

## CAPÍTULO 7

# LAS (TRES) CLÁUSULAS GENERALES ANTIABUSO DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA ESPAÑOLA. ESPECIAL REFERENCIA A LA TRAYECTORIA DEL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)

1. Introducción. Las dimensiones del campo de juego. 2. La potestad de (re) calificación de la administración tributaria como una –tímida pero muy utilizada– cláusula general antiabuso. 3. Análisis de la evolución de los elementos configuradores del –ambiguo y polémico– conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 4. La –reciente y conflictiva– posibilidad de sancionar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria. 5. La –estable y escueta– configuración jurídica de la simulación en el ámbito tributario. 6. Consideraciones finales. Bibliografía.

RESUMEN: Dentro del Ordenamiento jurídico español, nuestra Ley General Tributaria contiene tres cláusulas generales antiabuso diferentes: calificación, conflicto y simulación (reguladas, respectivamente, en los artículos 13, 15 y 16). Todas ellas tienen un objetivo común, la lucha contra la elusión fiscal, pero su procedimiento y consecuencias jurídicas son notablemente diferentes. Sin embargo, en ocasiones, se han utilizado indistintamente por la Administración tributaria. Al estudio –y evolución– de estas figuras nos dedicaremos en las páginas siguientes.

PALABRAS CLAVE: cláusula general antiabuso, Ley General Tributaria, propósito, sanción, Unión Europea.

ABSTRACT: Within the Spanish legal system, our General Tax Law contains three different general anti-abuse rules, regulated, respectively, in articles 13, 15 and 16. They all have a common objective, the fight against tax avoidance, but their procedure and legal consequences are notably different. However, sometimes, they have been used interchangeably by the tax administration. In the following pages, we will analyze the evolution of these clauses.

KEYWORDS: General Anti-Avoidance Rule, General Tax Law, purpose, penalty, European Union.

### 1. INTRODUCCIÓN. LAS DIMENSIONES DEL CAMPO DE JUEGO

A nivel interno, dentro del Ordenamiento jurídico español, para luchar contra el abuso del derecho<sup>1</sup>, junto con las cláusulas específicas antiabuso –por sus siglas en inglés, SAARs– contenidas, por ejemplo, en el artículo 16 (limitación en la deducibilidad de gastos financieros) de la Ley 27/2014,

---

<sup>1</sup> Sobre el concepto de abuso del derecho, PALAO TABOADA (2022) considera que “su empleo es superfluo y motivo de confusión cuando existen conceptos más precisos para designar a las mismas situaciones, como los de fraude a la ley o elusión”, pág. 43.

de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), o en el artículo 8.2 (prórroga legal o cuarentena fiscal) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en nuestra Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), encontramos tres cláusulas generales antiabuso –por sus siglas en inglés, GAARs– que, a diferencia de las primeras, no se refieren a ningún tributo concreto<sup>2</sup>.

De una parte, el (polémico) *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, regulado en el artículo 15 LGT, sucesor del fraude de ley tributario que recuerda a algunos a la analogía<sup>3</sup>, donde, aunque no existe un incumplimiento directo de la norma, sí se contradice su espíritu mediante la utilización de actos o negocios inapropiados, y donde existe discrepancia entre la forma (*form*) y la naturaleza jurídica (*substance*) de dichos actos o negocios. Podemos definirlo como una medida anti-elusión

<sup>2</sup> GARCÍA NOVOA (2021b) considera que “la implantación de este tipo de cláusulas venía siendo habitual en los ordenamientos de derecho comparado en los últimos años, pero la conveniencia de contar con ellas se ha agudizado en el marco de la situación crítica creada por la pandemia”, pág. 500. Como señala este mismo autor (pág. 513), frente a las cláusulas específicas antiabuso, las cláusulas generales antiabuso “son de expresión abierta y abstracta, y aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos”.

<sup>3</sup> Esta cláusula antiabuso tiene su origen en el fraude de ley en materia tributaria regulado en el artículo 24 de la (ya derogada) Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, que, en la redacción original de su apartado segundo (en su apartado primero se prohibía la analogía en el ámbito tributario, al igual que lo hace en la actualidad el artículo 14 LGT), establecía lo siguiente: “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 impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”. Identificamos aquí, perfectamente, un elemento subjetivo (“propósito de eludir el impuesto”) que, por el contrario, como veremos a continuación, no se identifica tan claramente en el artículo 15 LGT. Posteriormente, la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, dispuso la siguiente redacción, más desarrollada, para este artículo 24 (señalamos en cursiva la modificación del artículo 24.2 -reenumerado, a partir de entonces, como artículo 24.1 y pasando a ubicarse el contenido del anterior artículo 24.1 desde entonces en el artículo 23.3-): “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 [...]”. Además, se añadieron otros dos apartados al artículo 24: “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”, declarando, rotundamente, la imposibilidad de sancionar el fraude de ley en materia tributaria. Esta figura parecía ser la adaptación al ámbito tributario del fraude de ley regulado en el artículo 6.4 de nuestro Código Civil. La consecuencia jurídica que el artículo 6.4 del Código Civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es precisamente la aplicación a dichos actos de la norma no aplicada indebidamente por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada norma de cobertura, esto es, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las consecuencias sancionadoras que, por el contrario, deberían derivarse de una actuación ilegal. Sin embargo, para autores como FALCÓN Y TELLA (1995), “fraude a la ley tributaria y fraude a la ley civil son [...] figuras que se mueven en órbitas distintas, y que se diferencian porque el fraude a la ley civil supone una vulneración del ordenamiento, mientras que el fraude a la ley tributaria supone simplemente realizar un hecho no gravado por la ley [...] pero en circunstancias tales que el ordenamiento considera procedente aplicar el gravamen”. En sentido contrario, RUIZ ALMENDRAL Y SEITZ (2004) entienden que “no hay diferencias sustanciales entre ambas clases de fraude, si bien en [en el fraude de ley tributaria] concurren algunas especialidades derivadas de la propia estructura de la norma tributaria”, pág. 17.

–*anti-tax avoidance measure*–, bastante ambigua, que, únicamente bajo el cumplimiento de una serie de requisitos, que veremos a continuación, puede llevar aparejada la imposición de sanciones<sup>4</sup>.

De otra, la *simulación*, recogida en el artículo 16 LGT, que, quizás, podemos definir como una medida anti-evasión (*anti-tax evasion measure*), donde, a diferencia de lo que ocurre con la anterior, sí que existe un incumplimiento frontal de la norma que, en todo caso, lleva aparejada la aplicación de sanciones por la existencia de ocultación<sup>5</sup>.

Además, por si esto fuera poco<sup>6</sup>, junto con estas dos (conflicto y simulación), en el artículo 13 LGT (*principio de calificación* –o, mejor todavía, de recalificación–), aunque tratándose fundamentalmente de un criterio de interpretación, también nos encontramos una cláusula general antiabuso –que, quizás, es la menos garantista de todas– definida así<sup>7</sup>:

“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”.

Sobre todas ellas, y sobre la posibilidad de conseguir un poco de orden sobre esta cuestión, volveremos a continuación.

Ampliando un poco nuestras fronteras, a nivel europeo resulta obligatorio hacer mención a la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (comúnmente conocida como Directiva ATAD)<sup>8</sup>, contemporánea al Plan BEPS de lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (*base erosion and profit shifting*) de

<sup>4</sup> Nos parece especialmente revelador el planteamiento de GARCÍA BERRO (2019) cuando afirma que, el tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la LGT, “no [ha] sido [suficiente] [...] para que los perfiles de la categoría queden suficientemente trazados, pese a las importantes consecuencias que puede implicar su concurrencia para los afectados”, págs. 232-233.

<sup>5</sup> Según CARBAJO VASCO (2021), como criterio para distinguir ambas figuras, “puede haber negocios donde la sustancia y la forma no coincidan (simulación) o se utilice la forma mal (fraude de Ley)”, pág. 7.

<sup>6</sup> Ante el enredo de cláusulas generales antiabuso que existen en nuestro Ordenamiento jurídico –no una ni dos, sino tres–, GARCÍA BERRO (2020) realiza una propuesta que nos parece muy interesante: “en un futuro convendría que la definición de las conductas elusivas se abordase de manera unitaria, estableciendo para todas ellas los efectos correspondientes a los hechos, actos o negocios, cuyas consecuencias tributarias se hubieran intentado evitar”, pág. 73. En línea con esto, DELGADO PACHECO (2022) recuerda que, a diferencia de lo que han hecho otros ordenamientos jurídicos (como el italiano), nuestro ordenamiento tributario no ha optado por confiar en una única norma antiabuso general, “a la tarea ya de por sí ardua de aplicar este tipo de normas antiabuso, nuestro ordenamiento añade la necesidad de encuadrar la reacción en una de las tres categorías recogidas por los citados preceptos de la LGT: calificación, simulación y conflicto en aplicación de la norma tributaria”, pág. 367. Además, si existiera una única cláusula general antiabuso, quizás podría ser de aplicación el régimen general de infracciones y sanciones, sin necesidad de un tratamiento específico *ad hoc*. Sobre el particular, *vid.* EY ABOGADOS (2015), pág. 97.

