

EL TRIBUNAL SUPREMO INSISTE EN LA NO INTERCAMBIABILIDAD DE LAS POTESTADES DE CALIFICACIÓN Y DE DECLARACIÓN DE EXISTENCIA DE SIMULACIÓN O CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA: STS DE 27 DE MAYO DE 2024, REC. NÚM. 916/2024

Jesús Ramos Prieto

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla
Sevilla
(España)
Miembro de AEDAF
<https://orcid.org/0000-0002-3793-5120>*

Resumen

El análisis del tratamiento a efectos del IVA de la cesión temporal derechos federativos de jugadores de fútbol que realiza la sentencia núm. 916/2024 retoma una doctrina asentada por el Tribunal Supremo desde 2020. Supuestos como el examinado en este pronunciamiento evidencian una recurrente pretensión de la Administración tributaria, en el ejercicio de sus potestades de aplicación de los tributos, de acudir de manera indistinta a cualquiera de los tres mecanismos antiabuso previstos en la Ley General Tributaria (calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación). Para poner freno a esta tendencia se reafirma la necesidad de una delimitación clara de esos mecanismos, concebidos para dar una respuesta diferente a supuestos de hecho dispares.

Palabras clave

Cláusulas antiabuso, calificación, simulación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria, IVA, cesión temporal de derechos federativos de jugadores de fútbol.

Abstract

The analysis of the treatment for VAT purposes of the temporary transfer of federative rights of football players carried out in Judgment no. 916/2024 takes up a doctrine established by the Supreme Court since 2020. Cases

such as the one examined in this ruling show a recurrent claim by the Tax Administration, in the exercise of its powers to apply taxes, to resort indistinctly to any of the three anti-avoidance mechanisms provided for in the General Tax Law (classification, simulation and conflict in the application of the rule). To put a stop to this trend, the need for a clear delimitation of these mechanisms, designed to provide a different response to disparate factual situations, is reaffirmed.

Keywords

Anti-avoidance clauses, qualification, simulation, conflict in the application of tax regulations, VAT, temporary transfer of federative rights of football players.

Cómo citar: Ramos Prieto, J. (2024). El Tribunal Supremo insiste en la no intercambiabilidad de las potestades de calificación y de declaración de existencia de simulación o conflicto en la aplicación de la norma tributaria: STS de 27 de mayo de 2024, rec. núm. 916/2024. *Revista Técnica Tributaria*, (146), 281-291.

SUMARIO

1. Doctrina del Tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis

1. Doctrina del Tribunal

La sentencia del TS núm. 916/2024, de 27 de mayo (rec. 4439/2022, ponente D.^a Esperanza Córdoba Castroverde) estima el recurso de casación interpuesto por el Valencia Club de Fútbol SAD contra la sentencia de la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN de 23 de marzo de 2022 (rec. núm. 820/2020), que se casa y anula en el pronunciamiento relativo al alcance de la potestad de calificación reconocida a la Administración en virtud del artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17, de diciembre, General Tributaria.

En su fundamento jurídico quinto fija doctrina respecto de las dos cuestiones de interés casacional planteadas el auto de admisión del recurso de 5 de julio de 2023, una relativa a un problema clásico de la parte general de Derecho tributario (el alcance de la potestad de calificación y su delimitación frente a otros instrumentos antiabuso) y otra referente a la delimitación del hecho imponible del IVA en el supuesto de cesiones de derechos federativos de jugadores de fútbol a otro club con carácter temporal.

Con respecto a la primera cuestión, el TS reitera la doctrina ya enunciada en varios pronunciamientos previos, en concreto en las sentencias de 2 y 22 de julio de 2020 (rec. cas. núm. 1429/2018 y 1432/2018), 23 de febrero de 2023 (rec. cas. núm. 5730/2021) y 22 de junio de 2023 (rec. cas. núm. 4702/2021). De esta forma vuelve a lanzar un severo toque de atención a la Administración tributaria a la hora de desarrollar su actividad de lucha contra el fraude y la elusión fiscal. Por muy importante que esta sea para garantizar la efectividad de nuestro sistema fiscal, no se puede rebasar la línea roja de ignorar una premisa elemental, cual es que las instituciones jurídicas, o más bien las potestades administrativas, «no son de libre uso sino que deben ser utilizadas en los términos legalmente previstos».

