séptimo «el fraude de ley, es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizado a tal fin, valiendo tanto como subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales que se imponen a las personas, e implica, en el fondo, un acto “contra legem”, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino, al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu».

A la vista, no hay duda de la poca importancia que le dan a la intención.

¹³ DE CASTRO, F. *Compendio de Derecho Civil. Introducción y Derecho de la persona*, Instituto de estudios políticos, 5º Edición, Madrid, 1970, p.123.

Ahora bien, siguiendo con la línea jurisprudencial en 2001 se encuentran sentencias dónde no está tan claro.

Y es que un ejemplo de ellas es la STS, sala Civil, de 26 de febrero de 2001, al comienzo del fundamento jurídico número dos, establece «De lo expuesto, es decir, como resumen, que el fraude legal se caracteriza por la presencia de dos normas: la conocida y la denominada “de cobertura”, que es la que se acoge quien intenta el fraude, y la que a través de esta se pretende eludir designada como “norma eludible o soslayable”».

Cuando digo que no se ve con tanta claridad, es porque me resulta alarmante la mención «quien intenta el fraude» y «pretende eludir» pues es una forma de introducir la intencionalidad.

En orden, son los Tribunales Superiores de Justicia de Navarra y de la Rioja¹⁴ los que literalmente se sustraen «ánimo de burlar» en esa misma fecha.

En este punto, en 2005 se elabora la que, desde mi punto de vista, es la sentencia clave de toda esta encrucijada, STC 120/2005 de 10 de Mayo.

Así pues en su fundamento cuatro, se establece que se tiene que dar la norma de cobertura y la norma defraudada y explica «Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu».

En este sentido, se entiende que es el comportamiento del contribuyente lo que se prioriza para que se constituya fraude de Ley. De ahí que resulten dos normas, la norma de cobertura, más favorable para el ahorro fiscal, y la norma defraudada, por la que deberías de declarar ya que es la que se relaciona con el espíritu.

Y de las últimas sentencias recientes nos encontramos con la STS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 21 de Abril de 2010 indica en su fundamento jurídico quinto, «Para que pueda apreciarse la existencia de fraude de Ley no es necesaria la

¹⁴ Sentencia TSJ, sala contencioso-administrativo, 16 de abril de 2001 y Sentencia TSJ, 27 de octubre de 2001.

existencia de esa voluntad de infringir la norma (...) la esencia del fraude de ley no es la intención fraudulenta, sino la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada».

En resumen, tras analizar la interpretación del precepto en suma con doctrina y jurisprudencia, no se requiere el elemento de intencionalidad sino que se ampare bajo una norma que no es la correlativa con el acto, pues estos preceptos no están dedicados para analizar la conducta del sujeto, si no para una aplicación correcta del Derecho, resultando así más sencillo para la Administración calificarlo como conflicto en la aplicación.

3. DISTINCIÓN CON LAS RESTANTES FIGURAS AFINES

La planificación fiscal surge de la existencia de diferentes alternativas que la legislación tributaria prevé en las que el contribuyente puede optar por aquellas vías cuyo objeto sea minimizar la carga tributaria.

De tal forma que nos encontramos ante dos tipos de situaciones, por un lado, la planificación fiscal lícita, cuando el contribuyente opera dentro de los límites normativos y por otro lado, cuando supera dichos límites enfrentándose de forma directa denominado como evasión, o indirecta al ordenamiento tributario, denominado como elusión.

Por lo que, en el presente apartado dictaminaré en primer lugar una modalidad de planificación fiscal licita denominada como economía de opción y su diferencia con el conflicto.

En el segundo apartado y tercer apartado mencionaré dos formas de superar esos límites, de forma directa mediante la defraudación y de forma indirecta mediante la simulación.

3.1. CALIFICACIÓN

En materia tributaria, los actos de calificación supone determinar si un supuesto de la vida real debe delimitarse como un hecho imponible tipificado por la ley y en qué forma o si por el contrario, se trata de supuestos de no sujeción o exención.

La calificación se regula en el Art. 13 de la Ley 58/2003 «Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Este precepto entra en conexión con el Artículo 115 de la referida ley que establece las potestades y funciones de comprobación, entendiendo que la Administración tiene competencia para calificar los hechos con independencia de la previa calificación del obligado tributario.

Por lo tanto, será labor de la Administración calificar el acto o negocio en el hecho imponible tipificado.

PALAO TABAODA lo define «calificar es poner una etiqueta a un acto o negocio, establecer a qué tipo normativo corresponde».¹⁵

Surge la cuestión de si la Administración, en el caso de declarar un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, califica o por ende, recalifica un hecho.

A mi parecer, la Administración recalifica el hecho pues éste previamente consistía en evitar la realización de ese hecho imponible, mediante un negocio lícito aparente.

Y así se demuestra en el Auto del TS¹⁶ de 2018 donde determina «cuando las conductas elusivas tengan lugar con anterioridad al devengo del impuesto o en fase de comprobación e investigación de su declaración, el combate de las mismas deberá de producirse mediante la técnica de recalificación jurídica de los actos y negocios jurídicos, bien ordinaria o bien a través de las medidas anti elusión genéricas contempladas en la LGT, el fraude de ley y la simulación».¹⁷

Una vez que ya se ha determinado la potestad de la Administración, me detendré en el final del Art. 13 LGT cuando menciona «prescindiendo de los efectos que pudieran afectar a su validez».

