



This is the **published version** of the bachelor thesis:

Esteller Belmonte, Soraya; Fernández Amor, José Antonio, dir. Disposiciones antifraude en la Ley General Tributaria : conflicto en la aplicación de normas y simulación. 2021. 61 pag. (949 Grau en Dret)

This version is available at <https://ddd.uab.cat/record/247478>

under the terms of the license

FACULTAD DE DERECHO

GRADO EN DERECHO



**Universitat Autònoma
de Barcelona**

TRABAJO DE FIN DE GRADO

**DISPOSICIONES ANTIFRAUDE EN LA
LEY GENERAL TRIBUTARIA:
conflicto en la aplicación de normas y simulación**

AUTORA: SORAYA ESTELLER BELMONTE

DIRECTOR: JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ AMOR

Fecha de entrega: 13 de mayo de 2021

ÍNDICE

ABREVIATURAS.....	3
RESUMEN	4
1. INTRODUCCIÓN.....	6
2. MARCO TEÓRICO: las medidas antifraude de la LGT.....	11
2.1. Evolución histórica de la LGT	12
2.2. Naturaleza jurídica	17
2.3. Figuras afines y conceptos relacionados	20
3. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA	23
3.1. Aspecto subjetivo	23
3.2. Aspecto objetivo.....	26
3.3. Procedimiento	28
3.4. Consecuencias jurídicas	29
3.5. Recursos del obligado tributario	33
4. SIMULACIÓN	36
4.1. Aspecto subjetivo	36

4.2. Aspecto objetivo.....	37
4.3. Procedimiento	39
4.4. Consecuencias jurídicas	39
4.5. Recursos del obligado tributario	43
5. ELEMENTOS COMPARATIVOS Y DIFERENCIADORES ENTRE AMBAS INSTITUCIONES	44
5.1. Aspecto subjetivo	44
5.2. Aspecto objetivo.....	44
5.3. Procedimiento	47
5.4. Consecuencias jurídicas	48
5.5. Recursos del obligado tributario	48
6. CONCLUSIÓN	49
7. BIBLIOGRAFÍA.....	52
8. LEGISLACIÓN.....	54
9. JURISPRUDENCIA.....	55
10. WEBGRAFÍA.....	56

ABREVIATURAS

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria.
AT	Administración Tributaria.
CC	Código Civil español.
CE	Constitución Española.
CP	Código Penal.
LGT	Ley General Tributaria.
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central.
TC	Tribunal Constitucional.
TS	Tribunal Supremo.

RESUMEN

Uno de los principales problemas en la situación actual de la economía española es el fraude fiscal, mediante el cual el obligado tributario esquiva su deber de contribuir a la AT, repercutiendo así negativamente en la recaudación tributaria, que es necesaria para la financiación de los gastos públicos. De esta forma, se genera un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Asimismo, la figura de la economía sumergida también implica un gran inconveniente para la riqueza española porque conlleva la agravación de la crisis económica, provocando así una desigualdad entre los ciudadanos. El presente trabajo tiene como objetivo primordial el análisis de dos instituciones reguladas en la LGT, que son el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, consideradas ambas como normas generales antifraude en el ordenamiento tributario español. En este sentido, la primera surge en el momento en el que el obligado tributario elude aquellos impuestos que le corresponde pagar, con el fin de reducir o evitar el pago de los mismos; y la segunda surge en el momento en el que hay discrepancias entre lo expuesto a terceros y lo querido, con la finalidad de obtener una reducción de la carga fiscal. Actualmente, las cifras referentes al fraude fiscal y a la economía sumergida son preocupantes en España; de hecho, varios estudios han demostrado que el déficit público podría llegar a desaparecer con el pago de las cantidades defraudadas a la AT por parte de los obligados tributarios.

PALABRAS CLAVE

Conflictos en la aplicación de normas ó Economía sumergida ó Elusión ó Evasión ó Fraude de ley ó Fraude fiscal ó Normas antifraude ó Simulación.

ABSTRACT

One of the main problems in the current situation of the Spanish economy is tax fraud, whereby taxpayers avoid their duty to contribute to the Tax Administration, thus having a negative impact on tax collection, which is necessary to finance public expenditure. In this way, a patrimonial damage is generated to the Public Treasury. Likewise, the figure of the underground economy also implies a great disadvantage for the Spanish wealth because it entails the aggravation of the economic crisis, thus causing inequality among citizens. The main objective of this work is the analysis of two institutions regulated in the General Tax Law, which are the conflict in the application of the tax rule and the simulation, both considered as general anti-fraud rules in the Spanish tax system. In this sense, the former arises at the moment in which the taxpayer avoids the taxes that he or she must pay, in order to reduce or avoid paying them; and the latter occurs at the moment in which there are discrepancies between what is exposed to third parties and what is intended, with the purpose of obtaining a reduction of the tax burden. Currently, the figures concerning tax fraud and the underground economy are worrying in Spain; for instance, several studies have shown that the public deficit could disappear with the payment of the amounts defrauded to the Tax Administration by the taxpayers.

KEYWORDS

Anti-fraud rules ó Circumvention ó Conflict of application of rules ó Evasion ó Fraud of law ó Simulation ó Tax fraud ó Underground economy.

1. INTRODUCCIÓN

El fraude fiscal es un tema muy presente en la sociedad actual, no solo a nivel estatal sino también a nivel mundial. En el presente Trabajo de Fin de Grado procederé al estudio del fraude fiscal en España, centrándome en dos artículos fundamentales de la **LGT**, que son el **artículo 15** (referente al conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y el **artículo 16** (relativo a la simulación). Estas dos instituciones, junto con la figura regulada en el **artículo 13 de la LGT**, correspondiente a la calificación, configuran las normas generales antifraude o antiabuso, mediante las cuales se combate el fraude fiscal.

Mediante el fraude fiscal el obligado tributario defrauda a la AEAT, bien ocultando la cantidad de bienes o la cuantía de ingresos obtenidos durante un ejercicio económico, o bien utilizando medios inapropiados para darle otro sentido jurídico al texto legal, todo ello con el fin de reducir o evitar el pago de impuestos y obtener precisamente ventajas fiscales.

En la actualidad, el fraude fiscal español es elevado. Esto se debe a que el volumen de personal de inspección es muy reducido; de hecho, las estadísticas muestran que España es el país europeo con menos personal en las Administraciones Tributarias (GOROSPE, 2021)¹. Cabe decir, además, que, como consecuencia de la pandemia mundial generada por el coronavirus (COVID-19), las inspecciones tributarias se han tenido que desarrollar de forma no presencial. En este sentido, en el año 2020 (en una plena crisis sanitaria mundial) se ha detectado una aminoración del fraude fiscal español; pero esto no significa que se haya reducido el fraude fiscal, pues las inspecciones no presenciales suponen tener menos capacidad de investigación. A v c n " g h g e v q . " F k g i q " E c d g | w g n c " U c p e j q " * u q e k q " N g i c n " O c f t k f ö +El fraude p d d hák seguir viendo sl wignlo, do que

¹ GOROSPE, Miguel. (20 de abril de 2021). *España, un buen país para el gran fraude fiscal*. Recuperado de infoLibre el día 27 de abril de 2021: https://www.infolibre.es/noticias/opinion/plaza_publica/2021/04/19/espana_buen_pais_para_gran_fraude_fiscal_119340_2003.html

ocurre es que no se ha detectado, por lo que los resultados de las Inspecciones son inferiores (CapitalMadrid, 2021)².

Tras el desarrollo de diversos estudios, se ha demostrado que aproximadamente 91.600 millones de euros son ocultados por los defraudadores a la AEAT cada año fiscal. De estos 91.600 millones de euros, 60.600 corresponden a impuestos evadidos, y los 31.000 restantes corresponden a cuotas defraudadas a la Seguridad Social, según las estadísticas aportadas por el Sindicato de Técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA).

En la actualidad, influye considerablemente en estas cifras la situación creada por los *youtubebers*³ e *influencers*⁴, quienes, tras recibir rentas elevadas por las actividades que realizan, se trasladan al país andorrano para pagar menos impuestos (CRUZADO, 2021)⁵. Esta circunstancia ha alarmado a la AEAT y ha iniciado un cierto control y seguimiento dedicado a aquellos obligados tributarios que fingen vivir fuera del territorio español (Agencia EFE, 2021)⁶.

En este sentido, se aprobó a finales del año 2020 el Proyecto de Ley contra el Fraude Fiscal (que inició su trámite parlamentario y en la actualidad se encuentra en fase

² CapitalMadrid. (20 de abril de 2021). *El fraude fiscal en España disminuye un 37% por las inspecciones no presenciales*. Recuperado de CapitalMadrid el día 27 de abril de 2021: <https://www.capitalmadrid.com/2021/4/20/59337/el-fraude-fiscal-en-espana-disminuye-un-37-por-las-inspecciones-no-presenciales.html>

³ Wp *yo*~~tuber~~ " g u " w p " w u w c t k q " s w g " e t g c . " i g u v k q p c " { " e q o r c t con el fin de causar interés en todas aquellas personas que le siguen (suscriptores). El hecho de tener más suscriptores y reproducciones de los vídeos que publica, implica ganar más dinero.

⁴ Wp *influencer* " g u " w p c " r g t u q p c " s w g " v k g p g " e c r c e k f c f " r c t c " k le sigue. Esta persona se hace famosa a través de Internet (mediante los aplicativos de Instagram, Facebook, Twitter, entre otros) por conocer en gran medida un tema concreto; en este sentido, consigue captar la atención de varias personas por compartir intereses comunes. Muchas marcas y empresas acc d c p " e q p v c e *influencer* "e rq p t" "n w q w "" i ñ t c p " r q r w n c t k f c f . " i elevadas cantidades de dinero.

⁵ CRUZADO, Carlos. (21 de enero de 2021). *¿Por qué la marcha de El Rubius es tan reprochable?* Recuperado de GESTHA el día 8 de abril de 2021: <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=792>

⁶ Agencia EFE. (1 de febrero de 2021). *La AEAT pone el foco en los contribuyentes que fingen vivir fuera de España*. Recuperado de Agencia EFE el día 6 de mayo de 2021: <https://www.msn.com/es-es/dinero/noticias/la-aeat-pone-el-foco-en-los-contribuyentes-que-fingen-vivir-fuera-de-espa%C3%B1a/ar-BB1dhjfD>

de discusión)⁷. Este Proyecto de Ley regula modificaciones tributarias para combatir el fraude fiscal. A tal efecto, la ministra actual de Hacienda, María Jesús Montero Cuadrado, ha manifestado que *“la lucha contra el fraude fiscal es una absoluta prioridad”* pues entiende que *“no puede haber justicia social sin justicia fiscal”* (La Moncloa, 2020)⁸. Así pues, para reducir el fraude fiscal es esencial el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del obligado tributario, así como también la persecución de aquellas prácticas inadecuadas que suponen un perjuicio para los obligados tributarios que sí cumplen. Asimismo, la OCDE publica a principios del año 2021 una guía para que todos los países dispongan de medios para luchar contra los delitos de cuello blanco (CÁMARA ARROYO, 2017)⁹. Según la OCDE, este problema se puede reducir mediante la vigilancia a los intermediarios fiscales que contribuyen al fraude fiscal. A tal efecto, la subdirectora del Centro de Política y de Administración Fiscales de la OCDE, Efe Grace Pérez Pascual, ha declarado: “*Es más fácil tratar de capturar el problema de los intermediarios que intentar perseguir a los contribuyentes*” (EFE, 2021)¹⁰. En este sentido, la OCDE considera que se debe dotar de medios a los expertos fiscales para que dispongan de poderes y facultades y atrapar así a estos intermediarios fiscales para sancionarles.

⁷ Proyecto de Ley 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.

⁸ La Moncloa. (13 de octubre de 2020). *Proyecto de Ley contra el fraude fiscal*. Recuperado de La Moncloa, Gobierno de España, Presidencia del Gobierno, el día 8 de abril de 2021: <https://www.lamoncloa.gob.es/consejode ministros/Paginas/enlaces/131020-fraude.aspx>

⁹ Ugo i Àp "Gf y kp " Jc Gf Kfp g Ukw w q 'g f g 'c f d w g 'n q " d n c p e q ö " r w g f g " f como un delito cometido por una persona de respetabilidad y status social alto en el curso de su oe w r c e k » p 0 " * í + " Nq " u k i p k h k e c v k x q " f g n " f g n k v q " f g " \$ e w g n o con patologías sociales y personales que acompañan la pobrezaö 0

¹⁰ EFE. (25 de febrero de 2021). *OCDE solicita mayor vigilancia a intermediarios fiscales que ayudan al fraude*. Recuperado de MILENIO el día 4 de marzo de 2021: <https://www.milenio.com/negocios/ocde-solicita-vigilancia-intermediarios-ayudan-fraude-fiscal>

Dicho esto, he decidido hacer una investigación sobre el fraude fiscal porque es un tema muy presente en la actualidad, además de ser un fenómeno que se ha dado siempre en la sociedad.

El fraude fiscal es un tema que constantemente me ha generado inquietudes, dado que se trata de una figura que no produce únicamente perjuicios a la AT, sino también a nosotros como ciudadanos. Por lo tanto, indirectamente, cuando el obligado tributario defrauda a la Hacienda Pública, se está perjudicando a sí mismo porque el hecho de dejar de contribuir en los gastos públicos nos influye a todos como ciudadanos. Por ello, considero que se trata de un tema muy interesante, y pienso que es necesario saber exactamente en qué consiste el fraude fiscal y qué consecuencias conlleva el hecho de llevarlo a cabo.

Ahora bien, como este tema es muy amplio y abarca muchos ámbitos, he decidido inclinar el desarrollo de este trabajo a la investigación de dos figuras reguladas en la LGT, que son esenciales para combatir el fraude fiscal. Estas figuras son el conflicto en la aplicación de normas y la simulación, y ambas se consideran mecanismos antiabuso del derecho tributario. Pese a ser ambas instituciones

ñ e n ª w u w n c u " i g p g t c n g u " c p v k c d w u q ö . " u q p " f k u v

circunstancias y situaciones. Por esa razón, considero que es importante remarcar las principales diferencias que existen entre estas dos figuras, sobre todo respecto de las herramientas de las que dispone la AT en cada una, además de su alcance y los efectos tributarios que se generan según cuál se use.