En el caso enjuiciado sale a escena de nuevo la potestad prevista en el artículo 13 de la Ley General Tributaria, que habilita a los órganos competentes para la aplicación de los tributos al objeto de proceder a la calificación del negocio, acto o hecho con trascendencia tributaria realizado por un obligado tributario. El Alto Tribunal estima que tal potestad no otorga cobertura suficiente a las consecuencias tributarias derivadas de la regularización efectuada por la Administración, en la medida en que rebasó en sus actuaciones su finalidad y naturaleza. En particular, esa facultad calificadora no permite aislar el flujo económico del negocio jurídico realizado para reconducirlo a otro esquema negocial paralelo, con el argumento de que era el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.

En cuanto a la segunda cuestión fijada en el auto de admisión del recurso de casación el TS concluye que las cesiones de derechos federativos de jugadores de fútbol con carácter temporal cumplen el requisito de onerosidad en orden a quedar sujetas al IVA de conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992,

de 28 de diciembre, a pesar de que no se haya acordado entre los clubes intervinientes en la operación un precio dinerario que la cesionaria deba satisfacer a la cedente.

2. Supuesto de hecho

El litigio dirimido en esta sentencia trae causa de unas actuaciones de comprobación e investigación relativas al IVA de los ejercicios 2011 a 2014 del Valencia Club de Fútbol SAD, iniciadas en febrero de 2015 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. A la finalización de dichas actuaciones se incoó acta de disconformidad en diciembre de 2016 y se dictó en febrero de 2017 acuerdo de liquidación con una deuda a ingresar de 1.894.920,65 euros de cuota y 385.642,33 euros de intereses de demora. A ello se sumó en abril de 2017 la apertura de un procedimiento sancionador que se tradujo en septiembre de ese año en un acuerdo de imposición de una sanción por infracción tributaria leve al amparo del artículo 191 de la Ley General Tributaria.

La regularización practicada por la Inspección se basó en una discrepancia de criterio con el contribuyente sobre dos aspectos de su tributación por el IVA.

Por un lado, se recalificaron las operaciones efectuadas entre la entidad y los agentes o representantes de jugadores de fútbol, a los que se satisfacían cantidades como consecuencia de los fichajes y traspasos o de la rescisión, ampliación o modificación de contratos. Los agentes o representantes repercutían cuotas de IVA al Valencia CF en las correspondientes facturas (cuotas que, a su vez, era deducidas por la entidad como impuesto soportado), salvo que procediera la inversión del sujeto pasivo por no estar aquellos establecidos en territorio de aplicación del impuesto. A pesar de la existencia de una efectiva transacción monetaria entre el club y el agente o representante, la Inspección apreció que en realidad el segundo prestaba un servicio al jugador y que el club pagaba ese servicio al agente por cuenta del deportista. La consecuencia que conlleva esta recalificación es considerar las cantidades abonadas por el club como una mayor retribución dineraria del futbolista en concepto de rendimiento del trabajo, por lo que las cuotas de IVA soportadas en factura (o las autorepercutidas en supuestos de inversión del sujeto pasivo) no podían ser objeto de deducción.

Por otro lado, la Inspección entendió que la entidad no había procedido de modo correcto al no repercutir cuotas de IVA como consecuencia de la formalización de contratos de cesión de licencia federativa de jugadores profesionales a otros clubes de fútbol españoles. A su juicio, se trataba de prestaciones de servicios sujetas al impuesto, en cuanto negocios realizados en el desarrollo de su actividad profesional y que reportaban beneficios para el club cedente, que se ahorraba el pago de salarios y cotizaciones sociales y que conseguía bien que el jugador se formase, jugase, adquiriese experiencia profesional y retornase al club más maduro, bien un posterior traspaso de sus derechos obteniendo una ganancia patrimonial.