¹⁵ PALAO TABAODA, C. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* Lex Nova, Valladolid, 2006, p. 86.

¹⁶ Auto del 4 de Junio de 2018, TS sala de lo Contencioso- Administrativo, Rec. N° 1432/2018.

¹⁷ SANTOLAYA BLAY, M. «La elusión de la acción recaudatoria mediante la utilización de sociedades interpuestas: Análisis de posibles mecanismos de reacción frente a la misma» *Carta tributaria*, N° 3. 2004, p. 6.

Tal y como apunta NAVAS VÁZQUEZ¹⁸ se manifiesta una autonomía calificadora.

Y es que la Administración no tiene que entrar a examinar cuestiones civiles acerca del consentimiento, licitud del objeto, o licitud del negocio, si no que, deberá ajustarse sólo a lo relativo a la calificación tributaria.

Una vez que proceda a dotarle de otra calificación al negocio, tendrá que asegurarse primero si la conducta que ha realizado el sujeto se puede subsumir a una conducta simulada o por el contrario, a una conducta referida al conflicto en la aplicación de la norma.

Entra en conexión por tanto, con las restantes normas anti elusivas puesto que, para poder aplicarlas, habrá que realizar el proceso lógico mediante por el cual se establece que una determinada situación de la vida real, pueda subsumirse a la descripción jurídica por parte de una norma.

3.2 ECONOMÍA DE OPCIÓN

Me ha parecido aconsejable dedicar un precepto a la economía de opción pues se establece como un límite para las actuaciones de los contribuyentes.

Es una figura que no se recoge expresamente en un artículo pero se refleja cada vez que el legislador ofrece vías para la reducción de la deuda tributaria.

La economía de opción es una manifestación del principio de autonomía de voluntad que se recoge en nuestro ordenamiento jurídico, expresado en el Art. 1255 CC.

Este principio se muestra en el derecho tributario en la capacidad económica que tienen los contribuyentes para presentar sus propios resultados tributarios conforme a la ley.

Hay que tener presente que mediante esta autonomía el contribuyente buscará ventajas fiscales, pues a fin de cuentas, es cierto que todos buscan ese ahorro a final de mes.

En palabras de PALAO TABOADA¹⁹ «el legislador utiliza la técnica de trazar una raya para separar los casos que están a salvo de cualquier imputación de fraude de ley».

¹⁸ Se plasma la idea de autonomía calificadora pues solo tiene competencia en materia tributaria sin entrar en materia civil. GARCÍA NOVOA, C. «Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos anti elusorios en el derecho español». *THEMIS: Revista de Derecho*, N°51, 2005, p. 162.

¹⁹ PALAO TABOADA, C. «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de Julio... cit.» p. 9.

Y siguiendo con el mismo autor, define economía de opción «a través de las operaciones el sujeto trata de conseguir un determinado resultado pero soportando un gravamen inferior al que ocasionaría obtener ese mismo resultado utilizando las formas jurídicas o tipos de negocio que el Derecho a dispuesto para ello. Es decir, las formas utilizadas no se explican por la diferencia de resultado que permiten obtener, sino únicamente por el ahorro fiscal».²⁰

El TC define economía de opción²¹: «la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras».

Por lo tanto, la economía de opción comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de un menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión.

La distinción entre estas dos figuras no ha sido suficientemente clara pues siempre ha generado debate.

La problemática se genera entorno a dónde se encuentra el límite entre lo que se considera conflicto en la aplicación de la norma tributaria y una opción lícita en la que el contribuyente se ha visto beneficiado.

Es importante destacar para una mayor distinción el espíritu que parte el contribuyente. No es lo mismo buscar un camino con el espíritu de contravenir lo que dice la Ley, jugando así con la norma que, por el contrario, elegir un camino establecido por la Ley que permita un mayor ahorro fiscal.

En este sentido, la economía de opción no viola ningún espíritu de la ley mientras que, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria busca un abuso del derecho caracterizado por una ventaja económica ilícita.

Un gran ejemplo nos lo da ROSEMBUJ²² en el que explica la situación de un hotel de cinco estrellas en Barcelona que decidieron, para reducir la deuda tributaria, disminuir su categoría oficial de estrellas sin alterar ninguna condición de servicio.

²⁰ PALAO TABOADA, C. Comentarios sistemático a la nueva Ley General Tributaria, *Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004, p. 76

²¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 46/2000, de 17 de febrero, fundamento jurídico 6.

Por lo tanto, mediante la economía de opción no se escoge ninguna ley de cobertura ni hay una ley defraudada como se hacía en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, sino que se escoge la propia ley obra del legislador, para generar ese ahorro.

3.3. DEFRAUDACIÓN FISCAL

En primer lugar, se relaciona la defraudación fiscal con una violación directa del derecho.