Asimismo, me surge la curiosidad de por qué una figura se declara por lo general y la otra no; por eso, realizo una búsqueda para saber por qué el **artículo 15 de la LGT** tiene una baja efectividad (pues apenas está funcionando) y, en cambio, el **artículo 16 de la LGT** tiene gran efectividad (dado que la simulación se declara en la mayoría de los casos). Con este Trabajo de Fin de Grado quiero mostrar principalmente las diferencias y similitudes entre el conflicto en la aplicación de normas y la simulación, además de otros aspectos que son relevantes en ambas instituciones. Es por eso por lo que indago en profundidad para el desarrollo de este estudio, con el fin de dejar claro en qué consisten estos dos mecanismos mediante los cuales se combate el fraude fiscal.

Como acabo de comentar, en la presente investigación me centro básicamente en el desarrollo de las dos instituciones reguladas en los **artículos 15 y 16 de la LGT** (es decir, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación), procediendo a un análisis íntegro, y siguiendo la misma estructura para ambas.

Para entender la procedencia de ambas figuras, inicio el estudio con una breve explicación de lo que son las **normas generales antifraude** siguiendo con la exposición de la evolución histórica de la LGT y de la naturaleza jurídica del conflicto en la aplicación de normas y de la simulación, haciendo en este último caso especial hincapié a varios aspectos concretos que tienen relevancia jurídica en el derecho tributario. Además, procedo a detallar y definir ciertas figuras que tienen afinidad con los dos institutos analizados en este Trabajo de Fin de Grado. A continuación, analizo ambas instituciones, dando importancia a sus aspectos subjetivos y objetivos, consecuencias jurídicas, procedimientos y recursos de los que dispone el obligado tributario. Asimismo, como última cuestión, procedo a detallar las diferencias y similitudes entre ambos institutos jurídicos.

2. MARCO TEÓRICO: las medidas antifraude de la LGT

En este trabajo se investiga el fraude fiscal desde el punto de vista del derecho financiero y tributario. En términos genéricos, el fraude fiscal consiste en el incumplimiento consciente, y por tanto culpable, de las obligaciones tributarias que supone un perjuicio económico a la Hacienda Pública (Fundación Wolters Kluwer)¹¹. Ahora bien, esta figura se puede dar bien por una elusión fiscal o elusión de impuestos, o bien por una evasión fiscal o evasión de impuestos. En este sentido, se habla de elusión fiscal cuando se usan medios inadecuados para dar otro sentido jurídico al texto legal, y se habla de evasión fiscal cuando se ocultan los bienes o ingresos obtenidos durante un ejercicio económico, todo ello con el objetivo de minimizar o evitar el pago de impuestos y obtener así ventajas fiscales (ADRIÁN, 2021)¹².

Por lo tanto, el fraude fiscal es un fenómeno que puede darse bien por la elusión fiscal, considerada como la utilización del derecho para reducir la carga fiscal, o bien por la evasión fiscal, considerada como la ocultación de riqueza¹³.

Antes de proceder al análisis detallado de esta figura, es importante mencionar el **artículo 31.1 de la CE**, que regula el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El fraude fiscal está vinculado con el incumplimiento del deber de contribuir de este **artículo 31.1 de la CE**. Esto significa que cuando se dan estos comportamientos elusivos o evasivos no se atenta contra la AT, sino contra el deber de contribuir, pues éste se está evitando. El sistema tributario español se basa en el deber de contribuir del **artículo 31.1 de la CE**, dado que todos deben contribuir al

¹¹ Fundación Wolters Kluwer. (s.f.). *Fraude fiscal*. Recuperado de Guías Jurídicas, Wolters Kluwer, el 19 de febrero de 2021: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzNDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE#:~:text=Se%20entiende%20por%20fraude%20fiscal,%20econ%C3%B3mico%20a%20la%20Hacienda%20P%C3%B3B

¹² ADRIÁN, Yirda. (16 de febrero de 2021). *Definición de Fraude fiscal*. Recuperado de ConceptoDefinición el día 22 de febrero de 2021: <https://conceptodefinicion.de/fraude-fiscal/>

¹³ La presente definición es por elaboración propia, tras haber analizado en profundidad la figura del fraude fiscal. En este trabajo, para mí, el fraude fiscal es una figura global, pues no la utilizo desde un punto de vista estricto, sino que la utilizo desde el punto de vista de n c u " ñ e n ª w u w n c u " i g p g t c p v k h t c w f g ö 0

sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, a través de un sistema tributario justo, basado en los principios de igualdad, de progresividad y de no confiscatoriedad. En suma, los comportamientos elusivos y evasivos atentan contra el deber de contribuir del **artículo 31.1 de la CE** y, para luchar contra dichas conductas, se han creado las normas antiabuso, que son instrumentos que da la Ley a la AT para luchar contra el fraude fiscal porque es atentatorio contra el deber de contribuir.

Desde el punto de vista de la LGT, cabe distinguir el **artículo 15 de la LGT** (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) y el **artículo 16 de la LGT** (simulación). Los **artículos 15 y 16 de la LGT**, junto con el **artículo 13 de la LGT** (calificación) constituyen las normas generales antifraude, que son aquellas normas que permiten a la AT recalificar determinados actos o negocios jurídicos o exigir el pago de un tributo que se ha evitado mediante comportamientos elusivos o evasivos.

Partiendo de la base de la comparación entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, cabe tener en cuenta una serie de consideraciones.

2.1. Evolución histórica de la LGT

En el año 1963, se aprueba en España la **Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria**, con el objetivo de normalizar los principios y las normas comunes a la regulación y aplicación de todos los tributos. En dicha ley se recoge la relación existente entre la AT (y el alcance de sus potestades en el ejercicio de la función tributaria) y los obligados tributarios (y sus situaciones de sujeción, derechos, garantías, deberes y obligaciones como consecuencia de la aplicación de los tributos). En principio, este texto se elabora previamente a la **Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario** (ley que es aprobada meses más tarde de aprobarse la propia LGT). Ciertamente, la LGT de 1963 se concibe como una ley general, tomando como referencia el modelo de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919 y el Título Preliminar del Texto Único de los Impuestos Directos italiano de 1958. La propia LGT ha sufrido varias modificaciones, entre las que destacan la de 1985 y la de 1995 (en materia de infracciones y sanciones tributarias),

y la de 1998 (debida a la aprobación de la **Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes**). En fecha 15 de junio de 2000, se dicta una resolución por parte de la Secretaría de Estado de Hacienda, mediante la cual se concierta la constitución de una Comisión para el estudio y propuesta de medidas de reforma de la LGT; por consiguiente, se dicta otra resolución en fecha 1 de octubre de 2002, por la cual una segunda Comisión se ocupa de estudiar el borrador del anteproyecto. Así, el día 6 de junio de 2003, el Boletín Oficial de las Cortes Generales publica el Proyecto de Ley General Tributaria, convirtiéndose el mismo en la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**; dicha ley se publica en el Boletín Oficial del Estado número 302, cobrando vigencia a partir del día 1 de julio de 2004 (momento a partir del cual la **Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria** pierde su vigencia). En suma, la LGT de 1963 queda derogada, por ser reemplazada por la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**. La relevancia de la LGT ha dado lugar a numerosas interpretaciones jurisprudenciales, lo cual ha derivado a múltiples modificaciones y reformas. La primera de ellas se realiza en 2006, por la **Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal**, con el objetivo primordial de garantizar la efectividad en el ingreso de las deudas tributarias. Asimismo, en el ámbito de la reacción frente al fraude en la fase recaudatoria, incluye una medida antiabuso fundamentada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo¹⁴. Otra norma que causa una pequeña reforma en la LGT es el **Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público**, favoreciendo la puesta al corriente de las obligaciones tributarias. También tiene especial relevancia la **Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude**, pues se trata de una modificación extensa por lo que respecta a la lucha contra el fraude fiscal. Otra de las reformas realizadas a tener en cuenta es la que se efectúa por la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación**

¹⁴ La doctrina del levantamiento del velo trata de evitar los abusos que se producen cuando la personalidad jurídica de la sociedad se usa para ocultar la responsabilidad personal, causándose un resultado injusto y perjudicial para terceras personas.

parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que busca fortalecer la seguridad jurídica, evitar el fraude fiscal, aumentar la eficacia de la actuación administrativa y aminorar la litigiosidad, aspectos que son desarrollados tomando en consideración la doctrina del TS.

En definitiva, la LGT vigente actualmente es la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria** (con sus respectivas modificaciones)¹⁵.

Tras esta breve exposición de la evolución histórica de la LGT en su conjunto, es importante en este trabajo detallar las modificaciones que se han llevado a cabo en los **artículos 15 y 16 de la LGT**.

Por lo que respecta a la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, hay una gran evolución, en tanto que en 1963 se hablaba de fraude de ley y en la actualidad se habla del conflicto en la aplicación de normas. Su origen se encuentra en el **artículo 24.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria**, cuando se refiere al *fraude de ley* (naturalmente tributaria)¹⁶, aunque el término genérico de fraude de ley se regula en el CC¹⁷. En el ámbito del derecho tributario, la LGT de 1963 habla del fraude de ley como aquel comportamiento que se escapa de la norma legal. Esta regulación carece de contenido, pues prescinde de aspectos que pueden darse a la hora de aplicar este precepto legal.

En este sentido, con la reforma parcial de la LGT de 1963 introducida por la **Ley 25/1995, de 20 de julio**, el legislador considera necesario modificar este artículo, incorporando una serie de aspectos y ampliando su contenido. A tal efecto, este artículo 24 se divide en tres apartados: en el primero se recoge el mismo redactado que se regulaba en el **artículo 24.2 de la LGT de 1963**; en el segundo se introduce que la figura del fraude de ley tributaria no impide la aplicación de la norma

¹⁵ La evolución histórica de la LGT está extraída del manual: BERBEROFF AYUDA, Dimitry Teodoro; HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín; MONTERO FERÁNDEZ, José Antonio; NAVARRO SANCHÍS, Francisco José; SOSPEDRA NAVAS, Francisco, *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordantes. Colección Tribunal Supremo. 5ª edición*. Madrid (España): Editorial Ediciones Lefebvre, 2021, Prólogo (acceso único al prólogo, para el análisis de la evolución histórica de la LGT en su conjunto).

¹⁶ Artículo 24.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

¹⁷ Artículo 6.4 del CC.

tributaria eludida, pero que no se obtendrán las ventajas fiscales que se pretendían obtener con la norma de cobertura; y en el tercero se añade la idea de que la norma de cobertura será sustituida por la norma eludida, liquidándose los intereses de demora generados, y exigiéndose la sanción pertinente¹⁸. Con la entrada en vigor de la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, desaparece esta expresión de *fraude de ley* y, en su lugar, se regula en el artículo 15 de la misma el *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, como indica expresamente su rúbrica. Con esta nueva Ley, se amplía este término jurídico, abarcando a un mayor número de supuestos que pueden llegar a darse en la práctica. De este modo, este precepto legal se divide en tres apartados: en el primero se regula el supuesto en el cual se entiende que existe el conflicto en la aplicación de la norma tributaria; en el segundo se incluye que se requiere de un previo informe favorable por parte de la Comisión consultiva para que la AT pueda declarar esta figura; y en el tercero se recoge la forma mediante la cual se llevará a cabo aquel conflicto en la aplicación de la norma tributaria que haya sido declarado, expresando claramente al final de la norma: "f k u r q uska quk propeðlanlagimpæsiniðn ðe sancionesö 0 " C j q t c " d k g p . " La modificación parcial de la LGT de 2003 introducida por la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre**, ha afectado considerablemente la redacción del **artículo 15 de la LGT**, pues el legislador ha suprimido la última frase que recoge el **artículo 15.3 de la LGT**: "gipqme gr'ocedà lā imposición de sancionesö 0 " G p " v c n " u g p v k". Pese a ser una pequeña supresión, cambia el sentido de esta disposición, pues actualmente sí que procede la imposición de sanciones como consecuencia del conflicto en la aplicación de normas. Así pues, derivado de este **artículo 15 de la LGT** surge en la actual **LGT** el **artículo 206 bis**, que reglamenta la infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria (este artículo es introducido por el apartado treinta y cinco del artículo único de la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**).

No obstante lo anterior, por lo que respecta a la figura de la simulación, su evolución es menor. Su origen se encuentra en el **artículo 25 de la Ley 230/1963, de 28 de**

¹⁸ Artículo 24 redactado por el artículo único de la Ley 25/1995, de 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE 22 de julio). Vigencia: 23 de julio de 1995.

diciembre, General Tributaria s w g . " c w p s w g " p q " o g p e k q p c " n c " ñ tal u g " u q d t g g p v k g p f g . " r w g u " g *cuando gelu hecho g p " u w" c r 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*¹⁹. La reforma parcial de la LGT de 1963 introducida por la **Ley 25/1995, de 20 de julio**, modifica este artículo, suprimiendo los tres apartados recogidos en él, y redactando un único precepto (simplifica el contenido del artículo), mediante el cual se incluye de forma expresa el término de simulación. A tal efecto, con esta reforma, el artículo queda *t g f c e v c f q " f g " nEa l'su dko s o m dgo s vngos dneqsa p roduzca'l a 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*²⁰. Con la entrada en vigor de la **Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria**, la figura de la simulación pasa a regularse en el artículo 16 de la misma, y amplía su contenido. De este modo, este precepto legal se divide en tres apartados: en el primero se continúa regulando la idea que recogía la LGT anterior; en el segundo se incorpora que la AT será la encargada de declarar la simulación y que este hecho producirá efectos tributarios; y en el tercero se añade que como consecuencia de la existencia de simulación se pueden exigir los intereses de demora y las sanciones que se generen. Por último, cabe destacar que la modificación parcial de la LGT de 2003 introducida por la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre**, no ha afectado a la redacción del **artículo 16 de la LGT**, pues el legislador ha utilizado la misma fórmula por lo que respecta a esta figura de la simulación (GONZÁLEZ SÁNCHEZ-FERRERO, 2020)²¹.