<sup>7</sup> Para CARBAJO VASCO (2021), especialmente valiente con esta afirmación, “en los momentos presentes la verdadera norma GAAR es el artículo 13 LGT, aunque imperfecto y obsoleto”, pág. 25. Por su parte, GARCÍA NOVOA (2023a) considera que “aunque el artículo 13 no tenga una génesis genuinamente antielusiva, lo cierto es que la recalificación puede servir para enfrentar comportamientos elusivos, como sucedáneo de los mecanismos propiamente antielusorios”.

<sup>8</sup> Esta Directiva fue posteriormente modificada por la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. La

la OCDE y el G-20. En el artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo se contiene una norma general contra las prácticas abusivas –que, a diferencia de la contenida en nuestro artículo 15 LGT, se refiere únicamente a la imposición sobre sociedades–, en virtud de la cual<sup>9</sup>:

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

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

En esta definición encontramos un criterio objetivo (que se desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable) y un criterio subjetivo (que el propósito principal –o uno de sus propósitos principales– sea la obtención de una ventaja fiscal). Para la concurrencia de este último criterio se requiere, además, que no existan motivos económicos válidos.

Muchos años antes, el 14 de diciembre de 2000, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), en el Asunto C-110/99, *Emsland-Stärke*, ya identificó cuáles son los elementos básicos que permiten constatar que nos encontramos ante una práctica abusiva (elementos estos que se han incorporado en la cláusula antiabuso de la Directiva ATAD):

- Un elemento objetivo: “que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que, a pesar de que se han respetado formalmente las condiciones previstas por la normativa comunitaria, no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa” (considerando 52); y

---

transposición de estas directivas al Ordenamiento jurídico español ha tenido lugar, fundamental y respectivamente, a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, y de la Ley 5/2022, de 9 de marzo, por la que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

<sup>9</sup> Sobre la necesaria -o no- transposición del artículo 6 de la Directiva ATAD en nuestro Ordenamiento jurídico, en la Exposición de motivos de la Ley 11/2021 se señaló lo siguiente: “en el caso de la norma general antiabuso no será necesaria una modificación de nuestra normativa en la medida en que ya se recoge en la [LGT], a través de las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación”. En línea con ello, a juicio de PALAO TABOADA (2020), “no es necesario [...] trasponer al Derecho español la norma antiabuso de la Directiva ATAD. Su transposición no supondría una mejora perceptible y es posible que, dada la confusión que reina en esta materia, provocase un debate de resultado imprevisible, pág. 71. Por el contrario, GARCÍA NOVOA (2023a) entiende que “debería ajustarse la redacción del artículo 15 [LGT], que se implantó como alternativa al tradicional fraude de ley, introduciendo la exigencia que el negocio o mecanismo se haya establecido teniendo como propósito principal o uno de los propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal, siempre que no esté presente un motivo o razón comercial válida”. Sobre esta idea volveremos más tarde.

- Un elemento subjetivo: “que consiste en la voluntad de obtener un beneficio resultante de la normativa comunitaria, creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención” (considerando 53).

Por último, indicar que, a nivel internacional, en el marco de la OCDE, aunque tradicionalmente el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio (en adelante, MC OCDE) se elaboró con el objetivo principal de impedir la doble imposición para reducir así los obstáculos fiscales a la prestación de servicios, al comercio y a la inversión transfronterizas, desde 1977, con respecto al “Proyecto de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio” de 1963, que no indicaba nada sobre el uso inapropiado de los convenios, se modificaron los comentarios al artículo 1 (párrafo 7) para señalar, expresamente, que los convenios tributarios no pretendían estimular la elusión y evasión fiscales.

Además, en los párrafos 8 y 9 de los comentarios al artículo 1 del MC OCDE de 1977 se incorporó, por primera vez, el concepto de *treaty shopping*. Este se puede definir como aquellas estrategias a través de las cuales una persona no residente en un Estado persigue obtener los beneficios que un convenio suscrito por dicho Estado concede a sus residentes, normalmente a través del uso de sociedades instrumentales.

Años más tarde, en 2003, se modificó el párrafo 7 de los comentarios al artículo 1 del MC OCDE para aclarar, aún más, que la prevención de la elusión fiscal también era un objetivo de los convenios:

“El principal objetivo de los convenios de doble imposición es promover los intercambios de bienes y servicios y los movimientos de capitales y personas mediante la eliminación de la doble imposición internacional. Asimismo, dichos convenios tienen como fin evitar la elusión y la evasión fiscales”.

Finalmente, la Acción 6 del Plan BEPS, que lleva por título “Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales”, cuyo Informe final se publicó en 2015, contenía una serie de medidas, categorizadas como estándar mínimo, dirigidas a luchar contra el *treaty shopping*.

Las medidas recogidas en esta Acción 6 del Plan BEPS son, a grandes rasgos, las siguientes:

- Aclaración de que los convenios no están concebidos para provocar una situación de doble no imposición o de imposición reducida, proponiendo, para ello, la modificación del Título del Convenio (de “Convenio entre (Estado A) y (Estado B) en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio” a “Convenio entre (Estado A) y (Estado B) para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y para la prevención de la elusión y evasión fiscales”) y, fundamentalmente, de su Preámbulo, en los términos siguientes: “Con la intención de concluir un Convenio para la eliminación de la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio sin que ello conlleve la generación de oportunidades para la doble no imposición o la imposición reducida a través de la elusión o la evasión fiscales (también a través de estrategias de *treaty shopping* –captación de convenios– que buscan obtener los beneficios previstos en

este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceros Estados”. Como sabemos, tanto el título como el preámbulo pueden tener un papel trascendental en la interpretación de las disposiciones del convenio;

- Inclusión en los convenios de una cláusula específica antiabuso, una cláusula de limitación de beneficios (*limitation of benefits, LOB*), dirigida a restringir la concesión de los beneficios del convenio únicamente a aquellas personas que mantengan un vínculo lo suficientemente estrecho con el Estado de la residencia; e
- Inclusión en los convenios de una cláusula general antiabuso (*principal purpose test, PPT*), en virtud de la cual, si uno de los propósitos principales de la operación es, precisamente, la obtención de los beneficios del convenio (como pueden ser, por ejemplo, la reducción o la eliminación de la retención en el país de la fuente sobre determinadas rentas dividendos o intereses), no resulta posible la concesión de los mismos.

En el Informe final de la Acción 6 del Plan BEPS, además de la obligatoria incorporación del nuevo preámbulo, se definieron las siguientes posibilidades para cumplir con el estándar mínimo: (i) la combinación de la *LOB* con el *PPT*; (ii) la aplicación exclusiva del *PPT* –que, sin lugar a dudas, ha sido la opción más extendida–; o (iii) la aplicación exclusiva de la versión detallada de la *LOB*, que se corresponde, en gran medida, con la utilizada por Estados Unidos en sus convenios, complementada con un mecanismo dirigido a contrarrestar ciertas estrategias de canalización de rentas a través de sociedades instrumentales (*conduit companies*).

Estas cláusulas antiabuso se han incorporado al artículo 29 del MC OCDE 2017. En particular, en los apartados 1 a 7 se define la norma específica antiabuso (*LOB*) y en el apartado 9 la norma general antiabuso (*PPT*).

Si comparamos la cláusula *PPT* con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 LGT, comprobamos que, mientras que la contenida en el MC OCDE, es, como el artículo 6 de la Directiva ATAD, una cláusula de ‘propósito’, nuestra norma doméstica, que prescinde de cualquier elemento subjetivo, requiere, además que de la utilización de los negocios para conseguir un ahorro fiscal (elemento objetivo), que los mismos sean “notoriamente artificiosos o impropios” para alcanzar dicho fin.

Asimismo, mientras que para que resulte de aplicación la cláusula *PPT* del MC OCDE es suficiente con que la obtención de los beneficios garantizados por el convenio se encuentre “entre sus propósitos principales”, nuestro artículo 15 LGT exige “que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”, esto es, que la obtención del ahorro fiscal sea el único objetivo (con la ambigüedad que lleva aparejada el término “efectos jurídicos o económicos relevantes”), y no solamente uno de ellos, como ocurre en la planificación fiscal o en la economía de opción<sup>10</sup>.

---

<sup>10</sup> Tal y como señala GARCÍA NOVOA (2021b), la economía de opción puede definirse como “la posibilidad que tiene el contribuyente de optar dentro de la legalidad por las fórmulas fiscales más beneficiosas sobre la base de la libertad económica”, págs. 501-502.

## 2. LA POTESTAD DE (RE) CALIFICACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO UNA TÍMIDA PERO MUY UTILIZADA– CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO

Tal y como ha señalado el Tribunal Supremo en su reciente Sentencia de 23 de febrero de 2023 (rec. núm. 5730/2021), relacionada con el pago a representantes de futbolistas, la calificación, reconocida en el artículo 13 LGT, “es una operación que realiza la Administración en ejercicio de sus potestades de aplicación, gestión y control del tributo, que tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes” (Fundamento de Derecho –en adelante, FD– 5)<sup>11</sup>. Este principio, el de calificación, supone, por lo tanto, la consagración del *substance over form* dentro de nuestro Ordenamiento jurídico<sup>12</sup>.