Esta violación al ordenamiento jurídico, entraña una serie de acciones premeditadas de los contribuyentes para evitar el pago de los impuestos que obligatoriamente le corresponde.

En términos generales, la defraudación fiscal puede darse mediante dos formas.

Por un lado, mediante una actitud de omisión, como es el simple hecho de dejar de pagar el impuesto, o por otro lado, se pueden dar actitudes activas, como por ejemplo, la llevanza de una doble contabilidad o la emisión de facturas falsas.

Por lo tanto, la defraudación fiscal requiere una actitud que por sí sola ya constituya una infracción o un delito, de tal forma que trae consigo una infracción administrativa o una pena de prisión.

La defraudación fiscal se regula en el Artículo 305 Código Penal.

Se establece que será delito la cantidad defraudada que supere los 120.000 euros, siendo cuestión administrativa la cantidad menor y estableciéndose la pena de prisión de uno a cinco años.

En este sentido, se diferencian en la acción del contribuyente.

Mientras que en la defraudación fiscal es la violación directa, en el conflicto el sujeto se corresponde con movimientos o esquemas para minimizar el pago aprovechando oportunidades.

²² ROSEMBUJ, T. «La simulación y el fraude en la nueva Ley General Tributaria» Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 59.

De esta forma, el acto caracterizado con lo relacionado al conflicto en la aplicación es lícito según nuestro Derecho pues se ampara bajo una norma. Lo que no es lícito son las consecuencias tributarias, aminoración de la carga fiscal, que se derivan del acto.

Además en la defraudación es requisito esencial por parte del contribuyente el ánimo de causar algún perjuicio a la Administración, mientras que, en el conflicto no parte de esa intención premeditada.

La STC 120/2005, de 10 de mayo, realiza un análisis de la diferencia entre defraudación y conflicto de tal forma que, lo explica así: «Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encaja perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito».

Por lo tanto, la conclusión que se extrae de la sentencia es que, no solo debe darse como característica principal el superar unas determinadas cuantías, si no que se añade, el ánimo del sujeto de defraudar.

3.4. SIMULACIÓN

En el Artículo 16 LGT se recoge otra norma anti elusiva la cual ha provocado grandes controversias a la hora de calificar si la actuación del sujeto se corresponde con una simulación, o por el contrario, con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

A continuación, procederé a delimitar el concepto, tipos y efectos que conlleva la simulación y finalmente, la distinción entre ambas figuras.

El Art. 16 LGT expone:

«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»²³.

En una primera visión del artículo me llama la atención que no definen a qué hacen referencia cuando en los actos existe simulación, por lo que voy a establecer la delimitación del concepto mediante doctrina para su mayor comprensión.

Acudiremos a DE CASTRO²⁴ para una mayor referencia, menciona «la simulación negocial existe cuando se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico normal otro propósito negocial; ya sea éste contrario a la existencia de la misma (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)».

Por lo tanto, es una figura en la que se combate que dos contribuyentes acuerden en dar a lo declarado un sentido distinto al ordinario, estableciendo así un ocultamiento o un engaño sobre la verdadera causa del negocio celebrado.

Y así lo expone CARCABA «el fin perseguido aquí no es la mera ocultación, sino la voluntad y el acuerdo de engaño a los terceros con la apariencia creada»²⁵

Añadiré la STS del 26 de Septiembre de 2012 que establece los tres elementos integrantes de su concepto²⁶. Por un lado, la declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes, por otro lado, la finalidad de ocultación a terceros (Administración Tributaria) y finalmente, que la carga de la prueba corresponde a quien lo afirma, es decir, a la Administración.

Una vez delimitado ya el concepto de simulación, en función del vicio de la causa, se pueden dar dos tipos de simulación.

Por un lado, si no existe causa se califica como simulación absoluta o por el contrario, si existe pero corresponde a otra finalidad jurídica distinta se denomina simulación relativa.

Ambos conceptos de simulación se recogen en el Código civil en los Arts. 1275 y 1276 respectivamente.

²³ Artículo 16 de la Ley General Tributaria 58/2003 de 17 de diciembre.

²⁴ DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid, 1985, p. 334.

²⁵ CARCABA FERNÁNDEZ, M. *La simulación en los negocios jurídicos*, Librería Bosch, Barcelona, 1986, p. 35.

²⁶ La Sentencia del 26 de Septiembre de 2012 hace referencia a la Sentencia de 20 de septiembre de 2005 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo el Tribunal Supremo.

Define así DE CASTRO²⁷ el concepto de simulación absoluta como «Es la forma más simple de la simulación. Supone haberse creado la apariencia de un negocio y, en verdad resulta que no se quiso dar vida a tal negocio, sino tan sólo su apariencia engañosa. Se oculta la carencia de causa» conecta con la idea de ROSEMBUJ²⁸ que indica que procede la simulación absoluta cuando las partes aparentan un acto que realmente no quieren hacer y del cual no esperan ninguna clase de efecto, simplemente simular lo que realmente realizan.