¹⁹ Artículo 25.2 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.

²⁰ Artículo 25 redactado por el artículo único de la Ley 25/1995, de 20 julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (BOE 22 de julio). Vigencia: 23 de julio de 1995.

²¹ Para explicar la evolución histórica de los artículos 15 y 16 de la LGT he tomado como referencia el Trabajo de Fin de Grado de: GONZÁLEZ SÁNCHEZ-FERRERO, Alejandro. (mayo de 2020). *El fraude de Ley y la simulación en materia tributaria. Aspectos esenciales*. Recuperado el día 26 de marzo de 2021: https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf

2.2. Naturaleza jurídica

Dependiendo del ámbito en el que nos encontremos, la idea de fraude de Ley y de simulación varía. En tal sentido, surge la siguiente cuestión: **¿qué es el fraude de Ley y la simulación desde el derecho civil y cómo se traducen en el derecho tributario?**

Por un lado, en el **ámbito civil**, el fraude de ley se regula en el **artículo 6.4 del CC**

* 46 *Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir²²), y se refiere a la realización de un acto jurídico amparado en una norma de cobertura con el fin de obtener un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él. Por lo tanto, se usa una norma de cobertura para ocultar la norma defraudada²³.*

Ahora bien, en el **ámbito tributario**, el concepto de fraude de ley tributaria no se distingue del concepto de fraude de Ley, y así lo defiende la **Sentencia del TC nº 120/2005, de 10 de mayo (recurso de amparo nº 5388/2002)**, en su fundamento

l w t ¶ f k é q ." b & q p x k g p g " k p f k e c t " s w g " g n " e q p e g r v
difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código civil, a
cuyo tenor «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un
resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán
ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que
u g " j w d k g t g " v t c v c f q " f g " g n w f k t i Q s t e m p r e + " G n " e q p e
el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que
se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma
defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se

²² Artículo 6.4 del CC.

²³ La información referente al fraude de Ley desde el punto de vista del ámbito civil está extraída de los apuntes propios que elaboré yo misma en la asignatura de Derecho Civil III del segundo curso del Grado en Derecho (curso 2018-2019).

provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda²⁴.

Por otro lado, en el **ámbito civil**, la simulación (o la declaración aparente) se da cuando en la celebración de un contrato se emiten declaraciones que solo son queridas en su expresión formal, sin existencia de voluntad negocial, con el fin de aparentar frente a terceros la existencia del mismo. Por lo tanto, se crea una divergencia entre la voluntad declarada y la querida de forma consciente. En el ámbito civil se distingue la simulación absoluta de la relativa, y así lo establece la **Sentencia del TS nº 54/2016 (Sala Primera, de lo Civil), de 11 de febrero de 2016 (recurso nº 44/2014)**. " g p " u w " h w p f c o g p v *Lqa ſimulacióñ g t g e j q " u * í + " p q " g u " q v apariéncia qtagaxidll. Bajogéſtansæ o'culto un caso inexistente -simulación absoluta- o bien otro negocio jurídico distinto -simulación relativa-. Lo cual es atinente a la causa del negocio: si no la hay la simulación será absoluta y el aparente negocio será inexistente por falta de causa; si hay una causa encubierta y es lícita, existirá el negocio disimulado, como simulación relativa. En el primer caso, se aplica el artículo 1275 en relación con el 1261.3º, del Código civil y en el segundo, no existirá el negocio simulado, pero sí el disimulado, conforme al artículo 1276 del Código civil²⁵.* Dicho esto:

- En la simulación absoluta (**artículo 1275 del CC**) las partes solo quieren la apariencia del contrato y no esconden otra voluntad, es decir, no hay declaración de voluntad disimulada. Si se llega a probar, el contrato será nulo y sus efectos serán inexistentes (salvo que haya una protección de terceros de buena fe). En cambio, si no se llega a probar, se producirán los efectos de la declaración contractual manifestada por las partes. Con lo cual, en la simulación absoluta las partes no quieren celebrar ningún contrato, pues fingir la celebración de un contrato que en realidad no quieren que se celebre.

²⁴ Fundamento jurídico 4 de la Sentencia del TC nº 120/2005, de 10 de mayo (recurso de amparo nº 5388/2002).

²⁵ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia del TS nº 54/2016 (Sala Primera, de lo Civil), de 11 de febrero de 2016 (recurso nº 44/2014).

- En la simulación relativa (**artículo 1276 del CC**) las partes llevan a cabo dos contratos: el aparente, que en realidad no existe (es un negocio simulado), y el disimulado, que responde a la auténtica voluntad (es el que realmente quieren realizar las partes). Con lo cual, en la simulación relativa las partes quieren que se produzca un efecto jurídico distinto del manifestado.

Ahora bien, en el **ámbito tributario**, la simulación tributaria debe vincularse al concepto civil de simulación. Esta idea parte del **artículo 12.2 de la LGT**, pues *g u v c d n gE e tgnlo siowsg defiñan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda*²⁶. Con lo cual, la base del concepto de simulación tributaria será el ámbito civil. Así pues, la **Sentencia del TS (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 20 de septiembre de 2005 (recurso nº 6683/2000)** define la simulación tributaria de una manera muy parecida al concepto *f g " u k o w n c e k » p " e k x k n " g p " u w " lh ewepcfa aleolog p v q " f g " f simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada. Y puede ser absoluta o relativa. En la primera, tras la apariencia creada no existe causa alguna; en la segunda, tras la voluntad declarada existe una causa real de contenido o carácter diverso. Tras el negocio simulado existe otro que es el que se corresponde con la verdadera intención de las partes*²⁷. Dicho esto, la simulación tributaria consiste en la creación de una apariencia jurídica con el fin de ocultar la verdadera realidad, es decir, las partes aparentan ante terceros unas relaciones que no se corresponden con la realidad. En la simulación tributaria también se distingue la simulación absoluta (por ejemplo, una factura falsa que certifica la entrega de un bien que realmente no se ha entregado) de la relativa (por ejemplo, se quiere donar una finca y se aparenta frente a terceros una compraventa cuyo precio no se paga).

²⁶ Artículo 12.2 de la LGT.

²⁷ Fundamento de derecho sexto de la Sentencia del TS (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 20 de septiembre de 2005 (recurso nº 6683/2000).

2.3. Figuras afines y conceptos relacionados

Para aclarar conceptos y evitar posibles confusiones, es necesario tener en consideración una serie de figuras que tienen relaciones de proximidad con las cláusulas generales antifraude:

- Calificación: es un mecanismo tributario antifraude, junto con las figuras del conflicto en la aplicación de la norma tributaria y de la simulación, que se regula en el **artículo 13 de la LGT**. La calificación tiene por objeto determinar la verdadera naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio con trascendencia tributaria realmente realizado, dejando para ello al margen la forma o denominación jurídica aparente dada por las partes y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.
- Economía de opción: es una figura mediante la cual el obligado tributario tiene la posibilidad de elegir alguna de las previsiones alternativas que ofrecen las propias normas jurídicas, lo cual supone que esté aceptado por el Derecho. Por lo tanto, con la economía de opción, el acto realizado es legítimo, pues no se da fraude alguno a la Ley tributaria, ya que el obligado tributario se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto. Las normas generales antiabuso se encuentran en la frontera de la figura de la economía de opción.
- Economía sumergida: es toda actividad económica que huye del control de la AEAT, es decir, se trata de un conjunto de cantidades de dinero no declaradas ante la AEAT (esto es, dinero negro) que circula en un país. Como consecuencia de esta figura, se crea una reducción de la recaudación tributaria, además de una dificultad en la lucha contra las actividades económicas ilegales. Ahora bien, aunque se hace referencia a la economía negra como mercado negro. En este sentido, es importante diferenciar la economía ilegal (formada por transacciones prohibidas por ser ilegales -mercado negro-) de

la economía legal (formada por transacciones legales que no están declaradas -dinero negro-) (CABALLERO FERRARI, 2015)²⁸.

- **Elusión fiscal**: se trata de la utilización abusiva del derecho para pagar la menor cantidad de impuestos dentro de los límites establecidos legalmente. La elusión fiscal es aplicable para referirse a la figura del fraude de ley tributaria o conflicto en la aplicación de la norma tributaria²⁹.
- **Evasión fiscal**: consiste en una acción fraudulenta que se lleva a cabo con el fin de evitar el pago de un tributo. La evasión fiscal es aplicable para referirse a la figura de la simulación tributaria³⁰.
- **Incumplimiento de la obligación tributaria**: es una figura mediante la cual se realiza material y formalmente el hecho imponible y surge la obligación tributaria, pero no se satisface por el obligado tributario. Normalmente, el incumplimiento de la obligación tributaria deriva en una infracción administrativa, que se sanciona con una multa; no obstante, si la cuantía defraudada supera los 120.000 euros, se considera delito y no infracción. Cabe decir que la diferencia entre la infracción tributaria y el delito fiscal radica en los parámetros a los cuales se ajustan ambos, pues la primera figura se incluye en el ámbito administrativo y la segunda en el ámbito penal (MOLINA, 2018)³¹.

²⁸ CABALLERO FERRARI, Federico J. (27 de noviembre de 2015). *Economía sumergida*. Recuperado de Economipedia, Haciendo fácil la economía, el día 23 de abril de 2021: <https://economipedia.com/definiciones/economia-sumergida.html>

²⁹ A mi parecer, la elusión fiscal es una consecuencia del conflicto en la aplicación de normas. Por ello, se puede decir que todo conflicto en la aplicación de normas provoca una elusión fiscal, pero no toda elusión fiscal es provocada por un conflicto en la aplicación de normas.

³⁰ A mi parecer, la evasión fiscal es una consecuencia de la simulación. Por ello, se puede decir que toda simulación provoca una evasión fiscal, pero no toda evasión fiscal es provocada por una simulación.

³¹ MOLINA, Martín. (3 de mayo de 2018). *Infracción tributaria y delito fiscal: ¿cuál es la diferencia?* Recuperado el día 5 de mayo de 2021: <https://www.martindolores.com/2018/05/03/infraccion-tributaria-y-delito-fiscal-cual-es-la-diferencia/>

- Negocio indirecto: se trata de un negocio típico, es decir, regulado por el ordenamiento jurídico, que celebran las partes con un objetivo distinto del que le es propio y específico. Por lo tanto, hay discrepancias entre el fin perseguido y el negocio jurídico escogido, lo cual significa que si el fin perseguido es eludir la norma fiscal, estaremos ante un negocio en fraude de Ley. En este sentido, en la **Sentencia del TS (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 17 de febrero de 2011 (recurso nº 4688/2006)**, el TS entiende como negocio jurídico indirecto disminuir y aumentar simultáneamente el capital de una sociedad, pues considera que con estos actos se busca el fin de conseguir una ventaja fiscal mediante la conversión de un crédito incobrable en pérdidas.
- Planificación fiscal: de entrada, la planificación fiscal es lícita, pero también cabe la posibilidad de que sea ilícita. Se puede definir como un conjunto de estrategias o habilidades premeditadas que se realizan con el fin de minimizar o diferir la carga fiscal de toda operación, pero dentro del marco jurídico fiscal vigente.

Tras establecer el marco teórico e histórico en el que se desenvuelven el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, procedo a continuación a analizar de forma pormenorizada ambos institutos.

3. CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA

El **artículo 15 de la LGT** regula la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria (la LGT de 1963, como se ha dicho, se refería al fraude de ley tributaria).

Se puede definir como uno o varios actos que generan el resultado contrario a una norma tributaria porque se han amparado en otra norma que ha sido dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados.

Antes de proceder al análisis detallado de esta institución, es importante añadir que la autonomía de la voluntad tiene relación con los **artículos 13 y 15 de la LGT**, dado que las normas antifraude implican un referente para la autonomía de la voluntad. En este sentido, el hecho de incurrir en algún momento en los comportamientos regulados en dichos preceptos legales comporta una serie de consecuencias a nivel tributario, que se analizan en los siguientes apartados.

3.1. Aspecto subjetivo

En la obligación tributaria cabe distinguir el sujeto activo³² del sujeto pasivo³³. Por un lado, el sujeto activo es el ente público que puede ejercer las potestades relativas a la aplicación de los tributos (gestión, inspección, recaudación, información y asistencia), aunque no sea ni el titular del poder tributario ni el destinatario último del recurso. En el ámbito estatal, el sujeto activo es la AEAT como ente de Derecho Público con personalidad jurídica propia y encargada de la aplicación del sistema tributario estatal y aduanero en nombre del Estado. En el ámbito autonómico, el sujeto activo es la Administración de la Comunidad Autónoma correspondiente (en Cataluña es la Agencia Tributaria de Cataluña -ATC-). Y en el ámbito local, el sujeto activo es la Administración Local correspondiente, de carácter territorial o institucional. Normalmente, la figura del sujeto activo recae sobre el Estado; no

³² Como sujeto activo me refiero al titular de las potestades para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, que es la AT. Por lo tanto, en este trabajo entiendo que el sujeto activo es aquel que controla el cumplimiento de la obligación tributaria.

³³ En este trabajo, como sujeto pasivo me refiero al que ocupa la posición de deudor en la obligación tributaria y que puede cometer comportamientos abusivos.

obstante, también pueden ser sujetos activos las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales. En tal sentido, estos dos últimos organismos públicos gestionan sus propios tributos, sean impuestos, tasas o contribuciones especiales. Además, las Comunidades Autónomas pueden actuar como delegadas o colaboradoras del Estado para la recaudación, gestión y liquidación de los recursos tributarios estatales (Enciclopedia Jurídica, 2020)³⁴. Cabe añadir que el sujeto activo está sujeto a obligaciones (**artículos 30.1, 31, 32 y 33 de la LGT**) y a deberes (**artículo 30.2 de la LGT**).