La regulación que existe en el ámbito tributario sobre este principio se encuentra íntimamente relacionada con la previsión contenida en el artículo 115.1 LGT, en virtud de la cual la Administración Tributaria podrá “comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, negocios, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables”. Para su consecución, en el artículo 115.2 LGT se regula expresamente la potestad calificadora de la Administración tributaria<sup>13</sup>.

El origen del artículo 13 LGT se encuentra en la redacción original del artículo 25 de la Ley 230/1963<sup>14</sup>, donde se disponía lo siguiente:

“Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible.

<sup>11</sup> Para GARCÍA NOVOA (2023b), “la calificación, más que una potestad atribuida a la Administración, es una parte de la fase aplicativa de la norma jurídica, a efectos de la exigencia de la obligación tributaria”.

<sup>12</sup> El Tribunal Supremo, en su Sentencia de 24 de julio de 2023 (rec. núm. 1496/2022), señala que la calificación jurídica se caracteriza por “limitarse a determinar si el hecho, acto, o negocio de la realidad encaja en la hipótesis normativa que ha configurado la ley, atendiendo a su naturaleza jurídica y con independencia de la forma y denominación que los interesados le hubieren dado, y en su caso realizar la calificación que se entiende adecuada”.

<sup>13</sup> Artículo 115.2 LGT: “En el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación [...], la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o periodo en el que la realizó, resultando de aplicación, en su caso, lo dispuesto en los artículos 13, 15 y 16 de esta Ley. Y, además, en el artículo 115.2 *in fine* LGT, se añade que “la calificación realizada por la Administración Tributaria en los procedimientos de comprobación e investigación en aplicación de lo dispuesto en este apartado extenderá sus efectos respecto de la obligación tributaria objeto de aquellos y, en su caso, respecto de aquellas otras respecto de las que no se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley”.

<sup>14</sup> Tal y como acertadamente señaló PALAO TABOADA (2022), “la norma del artículo 25 de la [Ley 230/1963] fue utilizada por la Administración como atajo para combatir el fraude a la ley tributaria regulado por el artículo 24 de la LGT”. Este atajo, como señala el autor, tenía dos ventajas para la Administración: “primera, no requería la incoación del expediente especial exigido para la declaración de fraude a la ley ([artículo 24.2], inciso segundo); segunda, permitía la imposición de sanciones, excluidas en el caso del fraude [...]”, lo que puede definirse, en su opinión, como un “fraude a la ley al fraude a la ley”, págs. 16-17. Sobre la posibilidad de sancionar las conductas subsumibles dentro del artículo 13 LGT, SOLER ROCH (2011) ha afirmado que “aunque el precepto no se pronuncia a este respecto (o más bien, precisamente por ello), cabe entender que la conducta corregida en aplicación del mismo puede ser, eventualmente, sancionable si se dan las circunstancias tipificadas en una infracción tributaria”, pág. 178.

Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez.

Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y las relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las normas jurídicas que se utilicen”.

Como podemos comprobar, el alcance del (ya derogado) artículo 25 de la Ley 230/1963 –en su redacción original– era mucho más amplio que el del artículo 13 LGT, pues en el mismo, además de a la posibilidad de atender a la naturaleza jurídica para recalificar los actos o negocios, se apelaba también a la interpretación de conformidad con la naturaleza económica.

El artículo 25 de la Ley 230/1963 fue modificado por la Ley 25/1995 y, a partir de su entrada en vigor, su redacción pasó a ser la siguiente: “en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”. Este (nuevo) artículo 25 de la Ley 230/1963 sería el antecedente de la simulación regulada en el artículo 16 LGT. La potestad calificadora de la Administración tributaria quedaría entonces reconocida en el artículo 28.2 de la Ley 230/1963 en los términos siguientes: “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”. A partir de este momento, se dejó a un lado la posibilidad de realizar cualquier interpretación económica.

### 3. ANÁLISIS DE LA EVOLUCIÓN DE LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DEL –AMBIGUO Y POLÉMICO– CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

Sin lugar a dudas, nos encontramos ante una figura controvertida, el tradicional fraude a la ley tributaria y el actual conflicto en aplicación de la norma tributaria, que no ha pasado inadvertida para ningún operador jurídico<sup>15</sup>.

Recordamos aquí, los elementos que, a juicio del Tribunal Constitucional, recogido en su Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, estaban presentes en el artículo 24 de la Ley 230/1963 (FJ 4):

- Realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal aprovechando las vías ofrecidas por la normativa tributaria, pero utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu<sup>16</sup>;

<sup>15</sup> La denominación inicialmente prevista en el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003 para este artículo 15 era “Abuso en la aplicación de la norma tributaria”. Sobre este particular, PALAO TABOADA (2021) considera que la denominación conflicto en la aplicación de la norma tributaria “es inexpressiva y técnicamente inadecuada”, y que la propuesta por el Anteproyecto “era claramente preferible a la finalmente adoptada”, pág. 139.

<sup>16</sup> El artículo 12 LGT sobre la interpretación de las normas tributarias, se remite al artículo 3.1 del Código Civil, en virtud del cual, “las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antece-

- La actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estrategia tendente a la reducción de la carga fiscal;
- No hay ocultación fáctica –a diferencia de lo que ocurre en la simulación– sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).

La Audiencia Nacional, en Sentencia de fecha 3 de mayo de 2006 (rec. núm. 562/04), manifestó que: “la nueva regulación del fraude de ley previsto en la vigente LGT bajo la denominación de conflicto en la aplicación de la norma aún con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana”.

Ya en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* de la Secretaría de Estado del Ministerio de Hacienda, de julio de 2001, elaborado por la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, una parte de los expertos proponía como alternativa la supresión de la regulación del fraude de ley, y que sería suficiente con que se precisara que el tributo debe exigirse de acuerdo con la calificación jurídica que atribuye la normativa tributaria a los hechos realizados (esto es lo que permite en la actualidad el artículo 13 LGT). Otros, por su parte, consideraban que debía incluirse una cláusula de prohibición general del fraude de ley (“si bien a través de un procedimiento especial y sin sanciones”), como excepción a la prohibición general de analogía<sup>17</sup>.

En la actualidad, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15.1 LGT, existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria, configurado como un incidente dentro del procedimiento de inspección, cuando se evita –total o parcialmente– la realización del hecho imponible o se minora la deuda tributaria –en base o en cuota– mediante negocios en los que concurren los dos siguientes requisitos objetivos<sup>18</sup>:

---

dentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, *atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas*” (la cursiva es nuestra). En la misma línea, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de julio de 1996, señaló que las actuaciones en fraude de ley se realizan “infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso”.

<sup>17</sup> Sobre la vinculación del fraude de ley tributario con la analogía, GARCÍA NOVOA (2021a) considera que “las GAAR tienen un trasfondo analógico y, al desconocer las operaciones realmente realizadas por los obligados tributarios, son potencialmente lesivas de la seguridad jurídica”.

<sup>18</sup> En el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003 se utilizó el término ‘eludir’, que era el mismo empleado en el artículo 24.2 de la Ley 230/1963, en lugar de ‘evitar’. Este último parece algo más suave, pero nos quedamos con el primero.

- a) Los actos o negocios son, individualmente o en su conjunto, “notoriamente artificiosos o impropios” (inadecuados)<sup>19</sup>, con la complejidad que lleva aparejada el término<sup>20</sup>, para la consecución del resultado; y
- b) De su utilización no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, más allá del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

En el Informe de la Comisión Consultiva sobre conflicto en aplicación de la norma (Conflicto núm. 14 publicado en diciembre de 2023), penúltimo disponible en la web de la Agencia Tributaria, se indica que “el conflicto viene a ser un nuevo instrumento jurídico en poder de la Administración tributaria, que le permite reaccionar contra las infracciones indirectas del ordenamiento pero que no presenta características sustanciales que lo diferencien de su precedente, el fraude de ley<sup>21</sup>. En esencia, ambas figuras se dirigen contra los comportamientos elusivos de los obligados tributarios que pretenden reducir indebidamente sus cargas tributarias; propósito que se manifestaba fundamentalmente mediante la ausencia de una verdadera sustancia económica o sustrato mercantil en la operativa realizada como se explicita en la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

A partir de la definición que encontramos en el artículo 15 LGT, podemos afirmar que, en los casos de conflicto, existen dos normas: una norma –fiscal– defraudada (que hubiera debido resultar de aplicación) y una norma –fiscal o no– de cobertura (cuya aplicación artificial resulta más beneficiosa)<sup>22</sup>.

Como acabamos de comprobar, la regulación contenida en el artículo 15 LGT no se limita a aquellos supuestos en los que se evita (elude) la realización del hecho imponible, sino que también incluye aquellos otros en los que se persigue una menor tributación o su diferimiento, con independencia de que la ventaja fiscal se manifieste en la base o en la cuota del impuesto<sup>23</sup>.