Siguiendo con los mismos autores, DE CASTRO²⁹ define la simulación relativa «Se ha de tener en cuenta en ella, no sólo el negocio simulado y el acuerdo sobre el encubrimiento, sino también el negocio jurídico ocultado». Así en líneas de ROSEMBUJ³⁰ menciona que la simulación será relativa cuando el propósito de simulación no consista en crear lo que no es, sino disimular lo que ya existe y encubrirlo.

En este sentido, desde mi punto de vista, es el disfraz del hecho imponible el elemento clave para distinguir en un caso qué tipo de figura anti elusiva es la correcta para su aplicación.

La simulación contemplada en el artículo 16 LGT abarca tanto la simulación absoluta como la simulación relativa sin hacer ninguna distinción, es decir, que lo efectivamente realizado no sólo puede ser otro negocio jurídico que oculta, sino también la nada jurídica.

En el primero de los casos no cabe duda de los efectos que se producirán cuando sea un contrato sin causa, pues el precepto remite a que no producirá efecto alguno produciendo así la nulidad del contrato.

En el segundo de los casos tendrá un doble efecto y es que, por un lado tendrá que declarar la falsedad del negocio aparente y posteriormente declarar la existencia de un segundo negocio, el cual puede ser nulo o válido pues esto ya depende de los requisitos formales.

²⁷ DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico...* cit., p. 348

²⁸ ROSEMBUJ, T. *La simulación y el fraude de ley...* cit., p.55

²⁹ DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico...* cit., p. 350.

³⁰ ROSEMBURJ, T. *La simulación y el fraude de ley...* cit., p. 55.

Por lo tanto como conclusión, la calificación de una simulación absoluta establece la inexistencia del negocio celebrado declarándose así la nulidad del contrato, el cual no comporta ninguna eficacia. Si se trata de una simulación relativa, se declara la nulidad de ese negocio simulado, estableciéndose si es oportuno la validez y eficacia del negocio oculto, siempre y cuando éste cumpla los requisitos formales.

Es de común opinión que con frecuencia se hace difícil distinguir frente a qué situación nos encontramos para proceder a calificar el acto como simulación o como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El primer elemento clave para la distinción de ambas figuras es el ocultamiento.

Y así se puede afirmar tras la STC 120/2005, del 10 de Mayo, fundamento cuarto, que expone lo siguiente «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».

Tal y como apunta LÓPEZ DEL MOLINO³¹ se entiende que la simulación lleva consigo dos negocios jurídicos, el realizado efectivamente por las partes y el que dicen que realizan (aparentar) y por otro lado, el conflicto lleva aparejada el negocio tal cual es pero bajo una norma de cobertura que no se corresponde.

Por lo tanto, en el conflicto se lleva a cabo una actuación transparente del único negocio, de tal forma que no hay ocultamiento pues se ampara en una norma de cobertura lícita, cuyo resultado no es el correspondido con dicha norma. En cambio, mediante la simulación ocultan el verdadero negocio declarando sólo por el aparente.

El segundo elemento clave es la intención del sujeto.

Siguiendo con DE CASTRO, apunta «Se ha dicho también que no es la apariencia engañosa lo que caracteriza la simulación, sino la capacidad fraudulenta de la forma usada, representada intencionadamente como tal». ³²

En conclusión, ambas figuras funcionan de forma inversa. La simulación sirve para sujetar un hecho que efectivamente se ha realizado y en consecuencia no necesita de la

³¹ LÓPEZ MOLINO, A. «Los negocios en fraude de ley tributario, los negocios simulados y los negocios indirectos» *Crónica Tributaria*, N° 85, 1998, p. 166.

³² DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico... cit.*, p. 338.

declaración porque va a ser siempre exigible, en cambio, el conflicto sujeta un hecho imponible no realizado pero que se debería de haber realizado, de ahí que necesite también un procedimiento especial.

4. PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE APLICACIÓN

Una vez que se han cumplido los requisitos señalados anteriormente para determinar si se encuentran con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, será labor de la Administración tributaria declararlo.

En este sentido, el Art. 15.2 LGT nos remite al Art. 159 LGT y al Art. 194 del Real Decreto 1065/2007 ³³dónde se desarrolla el procedimiento especial para su aplicación.

A continuación, dedicaré este epígrafe a un análisis más preciso de los preceptos señalados.

En primer lugar, el Art. 159.1 LGT hace referencia a la necesidad de un informe favorable vinculante procedente de la Comisión consultiva, el cual declarará el conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Es por este requisito que se caracteriza como un procedimiento especial.

La primera crítica que recibía era la necesidad de establecer una motivación suficiente sobre el por qué dicha cláusula llevaba consigo un procedimiento especial en comparación con las restantes figuras.

La polémica se centraba en saber si se hace referencia a un procedimiento especial ad hoc con la creación de un órgano específico o si, por el contrario, se debían de aplicar los criterios y procedimientos ordinarios uniformes de inspección, sin la necesidad de ese procedimiento especial³⁴.

El informe de la Comisión para la Reforma de la LGT de 2001 señala la respuesta a esta primera crítica, optando por la primera opción, y es que «la conveniencia de que exista

³³ 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.