Por otro lado, el sujeto pasivo es el obligado tributario, es decir, aquel que soporta la obligación del pago y cualquier otra obligación de deber relacionada con la aplicación de los tributos. El **artículo 35.1 de la LGT** g u v c d n ~~son obligados g "ō tributarios las personas físicas o jurídicas y las entidades a las que la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributariasō~~³⁵. Seguidamente, el **artículo 35.2 de la LGT** contiene una enumeración abierta (y no una definición como tal de los obligados tributarios), pues procede a enumerar quiénes se consideran obligados tributarios, entre otros: *los contribuyentes, los sustitutos del contribuyente, los obligados a realizar pagos fraccionados, los retenedores, los obligados a practicar ingresos a cuenta, los obligados a repercutir, los obligados a soportar la repercusión, los obligados a soportar la retención, los obligados a soportar los ingresos a cuenta, los sucesores y los beneficiarios de supuestos de exención, devolución o bonificaciones tributarias, cuando no tengan la condición de sujetos pasivosō*³⁶. Como pequeño inciso, considero importante añadir que el sucesor tributario únicamente es obligado tributario cuando se produce la desaparición jurídica del obligado tributario originario, y puede ser un sucesor de una persona física o jurídica. Asimismo, cabe comentar que también se consideran obligados tributarios las herencias yacentes, las comunidades de bienes y las demás

³⁴ Enciclopedia Jurídica. (2020). *Sujeto activo*. Recuperado de Enciclopedia Jurídica el día 3 de mayo de 2021: <http://www.enciclopedia-juridica.com/d/sujeto-activo/sujeto-activo.htm>

³⁵ Artículo 35.1 de la LGT.

³⁶ Artículo 35.2 de la LGT.

entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición.

Ahora bien, si bien es cierto que hablo de los obligados tributarios en general, no todos los sujetos que he mencionado son proclives a realizar un conflicto en la aplicación de normas. En este sentido, es importante remarcar que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria se asocia con aquellos sujetos que en la relación tributaria tienen la responsabilidad de satisfacer su objeto a la AT. Dicho esto, aunque menciono los sujetos pasivos como obligados tributarios de forma genérica, en el conflicto en la aplicación de normas el sujeto pasivo suele ser el contribuyente o el sustituto del contribuyente³⁷.

De conformidad con el **artículo 36 de la LGT**, un sujeto pasivo o es contribuyente o es sustituto del contribuyente. En este sentido, es contribuyente el titular del hecho imponible, es decir, el deudor tributario principal, y se ha de establecer por ley; ahora bien, es sustituto del contribuyente el obligado a pagar la obligación tributaria que establece la ley, ya nacida del contribuyente, así como las obligaciones formales inherentes a la misma (por lo tanto, desplaza al contribuyente). En los casos en los que el sujeto pasivo sea contribuyente y exista un sustituto, el contribuyente no tendrá que cumplir las obligaciones formales. Así pues, el contribuyente es el obligado como sujeto del tributo y de la obligación tributaria; y g n " u w u v k v w v q " exg hag'eo g ng"p q denqkpi ecgfrqv"q ð { " v ¶ v w n q " contribuyente³⁸.

³⁷ Con ello no quiero decir que los contribuyentes y los sustitutos del contribuyente sean los únicos obligados tributarios en el conflicto en la aplicación de normas, pues, como he mencionado antes, hay más sujetos, pero normalmente en este instituto jurídico suelen ser estos dos los obligados tributarios. Por lo tanto, por lo que respecta al resto de los sujetos habría que mirar exactamente si pueden participar en este instituto (que no lo descarto pero es más difícil que se dé el caso). Dicho esto, considero que el obligado tributario que puede ser proclive a realizar el conflicto en la aplicación de normas es el contribuyente y el sustituto del contribuyente (el resto de los sujetos también pueden ser obligados tributarios en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pero es más difícil que se dé esta situación).

³⁸ La información referente a los sujetos de la obligación tributaria está extraída de los apuntes propios que elaboré yo misma en la asignatura de Derecho Financiero y Tributario II del tercer curso del Grado en Derecho (curso 2019-2020).

3.2. Aspecto objetivo

La acción del sujeto en el conflicto en la aplicación de normas es ampararse en una norma que ha sido dictada con distinta finalidad (norma de cobertura), ocultando así la norma defraudada. Su principal intención es obtener un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él. Por lo tanto, en el conflicto en la aplicación de la norma tributaria el sujeto lleva a cabo una elusión fiscal con el fin de reducir o evitar el pago de impuestos.

En este sentido, es importante mencionar el **artículo 15.1 de la LGT**, que establece "que se genere que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

- a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.
- b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios³⁹.

De este **apartado 1 del artículo 15 de la LGT** se pueden extraer dos expresiones relevantes, y hay que definirlas porque son la clave de este artículo:

- Sean notoriamente artificiosos o impropios < " g u v c " g z r t g u k > p " u k i sea claramente disimulado o improcedente. Se entiende que son ó c t v k h k e k q u q u ö " c s w g n n q u " c e v q u " e w { c " h d absolutamente predominante sobre el contenido. Asimismo, son ó k o r t q r k q u ö " c s w g n n q u " c e v q u " s w g e " u q p " k p c otros actos o negocios que, en nuestra organización social, se utilizan

³⁹ Artículo 15.1 de la LGT.

normalmente para conseguir el resultado previsto (Aranzadi Instituciones)⁴⁰.

Por lo tanto, para determinar la existencia del conflicto en la aplicación de normas se exige, en este caso, la anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado.

- oNo resulten efectos jurídicos o económicos relevantes < " g u v c " g z r t g u k significa que no surtan consecuencias jurídicas o económicas relevantes. En este caso, se entiende que los actos o negocios han de carecer de motivos económicos o jurídicos válidos, diferentes del mero ahorro fiscal, de tal manera que, si se desconoce el propósito de evitar o reducir el pago de tributos, la operación carece de sentido y justificación (Aranzadi Instituciones)⁴¹.

Por lo tanto, para determinar la existencia del conflicto en la aplicación de la norma tributaria se exige, en este caso, la inexistencia de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal⁴².

⁴⁰ Aranzadi Instituciones. (s.f.). *El tributo: Normas tributarias, fuentes y aplicación*. [DOC 2003/254]. Recuperado de Aranzadi Instituciones, Thomson Reuters, el día 6 de mayo de 2021: https://insignis-aranzadidigital-es.are.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad6adc6000001795524b1da2b799e4e&marginal=DOC\2003\254&docguid=10bd7b490759e11dbbb57010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=ar_z doctrina;&spos=1&epos=1&td=0&predefinedRelationshipsType

⁴¹ (ÍDEM) - *El tributo: Normas tributarias, fuentes y aplicación* [DOC 2003/254].

⁴² Quiero remarcar que, pese a investigar con detenimiento este aspecto, no he localizado ni doctrina ni jurisprudencia que defina de forma abstracta estas dos expresiones relevantes del **artículo 15 de la LGT**; únicamente he encontrado el comentario práctico al que hago mención en el anterior pie de página. Ahora bien, cabe decir que sí hay pronunciamientos particulares respecto a estos dos conceptos que no son tan abstractos como las definiciones que se dan en la doctrina y la jurisprudencia. En este sentido, se puede destacar, por ejemplo, la reciente Sentencia del Tribunal Supremo nº 463/2021 (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 31 de marzo de 2021 (recurso nº 5586/2019), que cita literalmente el **artículo 15 de la LGT** sin ir más allá, pues únicamente se limita a seguir el concepto legal sin aportar una descripción abstracta de los comportamientos regulados en dicho artículo. Por ello, se puede decir que ni la jurisprudencia ni la doctrina ha dedicado a definir un concepto abstracto de estas dos expresiones que sea válido para todos los casos (no hay grandes pronunciamientos).

En este sentido, es importante destacar que *los obligados tributarios pueden planificar fiscalmente sus patrimonios para disminuir su factura fiscal dentro de las posibilidades que ofrecen las normas dispositivas del derecho tributario*⁴³, o g f k c p v g " n q " s w g " u g " f g p q Estd significativa esiqel p q o ¶ c " f g " obligado tributario se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto, el acto realizado es legítimo porque se considera que no se da fraude alguno a la LGT. Ahora bien, si el obligado tributario lleva a cabo una serie de actos en los cuales concurren estas dos circunstancias explicadas en los párrafos anteriores de este apartado, sí existirá el conflicto en la aplicación de normas.

3.3. Procedimiento

Si la AT detecta un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, para que pueda declararlo es necesario que inicie el procedimiento previsto en el **artículo 159 de la LGT**. En este sentido, deberá emitir previamente, y con carácter preceptivo y vinculante, un informe favorable de la Comisión consultiva creada al efecto, lo cual implica que se constituya un incidente dentro del procedimiento inspector.

Por lo tanto, cuando la inspección de los tributos considere que pueden concurrir las circunstancias determinantes de la aplicación de la declaración de conflicto, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de alegaciones de 15 días para presentar alegaciones y aportar las pruebas que estime oportunas. Cuando el órgano actuante de inspección haya recibido las alegaciones y haya practicado las pruebas necesarias, emitirá un informe sobre la concurrencia o no de las circunstancias previstas, que se remitirá junto con el expediente completo al órgano competente para liquidar. Dicho órgano, a la vista de lo actuado, remitirá el expediente a la Comisión consultiva si aprecia la concurrencia de las circunstancias precisas, o bien lo devolverá al órgano actuante. En cualquier caso, se notificará al obligado tributario. El plazo máximo para emitir este informe es de 3 meses desde que se remita el expediente a la Comisión consultiva, prorrogable 1 mes mediante

⁴³ GUTIÉRREZ BENGOCHEA, Miguel, *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial*. España: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa (REJIE Nueva Época), Número 17, 2018, páginas 127 a 139.

acuerdo motivado de la Comisión. En caso de ampliación, se notificará al obligado tributario y al órgano de inspección. El informe de la Comisión consultiva indicará, de forma motivada, si procede o no la declaración del conflicto en la aplicación de la norma, y vinculará al órgano de inspección, comunicándose al órgano competente para liquidar para que ordene la continuación del procedimiento y la notificación al obligado tributario.

El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe preceptivo hasta la recepción por el órgano de inspección, será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el **artículo 150 de la LGT**. Una vez transcurrido el plazo sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanudará el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones cuestionadas.

A tal efecto, la inspección de los tributos declarará el conflicto en la aplicación de la norma tributaria vinculada por el informe de la comisión, y practicará, en su caso, las liquidaciones correspondientes.

3.4. Consecuencias jurídicas

Cuando se aplica el conflicto en la aplicación de la norma tributaria para la realización de la liquidación, se exige el tributo aplicando la norma jurídica que hubiera correspondido a los actos o negocios jurídicos usuales o propios, o suprimiendo las ventajas fiscales obtenidas, liquidándose además los intereses de demora. A tal efecto, el **artículo 206 bis de la LGT** recoge la posibilidad de sancionar determinados actos de elusión tributaria. Este artículo fue integrado por la modificación parcial de la LGT de 2003 introducida por la **Ley 34/2015, de 21 de septiembre**. Ahora bien, esta nueva regulación ha sido discutida y ha llegado a

ser rechazada por una gran parte de la f q e v t k p c " v t k ~~dinwque puteda~~ c " g u r c ° q decirse que se ha alcanzado una solución generalmente aceptada⁴⁴.

En este sentido, el **apartado 2 del artículo 206 bis de la LGT** inicia estableciendo s w g " ~~coñstituirá~~ 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 autoliquidación⁴⁵. [" e q p v k p À c " ~~Afectos efectos se entienden por criterio administrativo~~ el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de esta Ley⁴⁶, es decir, el establecido en el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el **artículo 159 de la LGT**, y al que se le dará la publicidad que reglamentariamente se establezca. Para entender este apartado, es importante mencionar el **párrafo 5 del artículo 12.3 de la LGT**⁴⁷, mediante el cual se atribuye a la Dirección General de Tributos la facultad de dictar resoluciones vinculantes sobre materias que aún no han sido consultadas, creando así doctrina sobre el tema en cuestión. De esta forma, en relación al **artículo 206 bis de la LGT**, cuando la Dirección General de Tributos resuelva que existe conflicto en la aplicación de normas, hará pública la información, de tal manera que cuando se produzca una situación que sea igual a la planteada en el caso, existirá conflicto en la aplicación de normas considerándose una infracción sancionable (ÁVILA

⁴⁴ PALAO TABOADA, Carlos, *El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT (RCL 2003, 2945)*. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 165, 2015, pág. 17.

⁴⁵ Párrafo 1 del apartado 2 del artículo 206 bis de la LGT.

⁴⁶ Párrafo 2 del apartado 2 del artículo 206 bis de la LGT.

⁴⁷ Párrafo 5 del artícu~~n~~ q " 3 4 0 5 " ~~fCogni carácter pNeViDa k dicio~~do de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública⁴⁸

POZUELO, 2015)⁴⁸. Pero, como he dicho, no se ha llegado a una conclusión generalmente aceptada, lo cual implica la creación de una inseguridad jurídica.

En este sentido, tiene especial relevancia la idea del criterio administrativo, pues es importante saber cuál es ese criterio administrativo del que habla la LGT. Desde mi posición mayoritaria que adopta la Administración Pública respecto a un supuesto, es decir, la misma pronunciación por parte de la Administración Pública en más de una ocasión respecto a un caso concreto. En tal caso, se tendrá en consideración aquella postura que haya sido defendida más veces. Pero en este ámbito surgen dudas, pues hay que destacar que únicamente hay un informe (en fecha 2018), lo cual significa que hay una carencia de criterio administrativo y con una falta de criterio administrativo difícilmente se puede aplicar este régimen de sanción. Esto no significa que no se pueda aplicar una sanción por el conflicto en la aplicación de normas, pero sí que en la práctica se dé muy poco (hay inseguridad jurídica por esta carencia de criterio administrativo) (Agencia Tributaria, 2018)⁴⁹.