<sup>19</sup> DÍEZ OCHOA AZAGRA (2022a) entiende por negocios notoriamente artificiosos o impropios aquellos “negocios jurídicos que no son ordinariamente utilizados por los sujetos para conseguir un determinado resultado jurídico, [...], pero no porque sea infrecuente, sino porque no se utiliza normalmente para conseguir los resultados concretos que en dicho caso se persiguen”, pág. 142.

<sup>20</sup> Al igual que ocurre, por ejemplo, con el concepto de “motivos económicos válidos” del régimen especial de reestructuraciones empresariales regulado en los artículos 76 a 89 LIS.

<sup>21</sup> Por el contrario, para SANZ GÓMEZ (2014), “el conflicto en la aplicación de la norma es un instrumento diferente del fraude de ley, más cercano a técnicas de represión de la elusión fiscal basadas en el principio de sustancia sobre la forma y en el análisis de la existencia de motivos económicos subyacentes a la operación cuestionada”, pág. 110.

<sup>22</sup> Nos parece muy acertado el razonamiento de DURÁN-SINDREU BUXADÉ (2022) cuando afirma que “de lo que se trata en el conflicto es de probar o identificar el negocio eludido, esto es, el camino habitual para conseguir el mismo resultado que se ha conseguido a través del camino inhabitual”.

<sup>23</sup> Así, la regulación vigente supone una ampliación del ámbito objetivo con respecto a lo dispuesto en la Ley 230/1963, donde únicamente se hacía referencia al hecho imponible -y no a la deuda tributaria-. En línea con ello, tal y como se indicó en la exposición de motivos de la LGT de 2003, “se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria”.

Pese a la ampliación de su ámbito objetivo, que valoramos positivamente, como ya pusiera de manifiesto el Consejo de Estado en su Dictamen núm. 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria, existe un “recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso (...), lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica”. Así, por ejemplo, “se habla de negocios o actos impropios para la consecución del resultado obtenido; sin embargo, por lógica, si un negocio o un acto es impropio para la consecución de un resultado, no permite obtener ese resultado”.

Por lo que respecta al mecanismo para la declaración de conflicto, cuando el órgano que esté tramitando el procedimiento inspector considere que pueden concurrir las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT, lo notificará al obligado tributario, concediéndole un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar –o proponer– las pruebas que considere oportunas, contados a partir del día siguiente al de la notificación de la apertura de dicho plazo (artículo 159.2 LGT y artículo 194.1 del 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 –en adelante, RGGI–).

Una vez recibidas las alegaciones y, si procede, practicadas las pruebas correspondientes, el órgano que esté tramitando el procedimiento emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT, que se remitirá junto con el expediente al órgano competente para liquidar (artículo 194.2 RGGI).

Si el órgano competente para liquidar estimase que concurren dichas circunstancias remitirá a esta comisión consultiva el informe y los antecedentes, notificándolo al obligado tributario (artículo 194.2 RGGI). Desde el momento en que se produce dicha notificación, se suspende el cómputo del plazo del procedimiento inspector previsto en el artículo 150.3 LGT, lo que no impide que puedan practicarse actuaciones inspectoras en relación con los elementos de la obligación tributaria que no estén relacionados con los actos o negocios analizados por la comisión consultiva.

Tal y como se establece en el artículo 159.1 LGT, de conformidad con lo establecido en el artículo 15 LGT, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria debe emitirse previamente un informe favorable de la comisión consultiva que se constituya *ad hoc*, formada por dos representantes de la Dirección General de Tributos, actuando uno de ellos como presidente (con voto de calidad), y por dos representantes de la Administración tributaria actuante (artículo 194.4 RGGI)<sup>24</sup>.

---

<sup>24</sup> En línea con esto, en el artículo 15.2 LGT se señala que “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 [LGT]”. Sobre la conveniencia de este procedimiento especial, en el *Informe para la reforma de la Ley General Tributaria* de 2001 se indicaba que su justificación se encontraba en la excepcionalidad de esta figura, y en la necesidad de que de su aplicación se ocupen órganos especializados, con la suficiente formación y experiencia. Para ALMAGRO MARTÍN (2020), “la composición de la Comisión consultiva no deja de ser reflejo de los intereses que se están ventilando en un procedimiento puramente administrativo, y concretamente en el seno de un procedimiento de inspección tributaria”, pág. 227.

El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente. Este plazo podrá ampliarse mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes (artículo 159.4 LGT). Este informe de la comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 159.6 LGT) y no será susceptible de recurso o reclamación independiente (artículo 159.7 LGT).

Transcurrido este plazo sin que la comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se pueden continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria (artículo 159.5 LGT).

Como veremos a continuación, una de las principales diferencias entre el conflicto y la simulación, regulados, respectivamente, en los artículos 15 y 16 LGT es que, como acabamos de comprobar, la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria requiere la adopción de un procedimiento mucho más riguroso, que, a pesar de ello, ni siquiera garantiza la posibilidad de aplicar sanciones en todo caso, lo que ha provocado, que, en cierta medida, la Administración tributaria haya recurrido (en exceso) a la figura de la simulación.

#### 4. LA –RECIENTE Y CONFLICTIVA– POSIBILIDAD DE SANCIONAR EL CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

De conformidad con lo establecido en el artículo 15.3 LGT “(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”), una vez declarado el conflicto se aplicará la norma defraudada (o eludida), eliminando así las ventajas fiscales obtenidas, y se exigirán intereses de demora desde la finalización del periodo voluntario de pago hasta la fecha en la que se dicte la liquidación derivada del conflicto<sup>25</sup>.

Sobre la posibilidad de sancionar (con multa pecuniaria) estas conductas, en su redacción original, en el artículo 15.3 LGT se disponía lo siguiente<sup>26</sup> (la cursiva es nuestra):

<sup>25</sup> Como ya señalara el Tribunal Constitucional en su Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005, “el fraude de ley tributaria era un hecho que no daba lugar a la imposición de una sanción administrativa, sino que, una vez declarado, sus efectos se ceñían a imponer la aplicación de la norma eludida y, en consecuencia, el pago del tributo que, a través de la llamada norma de cobertura, se pretendía evitar, con sus correspondientes intereses de demora”.

<sup>26</sup> Sobre este particular, el Consejo de Estado, en su Dictamen 1403/2003, de 22 de mayo de 2003, sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003, ya había afirmado, en relación con lo establecido en el artículo 25 de la Constitución Española, lo siguiente: “no es posible que, junto a la liquidación que se practique al amparo de dichos supuestos, exista también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción. Y ello porque se incumplen las exigencias de *lex certa* en el grado constitucionalmente exigible a efectos sancionadores, ya que, debiendo calificarse si se ha producido o no un resultado equivalente al del hecho imponible y admitiendo esta calificación múltiples soluciones, se configura un tipo en blanco”.

“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>27</sup>.

Respecto de la redacción contenida en la versión posterior a la Ley 25/1995 del artículo 24.3 de la Ley 230/1963 (“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”), como vemos, se eliminó la expresión “a estos solos efectos”.

Resulta curioso que, frente a la redacción final, en el apartado 3 del artículo 15 del Anteproyecto de Ley General Tributaria de 2003 sí se contemplaba la posibilidad de sancionar el conflicto en los términos siguientes: “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>28</sup>.

El artículo 15.3 LGT se vio modificado, eliminando la imposibilidad de sancionar las conductas constitutivas de conflicto, con la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria<sup>29</sup>. Sobre el particular, en la Exposición de Motivos de esta Ley se indicó lo siguiente:

“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 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

<sup>27</sup> Tal y como ha señalado DÍEZ OCHOA AZAGRA (2022b), “la exoneración automática del ámbito sancionador en aquellos supuestos en los que pudiera apreciarse conflicto en la aplicación de la norma había producido como resultado el que se estaba fomentando una tipología de fraude especialmente importante en su cuantía y muy difícil de combatir desde la posición de la Administración tributaria, tal es así que, en ocasiones, era el propio obligado tributario el que solicitaba, en el momento de la regularización, la aplicación del artículo 15 LGT”, pág. 1.621.

<sup>28</sup> De conformidad con ello, en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 del citado Anteproyecto se disponía lo siguiente: “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 esta Ley; y las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor”. Aquí, como vemos, para sancionar, no se exigía la igualdad sustancial con un criterio administrativo que hubiera sido publicado que, por el contrario, sí requiere el vigente artículo 206 bis LGT.

<sup>29</sup> Tal y como se indicaba en el apartado 1 de la disposición transitoria única de la Ley 34/2015, la nueva redacción del artículo 15.3 LGT resulta de aplicación a los periodos impositivos cuyo periodo de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de esta Ley, esto es, el 12 de octubre de 2015.

del principio de tipicidad en el Derecho sancionador, concretada en el Título IV de la Ley, con la flexibilidad necesaria en una cláusula antiabuso de carácter general (...).