³⁴ PALAO TABAODA, C. «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, p. 135. «(...) La formación de un criterio uniforme sobre la existencia de fraude y evitar la utilización de criterios diversos y posiblemente contradictorios por los distintos órganos territoriales».³⁴

un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de esta figura, y por la necesidad de que su aplicación se ocupen órganos especializados, con la suficiente formación y experiencia. Se entiende que el precepto que regule el fraude de ley ha de contemplar este expediente especial, aunque sólo sea para remitirse a su regulación».³⁵

En este sentido, se demuestra la independencia de la Comisión consultiva ya que no se ve perjudicada por ninguna actuación realizada, ni por el contribuyente ni por la Administración, durante el seno del procedimiento de inspección.

Por lo tanto, la necesidad de un procedimiento especial viene de la mano de garantizar legitimidad, igualdad y eficacia para favorecer en este sentido, tanto al contribuyente que obtiene una decisión mayormente motivada, como para la Administración para una mayor cooperación y coordinación.

Así será el órgano competente para liquidar el que remitirá un expediente, proporcionado por el órgano de inspección que tramite el procedimiento, con las actuaciones a la Comisión. Ésta valorará las circunstancias para determinar si procede o no la aplicación del artículo y en consecuencia, procederá a devolvérselo al órgano liquidador en el caso de que fuera favorable.

Dichas circunstancias vienen determinadas por el apartado dos del presente artículo.

Proporciona un punto de vista procedural pues se relaciona con la presunción de inocencia del ciudadano «Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva».

Será la Administración quién deba probar que el sujeto está obteniendo ventajas fiscales ilícitas tras las alegaciones del mismo. Ha supuesto que se puedan plantear problemas de prueba, pues los sujetos están declarando una norma de cobertura cuando realizan un acto amparado en una norma defraudada.

³⁵ Informe para la reforma de la Ley General Tributaria de 2001, pág. 48.

Ahora bien, la jurisprudencia es unánime al establecer como prueba presunciones suficientes para enervar las alegaciones «siempre que no se trate de meros indicios o sospechas, se parta del hecho básico objetivamente acreditado y no aparezca la inferencia lógica como irrazonable o irrazonada».³⁶

En este sentido, mediante dicha sentencia se favorece a la Administración, pues no hay que olvidar que el sujeto realizará todo lo que esté en sus manos, para eliminar los indicios que le lleven a declarar el conflicto.

Una vez que se han practicado las pruebas oportunas, se remite el expediente a la Comisión para que proceda al informe vinculante y si éste es favorable, será cuando actúe el órgano competente para liquidar, ordenando la notificación al interesado y la continuación del procedimiento inspector.

En el supuesto caso de que el informe indicara que no procede la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se comunicará al órgano de inspección que esté tramitando el procedimiento y se notificará al interesado.

En lo que concierne al apartado tres, cuatro y cinco establecen un punto de vista temporal que entra en conexión con la prescripción.

Hace referencia a que se establecerá un plazo máximo de tres meses para que la Comisión emita el informe, prorrogables hasta cuatro, lo cual sumado al tiempo transcurrido entre la comunicación al interesado hace que pueda entrar en juego la prescripción³⁷.

Por lo que, se determina que dicho tiempo se califique como interrupción justificada.

No obstante, si transcurre el plazo sin que se haya emitido el informe, se podrán continuar con las actuaciones de los demás elementos de la obligación que no se encuentren relacionadas con las operaciones analizadas.

Finalmente en el último apartado, hace referencia a la naturaleza del informe como acto de trámite pues no será susceptible de recurso o reclamación, sí que lo serán por el contrario, los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación.

³⁶ Sentencia Tribunal Constitucional 150/1987, 1 Octubre, fundamento jurídico 2º.

³⁷ La prescripción opera a los cuatro años, Artículo 66 LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

4.1 INFRACCIÓN EN LOS SUPUESTOS DE CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Una vez que se ha emitido el informe vinculante favorable de la Comisión consultiva, se procede a realizar la liquidación correspondiente.

La consecuencia de la aplicación del conflicto en la norma tributaria se regula en el Art. 15.3 LGT que menciona «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».

Se extrae del precepto la potestad que se le otorga a la Administración para prescindir del régimen tributario realizado por las partes, someter el acto o negocio a la tributación que le hubiera correspondido y eliminar toda clase de beneficio resultante de la operación fraudulenta.

Así pues, la principal consecuencia jurídica de la aplicación de la norma de conflicto viene determinada por esa recalificación de la operación.

El Art. 15.3 LGT se encuentra relacionado con el Art. 206 bis LGT el cual lleva aparejada una sanción para todos aquellos supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Ahora bien, la utilización de normas fiscales en contra de su espíritu y fin no ha tenido siempre una sanción pecuniaria, de hecho más bien al contrario.

Así se afirma si se observan los preceptos anteriores a la última reforma de 2015³⁸ donde se establecía la consecuencia principal de la recalificación, acompañada de «sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones».

Y es que tradicionalmente había un importante sector doctrinal que relacionaba la imposición de sanciones en materia anti elusiva con la quiebra de los principios del Derecho³⁹ por lo que luchaban por la no incorporación de sanciones, mientras que

³⁸ Ley General Tributaria de 1963, Ley General Tributaria de 1995, Ley General Tributaria de 2003.