Entonces, surge la cuestión de si con un único informe es suficiente para establecer este criterio administrativo o no. A mi parecer, este informe no es suficiente para establecer un criterio administrativo. Es por eso por lo que he querido ir más allá, e q p u k f g t c p f q " s w g " g u " k o r q t v c p v g " j c d n c t " f g " n El precedente administrativo implica la existencia de una decisión previa por parte de la Administración Pública para una cuestión similar a la que ha de resolver, aplicando las mismas normas (Fundación Wolters Kluwer)⁵⁰. En este caso que nos

⁴⁸ ÁVILA POZUELO, Jaime. (25 de noviembre de 2015). *Nueva Infracción Tributaria: Conflicto en la aplicación de la norma*. Recuperado de INEAF Business School el día 3 de febrero de 2021: <https://www.ineaf.es/tribuna/nueva-infraccion-tributaria-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma/>

⁴⁹ Agencia Tributaria. (10 de abril de 2018). *Informe de la Comisión Consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma. Conflicto nº 1 publicado en septiembre de 2018*. Recuperado de la Agencia Tributaria el día 18 de marzo de 2021: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Conflictos_normativa/Conflicto%20_n1_Sociedades_gastos_financiacion_intragrupo.pdf

⁵⁰ Fundación Wolters Kluwer. (s.f.). *Precedente administrativo*. Recuperado de Guías Jurídicas, Wolters Kluwer, el día 4 de mayo de 2021: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbFljTAAAUJNzNjtLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAKFkxhzUAAAA=WKE

ocupa, se puede entender que es de aplicación esta idea del precedente administrativo, pues de esta forma se puede analizar si la Administración Pública se ha pronunciado, al menos, dos veces en un caso parecido y de la misma manera.

En este aspecto, cabe destacar la **Resolución nº 00/4029/2017 del TEAC, de 15 de Diciembre de 2020**, en la cual se concluye que es de aplicación la cláusula antiabuso regulada en el **artículo 15 de la LGT**, por tratarse de una entidad que lleva a cabo una serie de operaciones de forma artificiosa. Ahora bien, el TEAC concluye que se debe excluir la posibilidad de sancionar la conducta de la entidad porque entiende que en este caso no se dan los requisitos que exige el **artículo 206 bis de la LGT** para aplicar la infracción pertinente por conflicto en la aplicación de normas. Asimismo, cabe mencionar la **Resolución nº 00/6351/2017 del TEAC, de 15 de Diciembre de 2020**, un caso igual al que acabo de explicar y en el que el TEAC llega a la misma conclusión expuesta en el caso anterior. Por tanto, en estas dos resoluciones del año 2020 se sigue el mismo criterio seguido en el Informe de la Comisión consultiva de 2018, pues se declara el conflicto en la aplicación de normas pero en ningún caso se aplica la infracción regulada en el **artículo 206 bis de la LGT**⁵¹. Esto implica que si, por ejemplo, se declara en el año 2021 un conflicto en la aplicación de normas porque una entidad realiza operaciones de forma artificiosa, con el uso de este precedente administrativo se podría llegar a la conclusión de que no es de aplicación la infracción del **artículo 206 bis de la LGT**, por seguir el criterio administrativo adoptado en el informe y en las dos resoluciones mencionadas.

En suma, siguiendo esta hipótesis de que es aplicable la idea del precedente administrativo, se puede entender que la sanción por el conflicto en la aplicación de normas únicamente será de aplicación cuando el supuesto en cuestión responda a una posición mantenida por la Administración Pública que implique un criterio consolidado. Con esta idea, se busca adecuar este régimen de sanción a la doctrina

⁵¹ Tras indagar en profundidad, no he encontrado ningún supuesto en el que la Administración Pública haya llegado a la conclusión de que se deba aplicar esta infracción regulada en el **artículo 206 bis de la LGT**.

jurisprudencial, además de facilitar el cumplimiento del deber de contribuir que regula el **artículo 31.1 de la CE** (MARTÍN LÓPEZ, 2016)⁵².

Como último apunte, cabe decir que el hecho de que la AT declare la existencia de un conflicto en la aplicación de normas implica que no se generen efectos frente a terceros. Es decir, los efectos tributarios se generan respecto a los sujetos intervenientes pero no frente a terceros, lo cual significa que los efectos que se produzcan en perjuicio de tercera personas serán inválidos. Entendiendo que la Hacienda Pública es un tercero, no surtirán efectos perjudiciales para ésta.

3.5. Recursos del obligado tributario

En el caso de que la AT declare el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el informe y los demás actos que se dicten en relación con el mismo no pueden ser objeto de recurso o reclamación autónomos. Esto es así porque como el conflicto en la aplicación de normas suele desarrollarse a través de una inspección tributaria, hasta que no acabe la inspección y no se determine la liquidación, no se sabrá exactamente la decisión de la AEAT. Por tanto, estos informes, propuestas o f k e v a o g p g u . " f g p q o k m e s s ó n q u e a u t ñ i b l e s p o r q u e e l o b l i g a d o " v t a o k v g ö tributario debe esperar hasta el final para saber cuál es la última conclusión por parte de la AEAT de la investigación realizada. Con lo cual, estos actos de trámite están vinculados a una resolución final, que será la que concluirá el procedimiento.

Dicho esto, una vez se tenga la resolución final en la cual se declara el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el obligado tributario sí puede impugnar dicha declaración con la interposición de recursos o reclamaciones contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación. Esto significa que el obligado tributario sí puede oponerse a esta decisión final desde el momento en el que tenga a su disposición la liquidación (desde el momento en el que se dicte la resolución

⁵² MARTÍN LÓPEZ, Jorge. (diciembre de 2016). *La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Recuperado de Crónica Tributaria, Número 163/2017 (páginas 123 a 145), el día 4 de mayo de 2021: <https://core.ac.uk/download/pdf/132348115.pdf>

final). En este caso, tiene la opción de interponer una reclamación económico-administrativa o un recurso de reposición.

Por un lado, la **reclamación económico-administrativa**⁵³ es un tipo de recurso administrativo que existe en el ámbito tributario. Cabe destacar que es una especialidad respecto al régimen previsto en general en el ámbito administrativo, en que el recurso ordinario es el recurso de alzada ante el superior jerárquico (el recurso de reposición potestativo en caso de actos no reclamables en alzada). En materia tributaria, existe una separación entre el órgano administrativo que dicta el acto y el órgano administrativo que resuelve el recurso interpuesto contra dicho acto. Así pues, la función de aplicación de los tributos se ejercerá de forma separada a la función de resolución de las reclamaciones económico-administrativas. Estas funciones corresponden a órganos separados. En este sentido, cabe introducir dos recursos más, que son el recurso de alzada ordinario (**artículo 241 de la LGT**) y el recurso de anulación (**artículo 241 bis de la LGT**). El primero puede interponerse contra las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos Regionales y Locales dictadas en primera instancia (cuando las resoluciones son susceptibles de recurso de alzada ordinario, los interesados pueden optar por interponer directamente reclamación económico-administrativa ante el TEAC en única *k p u v q e p r s a l k u n ö*⁵⁴) Y el segundo puede interponerse para expulsar de la vida jurídica actos groseramente improcedentes por causas tasadas (su interposición suspende el plazo para recurrir en alzada pero no en contencioso-administrativo).

Por otro lado, el **recurso de reposición**⁵⁵ es previo a la reclamación económico-administrativa y tiene carácter potestativo, es decir, contra un acto dictado por la AT el interesado podrá interponer el recurso de reposición ante el órgano que dictó el acto recurrido o la reclamación económico-administrativa directamente sin necesidad de previo recurso de reposición. Si el interesado interpone recurso de

⁵³ Artículo 112.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

⁵⁴ *Per saltumö " g u " w p c " n q e w e k » p " n c v k p c " s w g " u k i p k h k e c " ö r q t " u* ya se ha dictado sentencia del juzgado competente de primera instancia. A tal efecto, los interesados pueden acudir directamente al máximo tribunal sin pasar por la segunda instancia. Con ello, el procedimiento es más rápido.

⁵⁵ Artículos 222 y siguientes de la LGT.

reposición no puede interponer reclamación económico-administrativa hasta la resolución expresa del recurso de reposición o hasta que pueda considerarse desestimado por silencio administrativo. Cuando en el plazo establecido para recurrir (1 mes) el interesado hubiera interpuesto recurso de reposición y reclamación económico-administrativa que tuvieran como objeto el mismo acto, se tramitará el presentado en primer lugar y el segundo se declarará inadmisible. Como último inciso, cabe decir que hay una excepción en este tipo de recurso, y es el recurso de reposición tributario en el ámbito local. En este caso, contra los actos de aplicación y efectividad de los tributos y restantes ingresos de derecho público de las entidades locales, en aquellos casos en los que en el municipio correspondiente no exista órgano económico administrativo, el recurso de reposición es obligatorio y su resolución pone fin a la vía administrativa, siendo recurrible ante los Juzgados de lo Contencioso-Administrativo⁵⁶.

Una vez se han determinado los extremos que caracterizan el conflicto en la aplicación de normas, procedo a continuación, con la misma estructura, a realizar el análisis de la simulación tributaria, en aras de tener el otro elemento a comparar en este trabajo.

⁵⁶ La información referente a la reclamación económico-administrativa y al recurso de reposición está extraída de los apuntes propios que elaboré yo misma en la asignatura de Derecho Financiero y Tributario II del tercer curso del Grado en Derecho (curso 2019-2020).

4. SIMULACIÓN

El **artículo 16 de la LGT** regula la simulación, que se puede definir como un acto jurídico mediante el cual se crea una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad (simulación absoluta), o bien para resaltar la existencia de una realidad distinta (simulación relativa). Por lo tanto, en la simulación hay una presencia de una causa falsa.

4.1. Aspecto subjetivo

En este punto me remito a lo explicado anteriormente en el apartado del aspecto subjetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues, como he dicho, en la obligación tributaria se distingue el sujeto activo del pasivo, y los sujetos son los mismos en ambas instituciones⁵⁷. Por un lado, el sujeto activo es el ente público (Estado, Comunidades Autónomas o Entidades Locales) que establece el tributo y ejerce las potestades relativas a la aplicación de los tributos; y, por otro lado, el sujeto pasivo es el obligado tributario, es decir, aquel que soporta la obligación del pago en favor del ente público receptor.

Como he explicado anteriormente, el sujeto pasivo es el obligado tributario (**artículo 35 de la LGT**). Ahora bien, si bien es cierto que hablo del obligado tributario en general, no todos los sujetos recogidos en el artículo mencionado son proclives a llevar a cabo una simulación. En este sentido, es importante remarcar que la simulación se relaciona con aquellos sujetos que en la relación tributaria tienen la responsabilidad de satisfacer su objeto a la AT. Por lo tanto, aunque menciono los sujetos pasivos como obligados tributarios de forma genérica, en la simulación el sujeto pasivo suele ser el contribuyente o el sustituto del

⁵⁷ Me remito a lo mencionado con anterioridad, pues considero que en estos institutos el sujeto activo es el titular de las potestades que controla el cumplimiento de la obligación tributaria (que es la AT); y el sujeto pasivo es el sujeto que ocupa la posición de deudor en la obligación tributaria y que puede realizar comportamientos abusivos.

contribuyente⁵⁸. A tal efecto, el **artículo 36 de la LGT** establece que un sujeto pasivo o es contribuyente o es sustituto del contribuyente⁵⁹.

4.2. Aspecto objetivo

La figura de la simulación se genera cuando bajo la apariencia de un acto o negocio jurídico normal (acto simulado) se oculta otra voluntad distinta (acto disimulado), que puede ser contraria a la existencia misma del acto o negocio (simulación absoluta), o bien el propio de otro tipo de acto o negocio (simulación relativa). Por lo tanto, la acción del sujeto en la simulación es crear una apariencia jurídica, es decir, hay una diferencia entre la causa real y la declarada. Con lo cual, tiene la finalidad de ocultar la verdadera realidad. En la simulación no hay un acto o negocio (es inexistente o fraudulento) porque hay una intención de engaño (hay un falso acto o negocio).

Dicho esto, se distinguen dos clases de simulación:

- Simulación absoluta: conducta que consiste en aparentar haber realizado un acto o negocio jurídico pero que, en realidad, no se ha realizado ninguno.
- Simulación relativa: conducta que consiste en aparentar haber realizado un acto o negocio jurídico concreto pero que, en realidad, se ha realizado otro totalmente distinto.

La característica típica del acto simulado es la existencia de falsedad en alguno de sus elementos sustanciales. En definitiva, en la simulación se habla de la ocultación de la realidad.

⁵⁸ Con ello no quiero decir que los contribuyentes y los sustitutos del contribuyente sean los únicos obligados tributarios en la simulación, pues la LGT regula más sujetos, pero normalmente en este instituto jurídico suelen ser estos dos los obligados tributarios. Por lo tanto, por lo que respecta al resto de los sujetos habría que mirar exactamente si pueden participar en este instituto (que no lo descarto pero es más difícil que se dé el caso). Dicho esto, considero que el obligado tributario que puede ser proclive a realizar la simulación es el contribuyente y el sustituto del contribuyente (el resto de los sujetos también pueden ser obligados tributarios en la simulación, pero es más difícil que se dé esta situación).

⁵⁹ En relación con esto, también me remito a lo explicado anteriormente en el apartado del aspecto subjetivo del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Aunque en la figura de la simulación se suele hablar de negocios jurídicos, no solamente es posible simular negocios, sino también otro tipo de actos como, por ejemplo, un contrato, un pago, una relación de trabajo, unas facturas, simular que el domicilio fiscal está en otro país, entre otros.