Por otro lado, facilitar el exacto cumplimiento del mandato del artículo 31 de la Constitución que consagra el deber general de contribuir, mediante la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria”.

Sin embargo, como veremos en el epígrafe siguiente, aunque efectivamente se ha eliminado la imposibilidad de sancionar los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria<sup>30</sup>, no se prevé expresamente lo contrario, a diferencia de lo que ocurre en el artículo 16.3 LGT referido a la simulación.

Junto con la reforma del artículo 15.3 LGT, también a través de la Ley 34/2015, se incorporó un nuevo tipo infractor en la LGT, el artículo 206 bis (“Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria”)<sup>31</sup>, de conformidad con el cual, constituye infracción tributaria (grave) el incumplimiento de la obligación tributaria mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 LGT y en la que hubiese resultado acreditada *cualquiera* de las siguientes situaciones (perjuicio económico a la Hacienda Pública):

- a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo de la totalidad o parte de la deuda tributaria: multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cuantía no ingresada<sup>32</sup>;

El importe de esta, en concreto (50 por ciento de la cuantía no ingresada), equivale a la sanción que corresponde cuando la infracción regulada en el artículo 191 LGT es calificada como leve.

---

<sup>30</sup> En el Considerando 11 de la Directiva ATAD se afirma, en línea con esto, que “no debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables dichas normas generales”.

<sup>31</sup> Este artículo debemos leerlo conjuntamente con el artículo 179.1.d) LGT. Allí se dispone que las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto es, cuando el obligado haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma o cuando haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas a que se refieren los artículos 86 y 87 LGT, aclarándose que, en los supuestos contemplados en el artículo 206 bis LGT, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma, no pudiendo aplicarse, por lo tanto, esta exoneración de responsabilidad. Esto, a juicio de Díez OCHOA AZAGRA (2022b), “conculca el principio de presunción de inocencia”, pág. 1.622.

<sup>32</sup> Para SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO (2018), partiendo de supuestos descritos en el artículo 206 bis LGT, “el legislador tributario español emplea ejemplos de conductas de evasión fiscal y fraude de ley tributaria como sinónimos, cuando ambas figuras tienen una naturaleza jurídica y unos efectos totalmente distintos”, pág. 233.

Frente a ello (infracción leve)<sup>33</sup>, también en el contexto del artículo 191 LGT (“Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación”), cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación por falta de presentación de documentos justificativos (infracción grave), la sanción consistiría en multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento y se graduará incrementando el porcentaje mínimo conforme a los criterios de comisión repetida de infracciones tributarias y de perjuicio económico para la Hacienda Pública. Además, si en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos (inspector) se hubiera declarado la existencia de simulación (utilización de facturas o documentos falsos o de personas interpuestas), correspondiendo para ello la carga de la prueba a la Administración tributaria (artículo 105.1 LGT), la infracción sería calificada como muy grave y la sanción consistiría en multa pecuniaria proporcional del 100 al 150 por ciento.

Podemos afirmar, por lo tanto, que pese a la novedad introducida por la Ley 34/2015 en los artículos 15.3 y 206 bis LGT, el impacto sancionatorio de la declaración de simulación –frente al conflicto– por parte la Administración tributaria sigue siendo considerablemente mayor.

- b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo: multa pecuniaria proporcional del 50 por ciento de la cantidad devuelta indebidamente;
- c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal: multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento de la cantidad indebidamente solicitada; o
- 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: multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento 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 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

Cada una de estas infracciones se corresponden, de alguna forma, con las reguladas en los artículos 191, 193, 194 y 195 LGT, declarándose específicamente su incompatibilidad con las mismas<sup>34</sup>. Sí que resultan de aplicación los criterios de reducción contemplados en el artículo 188 LGT: del 65 por ciento en los supuestos de actas con acuerdo o del 30 por ciento en los supuestos de conformidad, y, en su caso, del 40 por ciento por pronto pago.

---

<sup>33</sup> Este tratamiento (la aplicación del porcentaje que corresponde a las infracciones leves) es lógico si tenemos en cuenta las especiales características del conflicto en la aplicación de la norma, donde no hay una infracción directa de la norma, lo que justifica un menor reproche de culpabilidad. Sobre el particular, *vid.* EY ABOGADOS (2015), pág. 91.

<sup>34</sup> En línea con esto, para MERINO JARA (2021) “es discutible que sea la mejor solución que la opción por sancionar las conductas que tienen encaje en el conflicto en la aplicación de la norma vaya acompañada de la acotación de un tipo infractor específico”, pág. 14.

En el apartado segundo del artículo 206 bis LGT se añade que “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” (la cursiva es nuestra)<sup>35</sup>. Esta regulación, tal y como pone de manifiesto Sánchez Pedroche (2015), “puede plantear serios problemas para conductas no previamente identificadas por la AEAT (...) pero también para aquellas otras que, guardando cierta similitud con las catalogadas, no respondan a fines elusivos o que contengan matices relevantes”<sup>36</sup>.

Ello, por lo tanto, lleva aparejado la necesidad de publicación de los informes de la comisión consultiva prevista en el artículo 159 LGT. Un problema adicional, atisbado por LUCAS DURÁN (2016), es el hecho de que las declaraciones administrativas de conflicto en aplicación de la norma tributaria puedan recurrirse tanto en el ámbito administrativo como en el judicial: “pudiera suceder que resoluciones posteriores invalidaran el acto en que se resuelva que ha tenido lugar un fraude a la ley tributaria según el artículo 15 [LGT]. Y ello conllevaría, paralelamente, que las sanciones que se hayan dictado tomando en cuenta el acto invalidado resulten, asimismo, indebidas”<sup>37</sup>.

El desarrollo reglamentario de esta cuestión se encuentra en el artículo 194.6 RGGI, donde se dispone lo siguiente:

“Trimestralmente se publicarán los informes de la Comisión consultiva en los que se haya apreciado la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En el ámbito de competencias del Estado se publicarán en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, salvo que se trate de tributos cuyo órgano competente para la emisión de las consultas tributarias por escrito se integre en otras Administraciones tributarias, en cuyo caso deberán publicarse a través del medio que las mismas señalen”.

El Anteproyecto de ley de modificación parcial de la LGT (de 23 de junio de 2014) pretendía incorporar la siguiente redacción al artículo 15.3 LGT, donde la potestad sancionadora de la Administración tributaria parecía incluso mayor (la cursiva es nuestra):

<sup>35</sup> Nos parece interesante la puntualización realizada por GARCÍA BERRO (2020) cuando afirma que “la exigencia de criterio administrativo previo no resultaba necesaria para considerar realizado el tipo infractor. Debería bastar a tal efecto la constatación del artificio negocial, dado que éste determina ya por sí mismo la producción del incumplimiento objeto de reproche”, pág. 67. En este contexto, DELGADO PACHECO (2015) sostiene que, con la reforma llevada a cabo en la LGT a través de la Ley 34/2015, “se crea una nueva infracción tributaria, en el citado artículo 206 bis, en la que parece que el núcleo de la infracción se halla en la discrepancia con el criterio manifestado por la Administración más que en la artificiosidad de los negocios realizados”.

<sup>36</sup> Vid. SÁNCHEZ PEDROCHE (2015), pág. E19. En línea con ello, pero incluso más rotundo, MARTÍN LÓPEZ (2017) asevera que “esta configuración jurídica de la punibilidad del conflicto basada en el precedente administrativo se asienta sobre un concepto jurídico indeterminado, como el de la identidad sustancial que, más allá de sobrepasar la frontera fijada por los principios de tipicidad, taxatividad y *lex certa*, podría incluso albergar una suerte de analogía *in malam partem* prohibida en la esfera sancionadora”, pág. 131. Del mismo modo, compartimos la opinión de SANZ GÓMEZ (2022) cuando afirma que “sería mejor suprimir la exigencia del criterio administrativo previo”, pág. 162.

<sup>37</sup> Vid. LUCAS DURÁN (2016), pág. 52.

“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 conformedo 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<sup>38</sup>.

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”.

Esta redacción (“procederá la imposición de sanciones”), frente al silencio de la configuración vigente del artículo 15.3 LGT (donde únicamente se ha eliminado la referencia a la prohibición de sancionar estas conductas), nos recuerda mucho al tenor del artículo 16 LGT, donde se regula la simulación en el ámbito tributario. Además, lo que nos parece lógico, se producía una remisión al Título IV de la LGT, sin la creación de un tipo específico (como el regulado en el artículo 206 bis LGT).

En el Informe al Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, el Consejo General del Poder Judicial (en adelante, CGPJ) atacó frontalmente esta propuesta de incorporación en el artículo 15.3 LGT la posibilidad de sancionar el conflicto en aplicación de la norma tributaria en los términos siguientes:

“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. Lo que significa una infracción del principio de taxatividad o *lex certa* y del principio de tipicidad, que rigen también en el derecho administrativo sancionatorio”<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> La redacción propuesta para el artículo 159.8 LGT era la siguiente: “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 dicte si concurren tales circunstancias. En estos casos, la Comisión consultiva emitirá informe en el plazo máximo de tres meses”. Esto, la posibilidad de solicitar un informe sin hacer referencia a un sujeto pasivo concreto, sin lugar a dudas, hubiera supuesto, a nuestro juicio, una desnaturalización de las funciones asignadas a la Comisión consultiva en el marco de un procedimiento inspector en el artículo 159 LGT.