³⁹ GARCÍA NOVOA, «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley Tributaria», *Quincena fiscal*, N°. 8, 2003, p. 9-26.

paralelamente, otros sectores doctrinales así como países de nuestra órbita exigían una sanción.⁴⁰

La primera manifestación de imposición de una sanción se dio en el anteproyecto de la Ley 58/2003 LGT, el cual recogía una «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 tributario las operaciones relacionadas».

Acto seguido el Consejo de Estado, en su dictamen núm. 1402/2003, de 22 de mayo, contrarresto indicando que el tipo infractor era excesivamente indeterminado lo cual podía establecerse como inconstitucional⁴¹.

Por tal motivo se publicó la Ley General Tributaria de 2003 sin sanción alguna, la Administración debía aplicar la correcta calificación del acto para que se manifestaran los efectos propios de la operación realizada.

No obstante, la publicación de la Ley no generó tranquilidad en esta materia y los debates sobre su constitucionalidad fueron interminables puesto que, aquellos que estaban a favor de una sanción arrebataban argumentando la lesión al principio constitucional del deber general de contribuir.

Finalmente, la sanción se estableció tras la reforma de la Ley 34/2015, del 21 de septiembre, dónde se adjudicó un precepto exclusivo de sanción.

4.2. LA REFORMA A TRAVÉS DE LA LEY 34/2015, 21 DE SEPTIEMBRE

Con la ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley General Tributaria se reforma el Art. 15.3 LGT 58/2003 eliminando «sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones» para establecer en el Art. 206 bis LGT la imposición de una sanción.⁴²

⁴⁰ Canadá (Art. 1097.8.13 de la Taxation Act de Quebec) Brasil (Art. 44 de la ley núm. 9430) Finlandia (Art. 32 de la Ley del procedimiento tributario), Francia (Art. 1729 del Código general de impuestos).

⁴¹ Particularmente, el Consejo de Estado señaló: cabe plantearse si esas conductas que define el artículo 15 del anteproyecto (...) están lo suficientemente delimitadas como para cumplir las exigencias del principio de “lex certa” al que se refiere el artículo 25 de la Constitución. La respuesta debe ser negativa pues, como ya se ha dicho anteriormente, la redacción proyectada incorpora demasiados conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación excesivamente amplio e impreciso.

⁴² Exposición de motivos de la Ley 31/2015 «una vez transcurridos diez años desde la entrada en vigor de la Ley, la experiencia atesorada sobre dicho instituto aconseja la modificación de su régimen jurídico en el sentido de permitir su sancionabilidad, y ello con un doble fin. Por un lado, adecuar dicho régimen a

El Art. 206 bis LGT expone lo siguiente:

«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.
- 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:

la doctrina jurisprudencial, que no excluye la voluntad defraudatoria en dicha figura, conclusión que es asimismo apoyada por un amplio sector de la doctrina científica y constituye la situación habitual en Derecho comparado, compatibilizando la norma la salvaguarda del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley, con la flexibilidad necesaria de una cláusula antiabuso de carácter general».

- 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».

Lo más interesante de este artículo se recoge en el apartado segundo en cuanto a los requisitos que se establecen exclusivos para la constitución de la infracción.

Se pueden recoger tres elementos requeridos para la comisión de la nueva infracción:

En primer lugar, se debe desarrollar el procedimiento sancionador conforme al procedimiento de declaración de conflicto a la norma tributaria. Es decir, debe constatarse una regularización administrativa de acuerdo con el Art. 15 LGT.

En segundo lugar, ha de constatarse un criterio administrativo de la Comisión Consultiva y que éste haya sido publicado concorde con el reglamento en el momento que se presente la declaración. Viene a referirse a que anteriormente se haya publicado un informe acreditando que dicho acto es un supuesto de conflicto, siguiendo con el procedimiento del Art. 159 LGT.

La publicación se regula conforme al Art. 194.6 del Real Decreto 1065/2007, establece que se recogerán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Y finalmente, la idea de una igualdad sustancial entre el acto o negocio declarado anteriormente por la Comisión consultiva y el supuesto que se vaya a examinar. Se entiende que en base a esa identidad de supuestos encaja en la parte del tipo, eliminando así las posibles dudas en cuanto a su punibilidad.

A la vista, parece bastante claro los requisitos que se necesitan para declarar la infracción y proceder a la sanción correspondiente. Pero esto no acaba aquí, pues la idea de una «igualdad sustancial» encaja con un concepto jurídico indeterminado que puede arrojar cierta incertidumbre.

Así la idea de igualdad sustancial alude a la relación existente entre dos supuestos, en los que uno ya ha sido examinado por la Administración declarado como conflicto y por ende recalificado, en virtud del Art. 15 LGT, y otro supuesto que no ha sido examinado pero que se procede a recalificarlo de forma similar.

Por lo tanto, debe existir una identidad de razón en la que resulte comparable ambas circunstancias⁴³.

El apartado tres del Art. 206 bis se encuentra relacionado con el apartado uno del mismo artículo.

Se recogen las distintas situaciones en las que se constituye infracción tributaria y proporcionalmente la sanción correspondiente.