En este aspecto, cabe destacar los puntos de conexión, regulados en el **artículo 11**

de la LGT e w c p f q " j c d n c " f g " ñ e t k v g t k q u " f g " u w l g e k » aquellos criterios o puntos de referencia que sirven para determinar la sujeción o no a imposición de un hecho imponible concreto realizado⁶⁰. En este caso, se puede j c d n c t " f g n " youtubersö" f q g " f n g i f u m a q ö". ñ w p " v g o c " o w { " controvirtido en la actualidad. En este año 2021, algunas de estas personas que han ganado cantidades elevadas de dinero por hacerse famosas a través de Internet se han desplazado al país andorrano para pagar menos impuestos (S. ALONSO, 2021)⁶¹. En este sentido, estas personas pueden estar ubicando su domicilio fiscal en Andorra mientras viven en una localidad española. De esta forma, se ahorran mucho dinero, hablando desde el punto de vista fiscal, dado que los impuestos en España son más elevados que en Andorra⁶². En este caso se habaría de una simulación, pues el obligado tributario está simulando vivir en otro país para obtener un beneficio fiscal cuando en realidad sigue desarrollando su vida habitual en España.

⁶⁰ Definición extraída del manual: MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, *Derecho financiero y tributario I. 6 edición*. Madrid (España): Editorial Reus, 2019, página 142.

⁶¹ S. ALONSO, Nahiara. (19 de enero de 2021). *¿Por qué se van a vivir a Andorra los "youtubers"?* Recuperado de Newtral el día 2 de mayo de 2021: <https://www.newtral.es/andorra-youtubers-impuestos-renta/20210119/>

⁶² Por lo que respecta al Impuesto sobre el Valor Añadido general (IVA general), en España es de un 21%, mientras que en Andorra es solo de un 4,5%.

Respecto al Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (IRPF), varía dependiendo la renta obtenida pero, aun así, en España puede llegar a ser hasta de un 47%; en cambio, en Andorra no se c r n k e c " c " n q u " u c n c t k q u " k p h g t k q t g u " cnçorðafclà à l2 2 þ " c p w c n g u renta, no siendo nunca superior a un 10%.

Y en cuanto al Impuesto sobre Sociedades (IS), el tipo general en España es del 25%, mientras que en Andorra es del 10%.

4.3. Procedimiento

Cuando la AT detecta la existencia de una simulación, lo declara en el correspondiente acto de liquidación sin más trámite, es decir, sin necesidad de acudir a un procedimiento especial, y sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. Por lo tanto, la norma no prevé un procedimiento concreto para calificar un acto como simulado, pues la única exigencia es su afirmación y prueba en el procedimiento de inspección y, en su caso, ante los tribunales. Normalmente, la simulación se aprecia como consecuencia de las tareas de comprobación e investigación administrativas realizadas por los órganos de gestión e inspección tributaria (MUÑOZ GARCÍA-GASCO, 2020)⁶³. En este caso, lo que hace la AT es calificar la operación de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica (de conformidad con el **artículo 13 de la LGT**).

Ahora bien, en este procedimiento surge un problema, que es la dificultad de prueba porque es muy complicado poder conseguir una prueba directa, ya que las partes que han llevado a cabo el acto jurídico simulado tienen la voluntad de ocultar el mismo. Así pues, deberán apoyarse las presunciones o las pruebas indiciarias. En el siguiente apartado hago referencia a este problema, que ha sido discutido por los tribunales, y se ha pronunciado el TS en algunas ocasiones.

4.4. Consecuencias jurídicas

Como en la simulación se aprecia mala fe y el obligado tributario encubre la obligación tributaria principal de pagar el tributo, la AT podrá exigir a éste la correspondiente cuota tributaria y, además de los intereses de demora, la sanción pertinente. Esta sanción se aplica en base al **artículo 191 de la LGT**, pues se trata de una infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. En este sentido, cuando se aprecia la existencia de

⁶³ Para explicar el procedimiento de la simulación he tomado como referencia el Trabajo de Fin de Grado de: MUÑOZ GARCÍA-GASCO, Miguel. (febrero de 2020). *La simulación en el ámbito tributario*. Recuperado el día 24 de abril de 2021: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/59262/1/DGDADE%20Miguel%20Mu%C3%B1oz%20Garc%C3%A1da%20-%20Gasco.pdf>

un acto o negocio simulado, es adecuado que se aplique la sanción pertinente, sin que pueda alegarse la excepción del **artículo 179.2.d) de la LGT**, y así lo defiende el **TS en la Sentencia nº 192/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a), de 13 de febrero de 2020 (recurso nº 3285/2018)**. Pero cabe decir que esta postura se discutió por el mismo **TS** en el **Auto de 20 de noviembre de 2017 (recurso de casación contencioso-administrativo nº 3130/2017)**, pues manifestó que cada supuesto ha de analizarse de forma concreta con el fin de matizar si el supuesto en cuestión se trata de un negocio simulado o de un caso en el que es invocable el **artículo 179 de la LGT**⁶⁴.

Dicho esto, se entiende que la simulación es dolosa por naturaleza (Garrido Abogados, 2020)⁶⁵. En tal sentido, el hecho de que se declare la existencia de una simulación implica la imposición de sanciones, y así lo establece el mismo **TS en las Sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección 2^a), de 21 de septiembre de 2020 (recurso nº 3130/2017), y de 22 de octubre de 2020 (recurso nº 4786/2018)**.

Los efectos de la declaración de simulación por parte de la AT tiene solo consecuencias fiscales y, por tanto, no se extienden del ámbito fiscal. Es decir, la declaración de simulación tributaria respecto de los actos afectados, no genera ni efectos civiles ni efectos mercantiles.

En este punto, surge la cuestión de si la declaración de una simulación genera efectos para terceros. El hecho de que la AT declare la existencia de una simulación no genera efectos frente a terceros, pues únicamente produce efectos respecto a los sujetos intervenientes, lo cual significa que aquellas consecuencias que se

⁶⁴ Cabe tener en cuenta que el Auto es del año 2017 y la Sentencia es del año 2020. Por lo tanto, debe tomarse en consideración la Sentencia del TS nº 192/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2^a), de 13 de febrero de 2020 (recurso nº 3285/2018), por ser la resolución más reciente.

⁶⁵ Garrido Abogados. (17 de noviembre de 2020). *La simulación es dolosa por naturaleza, lo que impide considerar interpretación razonable de la norma que excluya la responsabilidad por infracción tributaria*. Recuperado de GARRIDO Abogados el día 8 de mayo de 2021: <https://garrido.es/sentencia-supremo-la-simulacion-es-dolosa-por-naturaleza-lo-que-impide-interpretacion-razonable-de-la-norma-que-excluya-responsabilidad-por-infraccion-tributaria/>

produzcan en perjuicio de terceras personas serán inválidas. Entendiendo que la Hacienda Pública es un tercero, no surtirán efectos perjudiciales para la misma.

Además de lo anterior, cabe añadir que una posible consecuencia jurídica derivada de la simulación es la ganancia patrimonial injustificada, regulada en el **artículo 39.1 de la LIRPF**. En este sentido, el **artículo 39.1 de la LIRPF** recoge que *“Tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente, así como la inclusión de deudas inexistentes en cualquier declaración por este impuesto o por el Impuesto sobre el Patrimonio, o su registro en los libros o registros oficiales”*⁶⁶. Así, se entiende que si todo enriquecimiento es renta, la revelación de una serie de bienes que no tengan relación con la renta declarada y el patrimonio preliminarmente adquirido, es un indicio grave y serio de que se ha ocasionado una ocultación de rentas (fraude fiscal). Por ello, la norma permite al obligado tributario que pruebe suficientemente (presunción *iuris tantum*) que ha sido titular de dichos bienes desde una fecha previa a la del periodo de prescripción (por ejemplo, que demuestre que se trata de una adquisición gratuita sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones). Ahora bien, el **artículo 39.2 de la LIRPF** establece que si se entiende que se está ante un supuesto de ganancia patrimonial no justificada, se determinará que se trata de una comisión de una infracción tributaria muy grave, que será sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 150% del importe de la base de la sanción. A tal efecto, este segundo apartado de este precepto legal parece limitar la facultad de prueba en contra que tiene otorgada el obligado tributario, dado que se entiende que el hecho de descubrir ganancias patrimoniales no justificadas implica una grave infracción del principio de capacidad económica (Mibufete.com, 2018)⁶⁷. Esta contradicción en el mismo artículo ha generado discusiones⁶⁸. Por ello, tras un extenso y complejo

⁶⁶ Párrafo 1 del apartado 1 del artículo 39 de la LIRPF.

⁶⁷ Mibufete.com. (18 de abril de 2018). *Las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF*. Recuperado de ASESORLEX el día 30 de marzo de 2021: <https://www.asesorlex.com/blog/555-las-ganancias-patrimoniales-no-justificadas-en-el-irpf.html>

⁶⁸ La información referente a las ganancias patrimoniales injustificadas está extraída de los apuntes propios que elaboré yo misma en la asignatura del Impuesto de la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto de Sucesiones y Donaciones del primer semestre del cuarto curso del Grado en Derecho (curso 2020-2021).

debate, se ha publicado en el **Boletín Oficial de las Cortes Generales** (Congreso de los Diputados, Serie A: Proyectos de Ley, número 33-2, de 15 de enero de 2021) una serie de enmiendas al **Proyecto de Ley 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** (Congreso de los Diputados, 2021)⁶⁹, entre las cuales destacan las referentes al **artículo 39.2 de la LIRPF**. En este sentido, todos los partidos políticos que se pronuncian al respecto proponen la derogación del **apartado 2 del artículo 39 de la LIRPF**, justificando que es llamativo que el Proyecto de Ley no diga nada respecto del régimen de las ganancias patrimoniales no justificadas y de las multas pecuniarias variables en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, excepto uno, que plantea una modificación parcial de dicho precepto⁷⁰.

Por último, otra posible consecuencia jurídica derivada de la simulación es la defraudación tributaria, que es el delito que se comete contra la Hacienda Pública

⁶⁹ Congreso de los Diputados. (15 de enero de 2021). *Enmiendas e índice de enmiendas al articulado. Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Recuperado del Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, el día 30 de marzo de 2021: https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-33-2.PDF

⁷⁰ Este partido político plantea una modificación parcial del artículo 39.2 de la LIRPF, quedando t g f c e v c f q " f g " n c 2'. *En todo caso tendrá la consiguiente de ganancias de patrimonio no justificadas y se integrarán en la base liquidable general del período impositivo más antiguo entre los no prescritos, la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido antes de que la Administración Tributaria le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querella o denuncia contra aquel dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias, con la obligación de informar a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*
El plazo para retrotraer la consecuencia del párrafo anterior se limita a los últimos 10 años contados desde el período impositivo más antiguo entre los no prescritos.

No obstante, no resultará de aplicación lo previsto en este apartado cuando el contribuyente acredite que la titularidad de los bienes o derechos corresponde con rentas declaradas, o bien con rentas obtenidas en períodos impositivos respecto de los cuales no tuviese la condición de contribuyente por este Impuesto 0

estatal, autonómica, foral o local cuando por acción u omisión se elude el pago de tributos, obteniendo así indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de manera incorrecta (Fundación Wolters Kluwer)⁷¹. Desde un punto de vista muy técnico, la defraudación tributaria es lo que ocurre en el CP, pues se regula en el **artículo 305 del CP**. Por lo tanto, y a modo de conclusión, la defraudación tributaria, desde el punto de vista fiscal, se diferencia del fraude fiscal (son conceptos distintos). Dicho esto, se puede decir que toda defraudación tributaria es fraude fiscal, pero no todo fraude fiscal es defraudación tributaria, ya que todo el fraude fiscal no se soluciona mediante el CP.

4.5. Recursos del obligado tributario

Una vez que la AT haya declarado directamente en el acto de liquidación la existencia de la simulación de forma expresa y motivada, el obligado tributario puede recurrir posteriormente la declaración de dicha simulación impugnando la liquidación. En este caso, el obligado tributario tiene la opción de impugnar la liquidación mediante una reclamación económico-administrativa o mediante un recurso de reposición. Por lo que respecta a estos medios de impugnación, me remito a lo que he explicado respecto del recurso de alzada ordinario, del recurso de anulación y de la excepción del recurso de reposición tributario en el ámbito local.

Tras el análisis separado y pormenorizado de las dos instituciones objeto de estudio de este trabajo, procedo a continuación a destacar los elementos comparativos y diferenciadores entre los mismos.

⁷¹ Fundación Wolters Kluwer. (s.f.). *Delito de defraudación tributaria*. Recuperado de Guías Jurídicas, Wolters Kluwer, el día 19 de febrero de 2021: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjQwsDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAV0D2DDUAAAA=WKE

5. ELEMENTOS COMPARATIVOS Y DIFERENCIADORES ENTRE AMBAS INSTITUCIONES

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación son cláusulas generales antifraude o antiabuso, es decir, son normas que permiten a la AT recalificar determinados actos o negocios jurídicos o exigir el pago de un tributo que se ha evitado mediante actos simulados. Ahora bien, son figuras que, pese a tener similitudes en cuanto a su finalidad, son diferentes porque ambas se mueven en planos distintos.

5.1. Aspecto subjetivo

En el aspecto subjetivo, como he expresado anteriormente, ambas instituciones tienen los mismos sujetos, pues se distingue el sujeto activo del pasivo. El sujeto activo es el ente público que reclama el pago de la obligación tributaria (es decir, es el ente público receptor de la obligación tributaria). En este sentido, en el ámbito estatal, el sujeto activo es la AEAT; en el ámbito autonómico, la Administración de la Comunidad Autónoma correspondiente; y en el ámbito local, la Administración Local correspondiente, de carácter territorial o institucional. Por el contrario, el sujeto pasivo es el obligado tributario, es decir, aquella persona que está obligada al pago del tributo. De acuerdo con la LGT, un sujeto pasivo o es contribuyente o es sustituto del contribuyente. Ahora bien, también enumera una serie de sujetos que considera como obligados tributarios. Aun así, cabe decir que, habitualmente, el obligado tributario que suele intervenir en la mayoría de estos casos, tanto en el conflicto en la aplicación de normas como en la simulación, es el contribuyente o el sustituto del contribuyente.