<sup>39</sup> Sobre el particular, el TJUE, en línea con lo indicado posteriormente por el CGPJ, en su Sentencia de 21 de febrero de 2006, Asunto C-255/02, *Halifax*, ya afirmó lo siguiente: “procede recordar que la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad” (párrafo 93). Esta afirmación traía causa de un pronunciamiento anterior, la Sentencia de 14 de diciembre de 2000, Asunto C-110/99, *Emsland-Stärke*, donde se entendió que “la obligación de devolver las restituciones percibidas en un supuesto en el que se acredite la existencia de los dos elementos constitutivos de una práctica abusiva no viola el principio de legalidad. En efecto, la obligación de devolución no constituye una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino la mera consecuencia de la constatación de que las condiciones exigidas

En línea con ello, se proponía la supresión de la propuesta o, rebajando de alguna manera su pretensión, alternativamente, modificar la expresión “procederá la imposición de sanciones tributarias” por “se podrán imponer sanciones tributarias”, de forma se eliminase la preceptividad de la sanción y pudiera valorarse su procedencia en cada caso concreto.

En la versión del Proyecto de Ley remitida al Consejo de Estado, que tampoco coincide con la redacción vigente de los artículos 15.3 y 206 bis LGT (desde la entrada en vigor de la Ley 34/2015), se relajó la redacción de la siguiente manera (la cursiva es nuestra):

“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.

4. 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 (...).”

Además de suavizarse el “procederá la imposición de sanciones” por “podrán imponerse sanciones”, se eliminaba la posibilidad de que la Administración tributaria pudiera acudir, en abstracto, a la Comisión consultiva.

Sobre este extremo, el Consejo de Estado, en su Dictamen 130/2015, de 9 de abril de 2015, afirmó que lo que debía hacerse era configurar con todas las garantías un tipo específico infractor, abogando por la supresión de la pretendida modificación del artículo 15, apartados 3 y 4, LGT: “únicamente cabría arbitrar una solución sancionadora, en el seno del título que regula las infracciones y sanciones, delimitándose una por una las conductas constitutivas de infracción y sancionables, tipificándose necesariamente con todas las garantías del principio de taxatividad y siguiéndose para su apreciación los principios y reglas del procedimiento sancionador”.

En el momento de revisar estas páginas, desde la entrada en vigor del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, por el que se regula la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes en los que se haya apreciado la existencia de conflicto, que tuvo lugar el 1 de enero de 2018, únicamente se han publicado quince informes de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Lo que nos resulta más llamativo es que entre la publicación del primero y el segundo (de septiembre de 2018 a mayo de 2021) transcurrieran casi tres años, y que en algo más de dos años (de

---

para la obtención del beneficio resultante de la normativa comunitaria fueron creadas artificialmente, haciendo que las restituciones concedidas fueran indebidas y justificando, por consiguiente, la obligación de devolverlas” (párrafo 56).

mayo de 2021 a enero de 2024) se hayan publicado los restantes. Muchos de los esquemas analizados implican situaciones transfronterizas (como, por ejemplo, deducibilidad de gastos financieros intragrupo), pero otras describen esquemas puramente domésticos (relacionados, muchos de ellos, con la interposición de sociedades para la deducción del IVA soportado en operaciones exentas).

Nos queda la duda de si puede guardar relación el considerable incremento de publicaciones de informes de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma con la entrada en vigor de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, comúnmente conocida como DAC 6<sup>40</sup>, transpuesta al Ordenamiento jurídico español a través de la Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, que, a muy grandes rasgos, con la finalidad de reforzar la transparencia fiscal y la lucha contra la planificación fiscal agresiva, tiene por objeto detectar, partiendo de las señas distintivas contenidas en el Anexo de la DAC 6, y sirviéndose de la revelación por parte de los intermediarios (asesores fiscales), mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva con un elemento transfronterizo y someterlos al intercambio automático y obligatorio de información. La revelación de estos mecanismos potencialmente agresivos, sin lugar a dudas, fomenta el inicio de procedimientos de aplicación de los tributos (de gestión, pero fundamentalmente de inspección –y, en su caso, de un posterior procedimiento sancionador–), que pueden conllevar la calificación de estos mecanismos, por parte de la Comisión consultiva, que corresponda como constitutivos de un supuesto de conflicto<sup>41</sup>.

---

<sup>40</sup> Esta Directiva, como sabemos, tiene su origen en Informe final de la Acción 12 del Plan BEPS, que lleva por título “Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”, a través del cual la OCDE proporciona a los países que no cuentan con regímenes de declaración obligatoria una serie de recomendaciones sobre cómo diseñar dichos regímenes.

<sup>41</sup> MARÍN BENÍTEZ (2022a), por su parte, considera que este incremento se debe a pronunciamientos del Tribunal Supremo, como el vertido en la Sentencia de 2 de julio de 2020 (rec. núm. 1433/2018), donde se ha establecido lo siguiente sobre la potestad de la Administración tributaria de acudir indistintamente a las cláusulas antiabuso reguladas en los artículos 13, 15 y 16 LGT: “Las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables. Pretender que la “calificación” tributaria permite una actuación como la que nos ocupa sería tanto como otorgar al precepto contenido en el artículo 13 de la Ley General Tributaria un poder expansivo incompatible con el resto de la regulación legal, pues haría innecesaria la presencia de otras figuras, como el conflicto en la aplicación de la norma o la simulación. Dicho de otro modo, la Administración no necesitaría incoar los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, pues le bastaría con “calificar” las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y “ajustarlas” a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente, pues su potestad calificadora (recordemos, solo de los “actos, hechos o negocios”) sería prácticamente absoluta y omnicompreensiva de cualquiera situación imaginable” (F4). Sobre la doctrina de la ‘no intercambiabilidad’ de estas cláusulas, *vid.* también la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de julio de 2023 (rec. núm. 1496/2022).

## 5. LA –ESTABLE Y ESCUETA– CONFIGURACIÓN JURÍDICA DE LA SIMULACIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

En el artículo 16 LGT se regula la simulación, que, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito privado, carece de una definición propia en el ámbito jurídico-tributario, en los términos siguientes:

“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<sup>42</sup>, 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”.

Como podemos observar, a diferencia de lo que ocurre –aunque solo en parte, por la ambigüedad de sus términos– con el artículo 15 LGT, en el artículo 16 LGT no encontramos una definición de lo que se entiende por simulación en el ámbito tributario, debiendo acudir al artículo 1.275 del Código Civil, donde se afirma lo siguiente: “los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral”.

El Tribunal Constitucional, en su Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005, confirmó que, en el ámbito tributario, “la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes” (FJ 4).

El origen de esta figura se encuentra en el artículo 25 de la Ley 230/1963, en la redacción dada al mismo por la Ley 25/1995: “En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados”.

Como vemos, este precepto, al igual que hace ahora el artículo 15.3 LGT, guardaba silencio sobre la posibilidad de sancionar la simulación.

Doctrinalmente se han definido dos categorías de simulación: la simulación absoluta (donde únicamente existe un negocio simulado) y la simulación relativa (donde detrás de un negocio simulado hay un negocio disimulado). En ocasiones, la distinción entre la simulación relativa y el conflicto en aplicación de la norma tributaria puede resultar especialmente complicada.

Tal y como señala Díez Ochoa Azagra (2022a), la simulación absoluta se produce “cuando las partes se ponen de acuerdo para celebrar un contrato que tiene una apariencia exterior de tal pero la intención de las partes no es celebrar contrato alguno, por lo que no hay causa en el mismo. Por tanto, en este tipo de simulación no hay contrato alguno, tan solo apariencia del mismo”. Por el contrario, la simulación será relativa “cuando las partes contratantes celebran un contrato pero la

---

<sup>42</sup> Sin necesidad, por lo tanto, de ningún procedimiento especial, aunque, con carácter general, se producirá en el marco de un procedimiento inspector, donde la capacidad probatoria, de conformidad con lo señalado en el artículo 105.1 LGT, será mayor que en los procedimientos de gestión.

aparición externa del mismo no coincide con la que las partes han querido realizar. Por tanto, existe, por un lado, un negocio aparente y otro disimulado a los ojos de los terceros<sup>43</sup>. En consecuencia, mientras que en la simulación absoluta el negocio simulado ni siquiera existe, en la simulación relativa el negocio disimulado, que es el real, se esconde bajo el simulado.

Siendo así, si nos encontramos ante un supuesto de simulación absoluta, al no existir causa, se entenderá que el negocio jurídico no ha existido, y que, por tanto, es nulo<sup>44</sup>. Por el contrario, en un supuesto de simulación relativa, mientras que el negocio simulado sí que será ineficaz, el negocio disimulado sí podrá ser eficaz y válido, siempre que la causa sea lícita.