Los acuerdos de liquidación y de imposición de sanción fueron impugnados ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas mediante resoluciones de 24 de junio de 2020 y 25 de enero de 2021. Y una vez interpuesto el correspondiente recurso contencioso-administrativo ante la AN, la Sección Quinta de su Sala Tercera dictó sentencia desestimatorio con fecha de 23 de marzo de 2022. En ella se avala el proceder de Administración tributaria considerando, en primer lugar, que había hecho un uso correcto de la potestad de calificación al apreciar que los pagos del club al agente se hacen a nombre del jugador, sin necesidad de acudir al conflicto en la aplicación de la norma tributaria o a la simulación, regulados en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria. Y admitiendo, en segundo término, el encaje de los préstamos de jugadores a otros clubes en la noción de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso, aunque la contraprestación no sea monetaria, sino mediante la formación del deportista y el mantenimiento del nivel de preparación técnica y física del jugador. Para la Sala ello resulta tan claro, a la vista de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (deducible de manera especial de la sentencia de 16 de marzo de 2010, asunto C-325/08, *Olympique Lyonnais SASP*) que no estimó procedente el planteamiento de la cuestión prejudicial interesada por la entidad demandante.

3. Fundamentos de derecho

La primera de las dos cuestiones de interés casacional es resuelta con facilidad por el TS mediante una remisión en bloque a la doctrina sentada en las sentencias núm. 904 y 1074/2020, de 2 y 22 de julio (rec. cas. núm. 1429/2018 y 1432/2018), núm. 234 y 238/2023, de 23 de febrero (rec. cas. núm. 5730/2021 y 5915/2021) y núm. 852/2023, de 22 de junio (rec. cas. núm. 4702/2021).

En todas ellas se afronta el viejo y recurrente asunto del deslinde entre los conceptos de calificación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación, a los que podrían añadirse como cuarto componente los supuestos de búsqueda legítima de una menor carga tributaria englobados en las nociones de economía de opción o planificación o arbitraje fiscal. Sobre este particular la Sala ya había expresado con nitidez su criterio interpretativo en esos cinco pronunciamientos, de los que el TS toma ahora como referencia básica la sentencia 852/2023 reproduciendo íntegramente sus fundamentos de derecho cuarto y quinto por abordar similares cuestiones fácticas y jurídicas.

En esta última sentencia se planteó justamente la misma controversia en torno a la pretensión de la Administración tributaria de pasar por alto los contratos existentes entre un club de fútbol y los agentes o representantes de jugadores, entendiendo que el flujo económico de pagos resultante de los mismos corresponde en realidad al cumplimiento de unos contratos distintos, suscritos entre los agentes y los deportistas profesionales. ¿Supone ello una operación de calificación de los contratos, de acuerdo con el artículo 13 de la Ley General Tributaria? ¿O esta recalificación va más allá, en cuanto estrategia encaminada a perseguir una maniobra de elusión fiscal recurriendo de forma velada a las

nociones de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, reguladas en los artículos 15 y 16 del citado texto legal?

El TS ya había dado respuesta a estos interrogantes bajo la acertada premisa de que ni las consecuencias de utilizar una u otra potestad son irrelevantes, ni sus presupuestos son idénticos. Esta tesis ha quedado claramente consolidada desde las sentencias de 2020 antes indicadas a través del postulado designado como *no intercambiabilidad* de las potestades de calificación, conflicto en la aplicación de las normas tributarias y simulación, que implica la ilicitud de operar actuaciones dirigidas a declarar un acto como simulado o elusivo bajo la apariencia de una simple recalificación.