5.2. Aspecto objetivo

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria trata de eludir una norma tributaria específica (ley defraudada) mediante la realización de un acto que se ampara en una ley de cobertura, obteniendo así un resultado contrario al

ordenamiento jurídico. En cambio, la simulación trata de evitar el pago de los impuestos, violando así la ley, mediante la creación de una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad (simulación absoluta), o bien para poner de relieve la existencia de una realidad distinta que nos lleva a una ocultación de riqueza (simulación relativa)⁷². Por lo tanto, la intención del sujeto es distinta en ambas instituciones, pues en el conflicto en la aplicación de normas se ampara en una norma de cobertura para ocultar la norma defraudada, y eludir así el pago de los impuestos. En cambio, en la simulación el sujeto crea una apariencia jurídica para ocultar la verdadera realidad, con el fin de evadir impuestos y obtener así una reducción de la carga fiscal.

En la **Sentencia del TS nº 1740/2016 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 14 de abril de 2016 (recurso nº 3153/2014)**, el TS distingue claramente la figura del fraude de ley de la figura de la simulación, pues, de entrada, ni el TEAC ni la Inspección tributaria califican los hechos como fraude de ley ni como simulación, sino que deducen la existencia de una apariencia. El TS considera en este supuesto concreto que se trata de una simulación, pues entiende en su *h w p f c o g p v q " f g " f L g c o n f i r m a c i ó n " d e l a e x i s t e n c i a d e s i m u l a c i ó n i n p i d e e n t e n d e r q u e e s t a m o s e n p r e s e n c i a d e u n f r a u d e d e l e y , q u e e x i g e c o n c a r a c t e r g e n e r a l l a e x i s t e n c i a d e d o s n o r m a s , u n a d e c o b e r t u r a y o t r a d e f r a u d a d a , y u n n e g o c i o q u e e s l í c i t o d e s d e e l p u n t o d e v i s t a d e l a s n o r m a s s u s t a n t i v a s . A q u í e l p r o b l e m a n o e s e s t e , r a z ó n p o r l a q u e h e m o s d e d e s e s t i m a r l o s m o t i v o s a d u c i d o s p o r l a r e c u r r e n t e p a r a r e f u t a r e l a c t o c o m b a t i d o , e s g r i m i e n d o l a f a l t a d e r t q e g f k o k g p v q " r t g x k q " g p " g n " s w g " u g " f g e t g v g n e c e s a r i o e n e l c a s o d e s i m u l a c i ó n ö*⁷³.

Dicho esto, es importante mencionar que en la práctica se declara poco la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; de hecho, solo se puede destacar

⁷² Considero importante hacer una breve diferenciación entre el conflicto en la aplicación de normas y la simulación relativa, pues son dos figuras que pueden generar confusión. En el conflicto en la aplicación de normas se utiliza de forma inapropiada el Derecho con el fin de reducir o evitar el pago de impuestos (se dice una realidad a la AT, pero se está utilizando el Derecho de forma artificiosa). Ahora bien, en la simulación relativa se oculta a la AT la capacidad económica para obtener una reducción de la carga fiscal.

⁷³ Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia del TS nº 1740/2016 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 14 de abril de 2016 (recurso nº 3153/2014).

un Informe importante (**Informe de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma. Conflicto nº 1 publicado en septiembre de 2018**). Sin embargo, es habitual la declaración de simulaciones. Por ello, se puede decir que el **artículo 15 de la LGT** tiene una baja efectividad, pues apenas está funcionando; en cambio, el **artículo 16 de la LGT** tiene gran efectividad, dado que la simulación se declara en la mayoría de los casos. Para justificar esto simplemente hay que acudir a la jurisprudencia. Por ejemplo, desde el mes de enero del año 2020 hasta la actualidad, hay numerosas sentencias en las cuales se declara la existencia de simulación tributaria, como las **Sentencias del TS nº 192/2020, de 13 de febrero⁷⁴**; **nº 1187/2020, de 21 de septiembre de 2020⁷⁵**; **nº 1316/2020, de 15 de octubre de 2020⁷⁶**; y **nº 135/2021, de 4 de febrero de 2021⁷⁷**, entre otras (cabe destacar que en estas sentencias ya se ha declarado la simulación, y se discute el tema referente a las infracciones). Ahora bien, por lo que respecta al conflicto en la aplicación de normas, desde el mes de enero del año 2020 hasta la actualidad no he encontrado jurisprudencia en la que se declare esta figura, aunque sí he encontrado una sentencia que explica cuándo se entiende que hay conflicto en la aplicación de la norma tributaria (simplemente se limita a citar el **artículo 15 de la LGT** y hacer un pequeño comentario respecto al mismo, además de diferenciarlo de las figuras reguladas en los **artículos 13 y 16 de la LGT**); esta es la **Sentencia del TS nº 904/2020, de 2 de julio de 2020⁷⁸**.

Con esto, se puede concluir que la simulación es una figura que se da más en la práctica y que, a fin de cuentas, es un instituto conflictivo porque está originando una continua disputa entre la AT y el obligado tributario. En cambio, parece que el

⁷⁴ Sentencia del Tribunal Supremo nº 192/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 13 de febrero de 2020 (recurso nº 3285/2018).

⁷⁵ Sentencia del Tribunal Supremo nº 1187/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 21 de septiembre de 2020 (recurso nº 3130/2017).

⁷⁶ Sentencia del Tribunal Supremo nº 1316/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 15 de octubre de 2020 (recurso nº 4328/2018).

⁷⁷ Sentencia del Tribunal Supremo nº 135/2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de julio de 2021 (recurso nº 3130/2017).

⁷⁸ Sentencia del Tribunal Supremo nº 904/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 2 de julio de 2020 (recurso nº 1429/2018).

conflicto en la aplicación de normas no se da tanto en la práctica (esto podría deberse al procedimiento específico que se sigue para que se proceda a su declaración).

5.3. Procedimiento

Ambos tipos se siguen en diferentes procedimientos, pues cuando la AT detecta la existencia de una simulación, lo declara en el correspondiente acto de liquidación sin más trámite; ahora bien, cuando detecta la existencia de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se requiere un procedimiento especial para su declaración (es necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva, de conformidad con **el artículo 159 de la LGT**). He investigado mucho en este punto, pues me parece interesante saber por qué se es tan precavido y cauteloso para declarar el conflicto en la aplicación de normas y no para declarar la simulación. No he encontrado información al respecto, pero tras el estudio que he llevado a cabo en este trabajo considero que es básicamente porque en la simulación es clara la intención de defraudar a la AT y en el conflicto en la aplicación de normas no. Entiendo que esto es así porque en la simulación hay una intención evidente por parte de los sujetos de aparentar algo que no es, de tal manera que se trata de una falsa realidad. En cambio, en el conflicto en la aplicación de normas sí que es cierto que el sujeto se acoge a una norma que ha sido dictada con distinta finalidad (norma de cobertura) para ocultar la norma defraudada, pero la ley exige que concurran actos que sean notoriamente artificiosos o impropios y que no generen efectos jurídicos o económicos relevantes, lo cual implica que habrá de analizarse cada supuesto en concreto para ver si se aprecian o no estos comportamientos. En este último caso, cabe tener en consideración la figura de la economía de opción (figura en la que no media ilicitud), dado que el conflicto en la aplicación de normas está tan cercano a esta figura que es difícil diferenciarlos. Por eso, a veces, la AT procede a declarar más simulaciones que conflictos en la aplicación de normas, pues la simulación tributaria parece una figura más clara. Con esto, se puede concluir que para declarar la existencia de un conflicto en la aplicación de normas se requiere un estudio y análisis mayor respecto a la simulación.

5.4. Consecuencias jurídicas

Los efectos jurídicos que derivan de la declaración de ambas instituciones son distintos. Por lo que respecta al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, se exige el tributo aplicando la norma que se ha defraudado, o suprimiendo las ventajas fiscales obtenidas, liquidándose además los intereses de demora. En este sentido, el **artículo 206 bis de la LGT** recoge la posibilidad de sancionar determinados actos de elusión tributaria, aunque es poco efectivo en la práctica. En cambio, respecto a la simulación, se exige la correspondiente cuota tributaria, además de los intereses de demora y la sanción pertinente (en este último aspecto se atenderá a lo estipulado en el Título IV de la LGT)⁷⁹.

Ahora bien, en ambos casos las consecuencias jurídicas se generan respecto a los sujetos intervenientes y no respecto a terceros.

5.5. Recursos del obligado tributario

Como he expresado anteriormente, el obligado tributario dispone de los mismos recursos para impugnar ambas instituciones. A tal efecto, tiene la opción de impugnar la liquidación mediante una reclamación económico-administrativa o mediante un recurso de reposición. También cabe el recurso de alzada ordinario, el recurso de anulación y la excepción del recurso de reposición tributario en el ámbito local (habrá que atender a cada caso en concreto).

⁷⁹ El Título IV de la LGT regula de modo autónomo la potestad sancionadora.

6. CONCLUSIÓN

Uno de los principales problemas en la situación actual de la economía española es el fraude fiscal, mediante el cual el obligado tributario esquiva su deber de contribuir a la AT con el fin de obtener un ahorro fiscal. Este tipo de comportamiento repercute negativamente en la recaudación tributaria, que es necesaria para la financiación de los gastos públicos.

Por lo tanto, el fraude fiscal está vinculado con el incumplimiento del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Esto implica que cuando el obligado tributario lleva a cabo una serie de comportamientos elusivos o evasivos no está atentando solo contra la AT, sino también contra el deber de contribuir, pues lo está evitando. A tal efecto, el hecho de que el obligado tributario defraude a la Hacienda Pública supone un perjuicio para todos, dado que esta conducta implica dejar de contribuir en el sostenimiento de los gastos públicos que a todos los ciudadanos corresponde sufragar.

R q t " g u g " o q v k x q . " g n " n g i k u n c f q t " g u r c ° q n " j c " t i g p g t c n g u " c p v k h t c w f g ö . " o g f k c p v Díchase c u " e w c n g cláusulas se regulan en los **artículos 13, 15 y 16 de la LGT**.

Tras haberme centrado en este trabajo en el estudio y desarrollo de las dos instituciones reguladas en los **artículos 15 y 16 de la LGT**, referentes al conflicto en la aplicación de la norma tributaria y a la simulación, puedo concluir que son normas generales antifraude o antiabuso que, a pesar de tener similitudes en cuanto a su finalidad, son figuras distintas, pues ambas se mueven en planos diferentes.

En este sentido, por lo que respecta al conflicto en la aplicación de normas, el obligado tributario utiliza una norma de cobertura mientras evita la norma defraudada porque busca un ahorro fiscal mediante la elusión de impuestos. Se entiende que existe un conflicto en la aplicación de normas cuando los comportamientos realizados sop " ñ p q v q t k c o g p v g " c t v k h k e k q u q u resultap " g h g e v q u " l w t ¶ f k e q u Perq, "en este sentido, ki daq u " t g n g x jurisprudencia ni la doctrina se han pronunciado al respecto para definir estas expresiones de forma abstracta, lo cual significa que no hay unos conceptos claros

en este aspecto, y ello implica que en la práctica sea más complicado declarar la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Aun así, para que se declare la existencia de este instituto jurídico se requiere de un procedimiento especial, pues es necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva, y la declaración de esta figura puede implicar la imposición de una sanción, que se regula en el **artículo 206 bis de la LGT**. Ahora bien, este artículo aún no se ha llegado a aplicar en la práctica, dado que de su redacción se extrae la idea de que existirá infracción por conflicto en la aplicación de normas cuando se acredite la existencia de una igualdad sustancial entre el supuesto en cuestión y el caso (o casos) en el que se haya establecido un criterio administrativo. Y aquí hay una circunstancia fáctica muy interesante porque desde el año 2018 hasta la actualidad ese criterio administrativo solo ha dado lugar a un único informe muy extenso. Esto implica que haya una carencia de criterio administrativo y, por ello, se entiende que hay que acudir al precedente administrativo para saber si la Administración Pública se ha pronunciado, al menos, dos veces en un caso parecido y de la misma manera. Con esto, se da a entender que el **artículo 206 bis de la LGT** funciona muy mal, y este mal funcionamiento se puede deber a la redacción del artículo, pues parece poco clara la sanción por infracción en los supuestos de conflicto en la aplicación de normas.

Ahora bien, por lo que respecta a la simulación, el obligado tributario crea una apariencia jurídica, bien para ocultar la realidad, o bien para resaltar una realidad distinta, porque busca la reducción de la carga fiscal mediante la evasión de impuestos. Por lo tanto, se habla en este caso de una ocultación de la realidad. Se entiende que en la simulación la intención de defraudar es clara, pues se aprecia mala fe, dado que el obligado tributario encubre la obligación tributaria principal de pagar el tributo. Por ello, esta figura se declara en el correspondiente acto de liquidación, sin más trámite. La declaración de esta figura implica la exigencia de la correspondiente cuota tributaria, además de los intereses de demora y la sanción pertinente. Asimismo, el hecho de que se determine la existencia de una simulación solo conlleva consecuencias fiscales, lo cual significa que no se extienden del ámbito fiscal.

Dicho esto, el aspecto principal a destacar entre ambas instituciones es que la simulación siempre tiende a declararse, pero el conflicto en la aplicación de normas no. En este sentido, se puede entender que la AT es más cautelosa a la hora de declarar el conflicto en la aplicación de normas porque se requiere una mayor investigación para proceder a su declaración. Esto es así porque el conflicto en la aplicación de normas se acerca mucho a la figura de la economía de opción (figura en la que no media ilicitud). Por lo tanto, el hecho de que en la simulación sea clara la intención de defraudar a la AT y en el conflicto en la aplicación de normas no, implica que en la práctica la AT declare más simulaciones que conflictos en la aplicación de normas.

Como último apunte, quiero remarcar que en España las cifras y estadísticas referentes al fraude fiscal y a la economía sumergida son preocupantes, pues se ha llegado a demostrar que el déficit público podría llegar a desaparecer con el simple hecho de que los obligados tributarios pagaran a la AT todas las cantidades defraudadas.