Como ya sabemos, la declaración de simulación lleva aparejada importantes consecuencias en el ámbito sancionador. De conformidad con lo dispuesto en las letras b) y c) del artículo 184.3 LGT, para calificar las infracciones tributarias (como muy graves), se consideran medios fraudulentos: b) el empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción (esto sería una simulación objetiva o de los elementos del negocio); o c) la utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor (piénsese, por ejemplo, en las sociedades profesionales, siempre en el punto de mira de la Administración tributaria), con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona (nos encontraríamos aquí con un supuesto de simulación subjetiva).

Respecto de la sancionabilidad de la simulación, el Tribunal Supremo, ya en su Sentencia de 29 de marzo de 2010 (rec. núm. 3400/2004) consideró que “como la simulación se caracteriza por la existencia de una divergencia, querida y deliberadamente producida por las partes, entre su verdadera voluntad y su manifestación externa, con el fin de generar una apariencia jurídica que oculte a los terceros dicha voluntad, su apreciación en materia tributaria normalmente va acompañada de la sanción de las infracciones tributarias en que eventualmente se haya incurrido”, porque “la ocultación imprescindible para la existencia de simulación determinará, en la generalidad de los casos, que se haya incurrido en alguno de los comportamientos infractores tipificados en la LGT” (FD 5).

En línea con ello, en su Sentencia de 21 de septiembre de 2020 (rec. núm. 3130/2017), resolvió la cuestión consistente en aclarar la doctrina jurisprudencial existente sobre la imposición de sanciones en caso de simulación a fin de determinar si, estimada la existencia de un acto o negocio simulado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT era procedente, en todo caso, aplicar la sanción o, por el contrario, era posible invocar la excepción del artículo 179 LGT que excluye la responsabilidad por infracción tributaria en aquellos casos en los que el obligado aduce

<sup>43</sup> Vid. Díez OCHOA AZAGRA (2022a), pág. 126.

<sup>44</sup> Artículo 1.276 del Código Civil: “la expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”.

una interpretación razonable de la norma, ante la existencia de calificaciones jurídicas divergentes en relación con operaciones similares.

Tal y como ha indicado en dicho pronunciamiento el Tribunal Supremo (FD 3), a lo que se refiere el artículo 16 LGT es a la calificación de los actos o negocios, mientras que el artículo 179.2 d) LGT se refiere a la interpretación de las normas: “la calificación se realiza en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, en este caso en el seno de un procedimiento de inspección, mientras que la determinación de la culpabilidad del contribuyente se lleva a cabo en el marco del procedimiento sancionador”. Continúa el Tribunal Supremo afirmando que “la simulación, por su propia naturaleza, es siempre dolosa”.

Por lo tanto, la respuesta a la cuestión planteada es que, estimada la existencia de actos o negocios simulados, a la vista de lo dispuesto en el artículo 16.3 LGT, procede, en su caso, la imposición de sanciones, sin que una interpretación razonable de la norma, amparada en el artículo 179.2 d) LGT, que excluye la responsabilidad, pueda resultar operativa.

Ante la inevitable tentación de comparar la simulación con el conflicto, podemos traer aquí de nuevo la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005, del Tribunal Constitucional, donde el mismo afirmó que “en el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal) (...). De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal”. Continúa: “mientras que la simulación comercial 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” (FJ 4)<sup>45</sup>.

Para concluir este epígrafe traemos aquí las palabras de García Berro (2019) para quien, en principio, las diferencias conceptuales entre el conflicto y la simulación deberían estar claras: “el elemento distintivo de ambas modalidades de conducta se encuentra en que los actos o negocios constitutivos del conflicto poseen existencia real, son queridos por las partes, y han sido válidamente celebrados, aunque con ellos se persiga un resultado contrario al ordenamiento. Los actos o negocios simulados, en cambio, no existen, son una pura declaración hecha para servir de pantalla a la verdadera realidad, esto es, con el fin de ocultar la celebración de un acto o negocio

---

<sup>45</sup> Partiendo de esta afirmación, “el artificio utilizado salta a la vista”, nos cuesta comprender, por ejemplo, cómo la Administración tributaria ha considerado, en la mayoría de ocasiones, que la utilización de sociedades profesionales interpuestas es, por la ausencia de medios humanos y materiales, un supuesto de simulación y no un caso de conflicto (por haberse creado -artificialmente- con la única finalidad de la consecución de una ventaja o ahorro fiscal, pero donde la voluntad interna sí coincide con la apariencia externa, aunque la conducta, que es querida por las partes, no lo haga con el espíritu de la norma).

distinto (simulación relativa) o la no celebración de ningún acto o negocio (simulación absoluta)”<sup>46</sup>. Sin embargo, como señala el propio autor, esta distinción no ha sido del todo clara en la práctica judicial de nuestro país<sup>47</sup>.

## 6. CONSIDERACIONES FINALES

Dentro del Ordenamiento jurídico español no tenemos una, ni dos, sino tres cláusulas generales antiabuso (y otro buen número de cláusulas específicas antiabuso). Todas ellas, aunque tienen un objetivo común, la lucha contra la elusión fiscal, presentan importantes diferencias y requisitos, por lo que, en su aplicación, no deberían confundirse por la Administración tributaria<sup>48</sup>. Sin embargo, hemos presenciado, especialmente antes de la reforma operada en la LGT por la Ley 34/2015, un escenario en el que, fundamentalmente la Administración tributaria, pero también, aunque menos, nuestros tribunales, han utilizado indistintamente tres cláusulas antiabuso con una regulación y unas consecuencias jurídicas muy diferentes.

Aunque de todas ellas (artículos 13, 15 y 16 LGT), la que ha sido objeto de una mayor regulación (y también debate) ha sido el conflicto en la aplicación de la norma tributaria (artículo 15 LGT), también hemos visto que por parte de la Administración tributaria ha sido, quizás, la menos utilizada<sup>49</sup>. Y ello debido fundamentalmente a la complejidad del procedimiento que permite su declaración en el seno de un procedimiento inspector y a la dificultad de sancionar estas conductas, especialmente antes –aunque también después– de la entrada en vigor del artículo 206 bis LGT.

Nosotros, después de realizar este trabajo, y si nos dieran a elegir entre el antiguo fraude y el moderno conflicto, probablemente nos quedaríamos con la regulación contenida artículo 24 de la Ley 230/1963 (en la redacción –y también denominación– dada al mismo por la Ley 25/1995 – fraude de ley vs. conflicto–).

<sup>46</sup> Vid. GARCÍA BERRO (2019), pág. 240. Frente a ello, sobre la posible similitud entre estas dos figuras, podemos traer aquí las palabras de DE CASTRO Y BRAVO (1985). Este autor, partiendo de la incompatibilidad conceptual entre ambas figuras, entiende que, sin embargo, “puede haber una simulación no fraudulenta y un negocio en fraude no disimulado”, y que “como al negocio en fraude le distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue, regularmente incluirá una ocultación o simulación”, pág. 375.

<sup>47</sup> Tal y como ha afirmado PALAO TABOADA (2022), “pese a la claridad teórica de la distinción, se reconoce universalmente la extraordinaria dificultad de aplicarla en la práctica”. En palabras de este autor, “fraude de ley y simulación han funcionado como vasos comunicantes, de manera que la segunda ha llenado el vacío dejado por el primero”, pág. 44.

<sup>48</sup> Nos parece especialmente divertido el *riassunto* que MARÍN BENÍTEZ (2022b) hace de los “tres caminos” que se pueden utilizar por la Administración tributaria cuando la conducta del contribuyente puede resultar abusiva. El primero, el del artículo 13 LGT, destinado a aquél contribuyente que “se [equivoca] al ponerle el nombre a las cosas”. Otro camino, el del artículo 16 LGT, “para cuando los contribuyentes [han] hecho una cosa distinta de la que [intentan] hacer creer a los demás”. Y un último camino, contenido en el artículo 15 LGT, “para cuando el contribuyente no engañaba a nadie ni mentía, pero –eso sí– hacía cosas enrevesadas y complicadísimas”.

<sup>49</sup> Compartimos plenamente la opinión de PALAO TABOADA (2021) cuando sostiene que la causa fundamental del fracaso de la norma del artículo 24 de la Ley 230/1963 (artículo 15 LGT) “no radica en la definición del fraude a la ley, sino en la falta de la voluntad de aplicarla por parte de la Administración”, pág. 139.

Como hemos expuesto arriba, lo esencial en este artículo era el elemento subjetivo (“con el propósito de eludir el impuesto”), tal y como exige ahora el artículo 6 de la Directiva ATAD, y la consecuencia, tal y como ocurre en la actualidad con el conflicto, era la aplicación de la norma eludida y la no obtención de las ventajas fiscales que se pretendían<sup>50</sup>. Por el contrario, como hemos comprobado a lo largo de estas páginas, con la LGT de 2003 se puso el acento en el elemento objetivo, en la ‘anomalía’ de los negocios jurídicos celebrados entre las partes.