Por lo que en el caso de que se determine una cuantía no ingresada, una cantidad devuelta indebidamente o una partida a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, consistirá en una multa pecuniaria del 50% de dicha cantidad.

Para los supuestos en los que se solicite una cantidad indebida y partidas a compensar o deducir de la base imponible, se impondrá una multa pecuniaria del 15% de la cuantía.

El apartado cinco establece la exclusividad del precepto al declararse incompatible con las restantes infracciones tributarias.

⁴³ Expone lo siguiente «se refiere a dos supuestos que, aun sin ser idénticos (lo cual es ontológicamente casi imposible porque deberían darse los mismos sujetos, haberse producido en el mismo momento, etc.), sí resultan comparables por darse en esencia circunstancias objetivas y subjetivas similares». LUCAS DURÁN, M. «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales*, Nº 13, 2006, p. 9.

Desde mi punto de vista y en virtud del análisis realizado, el legislador debería haber sancionado antes dicha conducta pues es una forma de atajar eficazmente las actuaciones de fraude de ley.

Y es que la ausencia de una sanción, produce un estímulo al contribuyente para realizar determinadas operaciones en busca de una ventaja económica que no le corresponde.

Por lo tanto, en virtud del Art. 31 CE que menciona el deber de contribuir, se producirá una lesión a la justicia tributaria si no se castiga dicha conducta.

Además, no hay que olvidar que la Administración tributaria es la responsable de la aplicación de la norma antielusión pero, siempre estarán los tribunales del orden contencioso-administrativo para desempeñar la garantía ante posibles actuaciones vulneradoras.

5. CONCLUSIÓN

Para finalizar mi trabajo realizaré una síntesis de las continuas polémicas que suscitó el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, así como las respuestas que se dieron por parte de un análisis legislativo, jurisprudencial y doctrinal.

Como punto de partida, resaltar que el principio de capacidad económica ofrece un criterio de reparto, estableciendo así el pago de impuestos en función de las circunstancias económicas del sujeto. De tal forma que, cuando el contribuyente abuse del derecho para pagar una cantidad menor, o directamente evite pagarlo, genera una desigualdad social sólo por puro egoísmo.

Por ello, se estableció una cláusula general antielusión para salvaguardar la seguridad jurídica y evitar que el contribuyente pudiera escaparse del ordenamiento jurídico.

Anteriormente dicha figura se concebía como fraude de Ley, generó las primeras polémicas y fue el primer impulso para denominarla como conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Por un lado, provocaba debates acerca de si se podía concebir de la misma forma que el fraude de Ley original del Código Civil. A lo que se respondió que se determinaba

como una cláusula específica del ordenamiento tributario que partía de la misma esencia.

Por otro lado, suscitaba dudas acerca de si la Administración utilizaba la analogía (prohibida en Derecho) para extender el hecho imponible y así gravarlo, se solventó haciendo especial hincapié en que la Administración recalificaba el acto.

Finalmente el último eslabón del cambio de nomenclatura, fue la necesidad de desprenderse de la intención optando por una vía más objetiva, al categorizar el acto o negocio.

Así el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se declarará siempre y cuando el acto, por un lado sea artificiose o impropio y por otro lado, se hubiera obtenido una ventaja fiscal improcedente.

Se demuestra así que el individuo realiza un acto transparente, esquiva o rodea la norma defraudada amparándose en la norma de cobertura.

La segunda polémica que se generaba era identificar cuando se aplicaba dicho supuesto para diferenciarlo con las restantes figuras afines.

Se diferenciaba con la economía de opción, en que ésta era la vía legal en la que el obligado tributario se puede amparar para buscar caminos diferentes en los que obtenga esa ventaja fiscal, siempre y cuando hayan sido dados por el legislador.

La defraudación corresponde al ámbito penal, se diferencia en que en ésta el sujeto tendrá que superar un límite defraudado y tener intención de hacerlo.

Por el contrario simulación se corresponde con la figura más afín al conflicto, también es otra cláusula anti elusión, con la diferencia de que mediante esta declaración, el sujeto ha tenido que ocultar el acto o negocio que realmente debería haber gravado.

Finalmente, haré referencia a las críticas que recibió el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tanto en su procedimiento especial como en la infracción tipificada reciente.

Por un lado, recibió la crítica de la necesidad de un informe favorable procedente de la Comisión consultiva. Debido a los problemas que estaba generando su aplicación, el

legislador optó por la creación de un órgano para no otorgar la competencia exclusiva a la Administración.

En este sentido favorecía a ambas partes, tanto al contribuyente por ser una garantía extra, como a la Administración para favorecer la cooperación.

En cuanto a la segunda crítica que recibe su aplicación, es lo referente a la infracción tipificada pues posiciones doctrinales establecían la inconstitucionalidad del precepto.

Este debate fue superado cuando se publicó la reforma a través de la Ley 34/2015, 21 de septiembre, estableciendo una multa proporcional pecuniaria a los sujetos.