En definitiva, el fraude fiscal es un problema que se está extendiendo cada vez más en el Estado español. Por ello, es muy importante que los obligados tributarios cumplan con el deber de contribuir, pues de esta forma se colabora en la recaudación tributaria, que es necesaria para sufragar los gastos públicos. A fin de cuentas, es esencial el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los obligados tributarios para reducir el fraude fiscal.

7. BIBLIOGRAFÍA

- BERBEROFF AYUDA, Dmitry Teodoro; HUELIN MARTÍNEZ DE VELASCO, Joaquín; MONTERO FERÁNDEZ, José Antonio; NAVARRO SANCHÍS, Francisco José; SOSPEDRA NAVAS, Francisco, *Ley General Tributaria. Comentada, con jurisprudencia sistematizada y concordantes. Colección Tribunal Supremo. 5ª edición.* Madrid (España): Editorial Ediciones Lefebvre, 2021, Prólogo (acceso único al prólogo, para el análisis de la evolución histórica de la LGT en su conjunto).
- BORJA SANCHIS, Adoración, *La distinción entre el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación. Análisis de algunos pronunciamientos del Tribunal Supremo. Nueva Fiscalidad, Número 2.* Madrid (España): Editorial Dykinson, 2018, páginas 205 a 257.
- CALVO ORTEGA, Rafael; CALVO VÉRGEZ, Juan, *Curso de derecho financiero: I. Derecho tributario. Parte general y parte especial. II. Derecho presupuestario. 22ª edición.* Pamplona (España): Editorial Civitas, 2018, páginas 95 a 97, 323 a 333 y 347 a 351.
- CAZORLA PRIETO, Luís María, *Derecho financiero y tributario. Parte general. 20ª edición.* Navarra (España): Editorial Aranzadi, 2020, páginas 175 a 197.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto; LÓPEZ MARTÍNEZ, Juan; PÉREZ LARA, José Manuel; DAMAS SERRANO, Antonio, *Manual Práctico de Derecho Tributario: Parte General. 6ª edición.* Valencia (España): Editorial Tirant lo Blanch, 2020, páginas 329 a 353.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Derecho financiero y tributario: Parte general. 7ª edición.* Madrid (España): Editorial Universidad Complutense de Madrid (UCM), 2017, páginas 71 a 89.
- GARCÍA BERRO, Florián, *Apuntes para una reordenación del tratamiento interno de la elusión fiscal. Nueva Fiscalidad, Número 1.* Madrid (España): Editorial Dykinson, 2020, páginas 25 a 76.

- GUTIÉRREZ BENGOECHEA, Miguel, *El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en las operaciones de reestructuración empresarial*. España: Revista Jurídica de Investigación e Innovación Educativa (REJIE Nueva Época), Número 17, 2018, páginas 127 a 139.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de Derecho Financiero y Tributario. 29ª edición*. España: Editorial Tecnos, 2018, páginas 179 a 190.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, José Miguel, *Derecho financiero y tributario I. 6 edición*. Madrid (España): Editorial Reus, 2019, páginas 137 a 180.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel; GARCÍA DE LA MORA, Leonardo; ALMUDÍ CID, José Manuel, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. 13ª edición*. Madrid (España): Editorial Iustel, 2018, páginas 361 a 367 y 484 a 485.
- MENÉNDEZ MORENO, Alejandro, *Derecho financiero y Tributario: Lecciones de cátedra. 21ª edición*. Navarra (España): Editorial Civitas, 2020, páginas 107 a 109.
- MERINO JARA, Isaac (Director); LUCAS DURÁN, Manuel (Coordinador), *Derecho financiero y tributario. Parte General. 9ª edición*. Madrid (España): Editorial Tecnos, 2020, páginas 273 a 283 y 579 a 583.
- PALAO TABOADA, Carlos, *El nuevo intento de sancionar la elusión fiscal del Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la LGT (RCL 2003, 2945)*. Revista Española de Derecho Financiero, n.º 165, 2015, pág. 17.
- PÉREZ ROYO, Fernando; CARRASCO GONZÁLEZ, Francisco Manuel, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General. 30ª edición*. Navarra (España): Editorial Civitas, 2020, páginas 139 a 145 y 276 a 282.

8. LEGISLACIÓN

- Constitución Española de 1978.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.
- Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria.
- Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.
- Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- 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.
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.

9. JURISPRUDENCIA

- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 20 de septiembre de 2005 (recurso nº 6683/2000).
- Sentencia del Tribunal Supremo (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 17 de febrero de 2011 (recurso nº 4688/2006).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 54/2016 (Sala Primera, de lo Civil), de 11 de febrero de 2016 (recurso nº 44/2014).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 1740/2016 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 14 de abril de 2016 (recurso nº 3153/2014).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 192/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 13 de febrero de 2020 (recurso nº 3285/2018).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 904/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 2 de julio de 2020 (recurso nº 1429/2018).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 1187/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 21 de septiembre de 2020 (recurso nº 3130/2017).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 1316/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 15 de octubre de 2020 (recurso nº 4328/2018).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 1380/2020 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 22 de octubre de 2020 (recurso nº 4786/2018).
- Sentencia del Tribunal Supremo nº 463/2021 (Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo), de 31 de marzo de 2021 (recurso nº 5586/2019).

- Sentencia del Tribunal Supremo nº 135/2021 (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de julio de 2021 (recurso nº 3130/2017).
- Auto del Tribunal Supremo, de 20 de noviembre de 2017 (recurso de casación contencioso-administrativo nº 3130/2017).
- Sentencia del Tribunal Constitucional nº 120/2005, de 10 de mayo (recurso de amparo nº 5388/2002).
- Resolución nº 00/4029/2017 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 15 de diciembre de 2020.
- Resolución nº 00/6351/2017 de Tribunal Económico-Administrativo Central, 15 de diciembre de 2020.

10. WEBGRAFÍA

- ADRIÁN, Yirda. (16 de febrero de 2021). *Definición de Fraude fiscal*. Recuperado de ConceptoDefinición el día 22 de febrero de 2021: <https://conceptodefinicion.de/fraude-fiscal/>
- Agencia EFE. (1 de febrero de 2021). *La AEAT pone el foco en los contribuyentes que fingen vivir fuera de España*. Recuperado de Agencia EFE el día 6 de mayo de 2021: <https://www.msn.com/es-es/dinero/noticias/la-aeat-pone-el-foco-en-los-contribuyentes-que-fingen-vivir-fuera-de-espa%C3%B1a/ar-BB1dhjfD>
- Agencia Tributaria. (10 de abril de 2018). *Informe de la Comisión Consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma. Conflicto nº 1 publicado en septiembre de 2018*. Recuperado de la Agencia Tributaria el día 18 de marzo de 2021: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Normativas/Conflictos_normativa/Conflicto%20_n1_Sociedades_gastos_financiacion_intragrupo.pdf

- Aranzadi Instituciones. (s.f.). *El tributo: Normas tributarias, fuentes y aplicación.* [DOC 2003/254]. Recuperado de Aranzadi Instituciones, Thomson Reuters, el día 6 de mayo de 2021: https://insignis-aranzadidigital-es.are.uab.cat/maf/app/document?srguid=i0ad6adc6000001795524b1da2b799e4e&marginal=DOC\2003\254&docguid=I0bd7b490759e11dbbb57010000000000&ds=ARZ_LEGIS_CS&infotype=arz_doctrina;&spos=1&eos=1&td=0&predefinedRelationshipsType
- ÁVILA POZUELO, Jaime. (25 de noviembre de 2015). *Nueva Infracción Tributaria: Conflicto en la aplicación de la norma.* Recuperado de INEAF Business School el día 3 de febrero de 2021: <https://www.ineaf.es/tribuna/nueva-infraccion-tributaria-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma/>
- CABALLERO FERRARI, Federico J. (27 de noviembre de 2015). *Economía sumergida.* Recuperado de Economipedia, Haciendo fácil la economía, el día 23 de abril de 2021: <https://economipedia.com/definiciones/economia-sumergida.html>
- CÁMARA ARROYO, Sergio. (2 de octubre de 2017). *Estudios criminológicos contemporáneos (II): ¿Nobles delincuentes o delincuentes nobles? El "kavaliersdelikt" y criminalidad de cuello blanco.* Recuperado el día 29 de abril de 2021: https://www.derechoycambiosocial.com/revista050/ESTUDIOS_CRIMINOLÓGICOS_CONTEMPORANEOS.pdf
- CapitalMadrid. (20 de abril de 2021). *El fraude fiscal en España disminuye un 37% por las inspecciones no presenciales.* Recuperado de CapitalMadrid el día 27 de abril de 2021: <https://www.capitalmadrid.com/2021/4/20/59337/el-fraude-fiscal-en-espana-disminuye-un-37-por-las-inspecciones-no-presenciales.html>

- Congreso de los Diputados. (15 de enero de 2021). *Enmiendas e índice de enmiendas al articulado. Proyecto de Ley de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal.* Recuperado del Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, el día 30 de marzo de 2021: https://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-33-2.PDF
- CRUZADO, Carlos. (21 de enero de 2021). *¿Por qué la marcha de El Rubius es tan reprochable?* Recuperado de GESTHA el día 8 de abril de 2021: <https://www.gestha.es/index.php?seccion=actualidad&num=792>
- EFE. (25 de febrero de 2021). *OCDE solicita mayor vigilancia a intermediarios fiscales que ayudan al fraude.* Recuperado de MILENIO el día 4 de marzo de 2021: <https://www.milenio.com/negocios/ocde-solicita-vigilancia-intermediarios-ayudan-fraude-fiscal>
- Enciclopedia Jurídica. (2020). *Sujeto activo.* Recuperado de Enciclopedia Jurídica el día 3 de mayo de 2021: <http://www.enciclopedia-juridica.com/d/sujeto-activo/sujeto-activo.htm>
- Fundación Wolters Kluwer. (s.f.). *Delito de defraudación tributaria.* Recuperado de Guías Jurídicas, Wolters Kluwer, el día 19 de febrero de 2021: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjQwsDtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAV0D2DDUAAAA=WKE
- Fundación Wolters Kluwer. (s.f.). *Fraude fiscal.* Recuperado de Guías Jurídicas, Wolters Kluwer, el día 19 de febrero de 2021: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAASNjSzMtbLUouLM_DxbIwMDS0NDA1OQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAdlSRnjUAAAA=WKE#:~:text=Se%20entiende%20por%20fraude%20fiscal,econ%C3%B3mico%20a%20la%20Hacienda%20P%C3%B3

- Fundación Wolters Kluwer. (s.f.). *Precedente administrativo*. Recuperado de Guías Jurídicas, Wolters Kluwer, el día 4 de mayo de 2021: https://guiasjuridicas.wolterskluwer.es/Content/Documento.aspx?params=H4sIAAAAAAAEAMtMSbF1jTAAAUNjMzNjtLUouLM_DxbIwMDCwNzAwuQQGZapUt-ckhlQaptWmJOcSoAKFkxhzUAAAA=WKE
- Garrido Abogados. (17 de noviembre de 2020). *La simulación es dolosa por naturaleza, lo que impide considerar interpretación razonable de la norma que excluya la responsabilidad por infracción tributaria*. Recuperado de GARRIDO Abogados el día 8 de mayo de 2021: <https://garrido.es/sentencia-supremo-la-simulacion-es-dolosa-por-naturaleza-lo-que-impide-interpretacion-razonable-de-la-norma-que-excluya-responsabilidad-por-infraccion-tributaria/>
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ-FERRERO, Alejandro. (mayo de 2020). *El fraude de Ley y la simulación en materia tributaria. Aspectos esenciales*. Recuperado del Trabajo de Fin de Grado, Colegio Universitario de Estudios Financieros, el día 26 de marzo de 2021: https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf
- GOROSPE, Miguel. (20 de abril de 2021). *España, un buen país para el gran fraude fiscal*. Recuperado de infoLibre el día 27 de abril de 2021: https://www.infolibre.es/noticias/opinion/plaza_publica/2021/04/19/espana_buen_pais_para_gran_fraude_fiscal_119340_2003.html
- La Moncloa. (13 de octubre de 2020). *Proyecto de Ley contra el fraude fiscal*. Recuperado de La Moncloa, Gobierno de España, Presidencia del Gobierno, el día 8 de abril de 2021: <https://www.lamoncloa.gob.es/consejode ministros/Paginas/enlaces/131020-fraude.aspx>

- MARTÍN LÓPEZ, Jorge. (diciembre de 2016). *La punibilidad del conflicto en la aplicación de la norma tributaria*. Recuperado de Crónica Tributaria, Número 163/2017 (páginas 123 a 145), el día 4 de mayo de 2021: <https://core.ac.uk/download/pdf/132348115.pdf>
- Mibufete.com. (18 de abril de 2018). *Las ganancias patrimoniales no justificadas en el IRPF*. Recuperado de ASESORLEX el día 30 de marzo de 2021: <https://www.asesorlex.com/blog/555-las-ganancias-patrimoniales-no-justificadas-en-el-irpf.html>
- MOLINA, Martín. (3 de mayo de 2018). *Infracción tributaria y delito fiscal: ¿cuál es la diferencia?* Recuperado el día 5 de mayo de 2021: <https://www.martinmolina.com/2018/05/03/infraccion-tributaria-y-delito-fiscal-cual-es-la-diferencia/>
- MUÑOZ GARCÍA-GASCO, Miguel. (febrero de 2020). *La simulación en el ámbito tributario*. Recuperado del Trabajo de Fin de Grado, Universidad Complutense de Madrid, el día 24 de abril de 2021: <https://eprints.ucm.es/id/eprint/59262/1/DGDADE%20Miguel%20Mu%C3%ADoz%20Garc%C3%A1Da%20-%20Gasco.pdf>
- S. ALONSO, Nahiara. (19 de enero de 2021). *¿Por qué se van a vivir a Andorra los "youtubers"?* Recuperado de Newtral el día 2 de mayo de 2021: <https://www.newtral.es/andorra-youtubers-impuestos-renta/20210119/>