Tal y como pusiera de manifiesto el TJUE en su Sentencia de 14 de diciembre de 2000, Asunto C-110/99, *Emsland-Stärke*, a la que ya hemos hecho referencia arriba, la constatación de que se trata de una práctica abusiva exige, “por un lado, que concurren una serie de circunstancias objetivas de las que resulte que (...) no se ha alcanzado el objetivo perseguido por dicha normativa” (considerando 52). Pero también requiere, por otro lado, “un elemento subjetivo que consiste en la voluntad de obtener un beneficio (...), creando artificialmente las condiciones exigidas para su obtención” (considerando 53).

Mientras que este doble elemento (objetivo y subjetivo) sí se identifica fácilmente en el artículo 6 de la Directiva ATAD (“que, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable”), brilla por su ausencia en el artículo 15 LGT (donde nosotros únicamente somos capaces de encontrar un elemento objetivo).

En el Informe sobre conflicto en la aplicación de la norma (Conflicto núm. 10 publicado en enero de 2023), donde se definía tanto el fraude del artículo 24 de la Ley 230/1963 como el conflicto del artículo 15 LGT como un límite a la autonomía de la voluntad, la Comisión consultiva reconoció, lo que no nos convence demasiado, que, a su juicio, la suma de los requisitos objetivos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto (utilización de una forma incorrecta o inadecuada al fin obtenido, ausencia de otros efectos económicos relevantes, y la existencia de una ventaja tributaria o ahorro fiscal), se pueden traducir en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley (elemento subjetivo).

Es en nuestra opinión, la complejidad del procedimiento necesario para su declaración, regulado fundamentalmente en los artículos 15.2 y 159 LGT, que no existe en el ámbito de la simulación, y, por supuesto, el desarrollo que, especialmente, después del Plan BEPS, han tenido las cláusulas específicas antiabuso, como la recogida, por ejemplo, en el artículo 16 LIS, son los principales factores que han convertido al conflicto en un instrumento ‘poco atractivo’ para los órganos de inspección.

---

<sup>50</sup> Como ya hemos indicado anteriormente, el artículo 24.2 de la Ley 230/1963, en su redacción originaria, establecía lo siguiente: “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 dé audiencia al interesado*” (la cursiva es nuestra).

En este contexto, y siguiendo las indicaciones que vienen desde Europa<sup>51</sup>, parece que una solución adecuada podría ser el mantenimiento de la potestad calificadora reconocida en el artículo 13 LGT y una cláusula general antiabuso que, incorporando un elemento subjetivo (el propósito –o propósitos– de las partes), englobara tanto los supuestos de conflicto como de simulación, sin necesidad de la creación de un órgano ad hoc que tuviera que declarar el abuso, y con una redacción, por lo que respecta a las sanciones, similar a la contenida en el Anteproyecto de ley de modificación parcial de la LGT, donde se proponía una remisión en bloque a lo dispuesto en el Título IV de la LGT y no la creación de un tipo específico como el contenido en el artículo 206 bis LGT. Por supuesto, esta cláusula general antiabuso debería convivir con las cláusulas específicas antiabuso, mucho más perfeccionadas en su técnica, que ya existen dentro de nuestro Ordenamiento jurídico.

### Bibliografía

- ALMAGRO MARTÍN, C. (2020): “Fraude de ley y Derecho tributario sancionador”, *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad*, núm. 16, págs. 211-228.
- CARBAJO VASCO, D. (2021): “Normas anti-elusión”, *XX Curso Especialización Fiscalidad Internacional*, 22 de junio. Disponible en: <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina1182.ppt>
- DE CASTRO Y BRAVO, F. (1985): *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid.
- DELGADO PACHECO, A. (2015): “Análisis de la Reforma de la Ley General Tributaria”, *Economist & Jurist*, 30 de octubre. Disponible en: <https://www.economistjurist.es/articulos-juridicos-destacados/analisis-de-la-reforma-de-la-ley-general-tributaria/>.
- DELGADO PACHECO, A. (2022): “La aplicación jurisprudencial de los nuevos conceptos en materia de abuso: perspectiva española”, en J. Arrieta Martínez de Pisón y F. D. Martínez Laguna (dirs.): *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 367-389.
- DÍEZ OCHOA AZAGRA, J. M. (2022a): *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*, Tomo I, 10ª Edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- DÍEZ OCHOA AZAGRA, J. M. (2022b): *Derecho tributario y procedimientos de desarrollo. Comentarios y casos prácticos*, Tomo II, 10ª Edición, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- DURÁN-SINDREU BUXADÉ, A. (2022): “Una vez más, sobre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria o las prácticas abusivas”, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*, 2 de agosto. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/antonio-duran-sindreu/una-vez-mas-sobre-el-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma-tributaria-o-las-practicas-abusivas>

<sup>51</sup> Antes de la entrada en vigor de la Directiva ATAD (artículo 6), ya en la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE) se contenía una propuesta interesante de cláusula general antiabuso (apartado 4.2): “Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”. En el mismo, como vemos, también se hacía referencia al objetivo o propósito (elemento subjetivo).

- EY ABOGADOS (2015): *Cláusula general antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, Fundación Impuestos y Competitividad. Disponible en: <https://static.fundacionic.com/2022/12/22115323/clausula-general-antiabuso-tributaria-en-espana-propuestas-para-una-mayor-seguridad-juridica.pdf>
- FALCÓN Y TELLA, R. (1995): “El fraude a la Ley Tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC”, *Quincena Fiscal*, núm. 17.
- GARCÍA BERRO, F. (2019): “Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)”, en J. Martín López y B. Pérez Bernabeu (dirs.): *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), págs. 231-248.
- GARCÍA BERRO, F. (2020): “Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1, págs. 25-76.
- GARCÍA NOVOA, C. (2021a): “El *aggionamento* de la cláusula general antiabuso”, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*, 16 de marzo. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/el-aggionamento-de-la-clausula-general-antiabuso>
- GARCÍA NOVOA, C. (2021b): “El contexto post COVID-19 y las cláusulas generales antiabuso”, en H. J. Bertazza (dir.): *Nuevos paradigmas del derecho tributario post COVID-19*, La Ley, Argentina, págs. 497-525.
- GARCÍA NOVOA, C. (2023a): “Doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de calificación, conflicto y simulación. A propósito de la sentencia del Tribunal supremo en el asunto Real Madrid”, *Taxlandia. Blog fiscal y de opinión tributaria*, 23 de marzo. Disponible en: <https://www.politicafiscal.es/equipo/cesar-garcia-novoa/doctrina-de-la-no-intercambiabilidad-de-las-potestades-de-calificacion-conflicto-y-simulacion>
- GARCÍA NOVOA, C. (2023b): “De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023)”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 484, 2023, págs. 5-24.
- LUCAS DURÁN, M. (2016): “Sanciones administrativas para algunas conductas de elusión tributaria: el nuevo artículo 206 bis de la LGT y posibles alternativas al mismo”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 397, págs. 5-58.
- MARÍN BENÍTEZ, G. (2022a): “M. Kundera vs. J. K. Toole y otras clasificaciones vitales”, *FiscalBlog*, 14 de enero. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7205n>
- MARÍN BENÍTEZ, G. (2022b): *Cuentos tributarios del pasado para mis nietecillos del futuro. El cuento de la simulación y sus tribulaciones*. Disponible en: <https://fiscalblog.es/?p=7489>
- MARTÍN LÓPEZ, J. (2017): “La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 163, págs. 123-145.
- MERINO JARA, I. (2021): “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria (Tribuna)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, págs. 11-19.
- PALAO TABOADA, C. (2020): “En favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (Al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 2, págs. 23-71.
- PALAO TABOADA, C. (2021): *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, 2ª edición, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

- PALAO TABOADA, C. (2022): “Fraude a la Ley y simulación en Derecho”, en C. Palao Taboada y P. Salvador Coderch: *Fraude a la ley y simulación en Derecho Civil y Derecho Tributario*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. (2004): “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 53, págs. 3-64.
- SÁNCHEZ DE CASTRO MARTÍN-LUENGO, E. (2018): “La teoría sobre la prohibición del abuso del derecho europeo como base de las cláusulas anti-elusivas generales nacionales”, *Crónica Tributaria*, núm. 167, págs. 209-243.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (2015): “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 391, págs. E1-E104.
- SANZ GÓMEZ, R. (2014): “(Una) vuelta al debate sobre la posibilidad de sancionar el abuso del Derecho tributario: reflexiones a la luz de la propuesta de reforma de la Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, núm. 380, págs. 105-140.
- SANZ GÓMEZ, R. (2022): “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y los grupos empresariales internacionales: análisis de los informes de la comisión consultiva del art. 159 LGT”, en I. Merino Jara (dir.) y A. Vázquez del Rey Villanueva y M. Lucas Durán (coords.): *Cuestiones actuales y conflictivas de la fiscalidad internacional*, CISS, Madrid, págs. 123-162.
- SOLER ROCH, M. T. (2011): “Las normas antiabuso generales y especiales”, *Documentos (VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Instituto de Estudios Fiscales)*, núm. 12, págs. 177-190.