A mi parecer, se debía de haber sancionado antes la conducta pues propiciaba que el sujeto buscara nuevas alternativas para poder escaparse de la Administración, ya que al fin y al cabo, el único castigo que recibía era la eliminación de esa ventaja fiscal y la aplicación del correcto hecho imponible.

El actuar conforme a la ley y cumplir así con el objetivo del ordenamiento jurídico de una sociedad justa es algo que debería llevar el sujeto innato, por lo que sé que la sanción no es la mejor conducta para corregir a un sujeto, pero es una de las mejores vías para frenarlo.

En este sentido, extrayendo las conclusiones de mi labor investigadora, la lucha contra la elusión fiscal va a ser siempre interminable, pues el obligado tributario seguirá buscando nuevos terrenos para ganar a la Administración.

Es entonces cuando el ordenamiento tendrá que ir solventando las diversas polémicas que se generen conforme aparezcan nuevos supuestos, ayudada de jurisprudencia y doctrina, para servirse de medios e ir siempre un paso por delante de éste.

Finalizaré mi conclusión haciendo mención al Tribunal Constitucional que en su día declaró «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar»⁴⁴.

⁴⁴ Sentencia del TC 46/2000, de 17 de febrero, fundamento jurídico sexto.

6. BIBLIOGRAFÍA

ARIAS CAÑETE, M. *Fraude de ley y economía de opción, Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1967.

BURLADA ECHEVESTE, J.L. «El fraude de ley en Derecho Tributario» *Revista Quincena Fiscal*, Nº 7-8, 2006.

CARCABA FERNÁNDEZ, M. *La simulación en los negocios jurídicos*, Librería Bosch, Barcelona, 1986.

DE CASTRO y BRAVO, F. *Derecho Civil de España*, Civitas, Madrid, 1984.

-*Compedio de Derecho Civil. Introducción y Derecho de la persona*”, Instituto de estudios políticos, 5º Edición, Madrid, 1970.

-*El negocio jurídico* Civitas, Madrid, 1985.

GARCÍA NOVOA, C. *Prólogo a la obra de García Nova: La cláusula anti elusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid, 2004.

-«Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos anti elusorios en el derecho español», *THEMIS: Revista de Derecho*, Nº51, 2005.

-«La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley Tributaria», *Quincena fiscal*, Nº 8, 2003.

MARCÍAS SÁNCHEZ J.I, ORTEGA CALVO, RODRÍGUEZ LÓPEZ F. *Economía, derecho y tributación: estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*, Ediciones Universidad de Salamanca, Salamanca, 2005.

MARTÍN-RETORTILLO BÁQUER, L. «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Nº54, 1964.

PALAO TABOADA, C. *Curso de derecho financiero y tributario*, 30^a edición, Tecnos, Madrid, 2019.

-«Notas a la Ley 25/1995, de 20 de Julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, Estudios Financieros», *Revista de Contabilidad y Tributación*, N°155, 1966.

-*La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal* Lex Nova, Valladolid, 2006.

-*Comentario sistemático a la nueva Ley General Tributaria, Fuentes del Derecho Tributario e interpretación y aplicación de las normas tributarias*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2004.

-«Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», *Crónica Tributaria*, N° 98, 2001.

ROSEMBUJ, T. *La simulación y el fraude en la nueva Ley General Tributaria*, Marcial Pons, Madrid, 1999.

SANTOLAYA BLAY, M. «La elusión de la acción recaudatoria mediante la utilización de sociedades interpuestas: Análisis de posibles mecanismos de reacción frente a la misma» *Carta tributaria*, N° 3, 2004.

LÓPEZ MOLINO, A. «Los negocios en fraude de ley tributario, los negocios simulados y los negocios indirectos», *Crónica Tributaria*, N° 85, 1998.

LUCAS DURÁN, M. «El nuevo artículo 206 bis LGT o la posibilidad de sancionar determinadas maniobras de elusión fiscal», *Instituto de Estudios Fiscales*, N° 13, 2006.

LEGISLACIÓN.

Constitución Española, de 29 de diciembre, de 1978.

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

Ley 25/1995, de 20 de julio, General Tributaria.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Real Decreto, de 24 de Julio de 1889, por el que se publica el Código Civil.

Ley 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

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.

Ley 34/2015, de 21 de Septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Dictamen del Consejo de Estado 1402/2003.

Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria (2001), Informe para la reforma de la Ley General Tributaria 2001, recuperado de: Instituto de Estudios Fiscales.

JURISPRUDENCIA

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC 37/1987, de 26 de marzo.

STC 120/2005, de 10 de mayo.

STC 46/2000, de 17 de febrero.

STC 150/1987, de 1 de octubre.

TRIBUNAL SUPREMO

STS de 13 de junio de 1959.

STS de 20 de mayo de 1988.

STS de 21 de diciembre de 2000.

STS de 26 de febrero de 2001.

STS de 21 de abril de 2010

STS de 26 de septiembre de 2012

Auto TS 1432/ 2018 de 4 de junio.

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA

STSJ de Navarra de 16 de abril 2001.

STSJ de La Rioja 27 de octubre de 2001.

RECURSOS DE INTERNET.

Real Academia Española: <https://www.rae.es/> Consultado día: 12-03-2020.