Para el TS las diferencias entre estas figuras son patentes y pueden sintetizarse en estas tres ideas:

- 1.^a La calificación «tiene por objeto determinar la naturaleza jurídica del hecho con trascendencia tributaria realmente realizado, al margen de la forma dada por las partes».
- 2.^a Solo cuando no proceda corregir la calificación dada a los actos o negocios por las partes, por responder estos en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el artículo 16 de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes.
- 3.^a Por último, la cláusula antielusión de cierre contemplada en el artículo 15 solo resulta aplicable «respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes».

Sobre la base de esta delimitación, desde las sentencias de 2020 el TS ha reaccionado con firmeza para poner coto a una incorrecta praxis administrativa que llevaba a la utilización indistinta de instituciones no intercambiables, que «no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas».

A la calificación regulada en el artículo 13 no cabe otorgarle una fuerza expansiva que haría innecesaria la presencia de las otras dos figuras. La Administración no necesitaría entonces acudir a los procedimientos previstos en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria prácticamente en ningún caso, «pues le bastaría con «calificar» las situaciones de hecho que encontrara en la práctica y "ajustarlas" a la legalidad, aplicando la normativa correspondiente», convirtiéndose así su potestad calificadora en "prácticamente absoluta y omnicomprensiva de cualquiera situación imaginable.» Desde la perspectiva de Derecho sancionador hay un argumento adicional para subrayar la importancia de separar, en particular, calificación y simulación. Cuando la Administración acuda a la primera resulta bastante plausible que la conducta del obligado tri-

butario pueda justificarse por la ausencia de negligencia o por una interpretación razonable de la norma a fin de excluir la existencia de infracción tributaria. Sin embargo, tal exclusión de responsabilidad no sería factible cuando se declare que el obligado tributario ha incurrido en simulación, donde cabría incluso pensar en que la ocultación de la realidad jurídica constituye una circunstancia agravatoria.

Pues bien, en lógica traslación de esos criterios interpretativos la sentencia 852/2023 ya examinó en su fundamento de derecho quinto la misma controversia de la que trae causa la sentencia 916/2024, que procede en coherencia a aplicar idénticos razonamientos. Para el TS resulta evidente que la Administración no se ha limitado a realizar operaciones de mera calificación jurídica, entendida como «operación de subsunción del hecho de la realidad en la premisa mayor de la norma, sobre bases estrictamente jurídicas». En el procedimiento inspector se optó, lisa y llanamente, por prescindir por completo del negocio jurídico en cuyo cumplimiento las partes (club de fútbol y agente) afirman haber realizado sus respectivas prestaciones, en particular el pago de la prestación de servicios con repercusión del IVA. Este contrato entre el club de fútbol y el agente del futbolista se deja de lado en el proceso de la supuesta calificación y «aislando del mismo un determinado elemento, la prestación consistente en el pago, ésta es separada por completo de aquel negocio al que respondía –en la intención de los contratantes– y se atribuye la causa y finalidad de esa prestación, y sus consecuencias tributarias, al cumplimiento de otro negocio jurídico distinto, entre sujetos parcialmente diferentes, que es el contrato de representación entre jugador y agente.» Este esquema operativo puede inducirnos a pensar que se produjo ocultación, pero paradójicamente en el procedimiento sancionador se calificó la infracción como leve, no apreciando actuación dolosa, sino omisión de la diligencia debida.

El TS no entra a analizar si la Administración debió declarar la existencia de simulación negocial o una actuación de elusión fiscal característica del conflicto en la aplicación de normas tributarias, por no ser un aspecto incluido en el objeto del recurso de casación según el auto de admisión. Sin embargo, no duda en concluir que el margen de apreciación que permite la calificación jurídica ha sido rebasado de manera evidente e incontrovertible más allá de sus límites naturales. Ello es debido a que no se detiene en calificar el negocio realizado y declarar las consecuentes obligaciones tributarias, «sino que aísla el flujo económico de ese negocio, y lo sitúa en otro esquema negocial paralelo que, se dice, es el realmente querido por las partes como causa de la prestación de pago que origina las obligaciones tributarias.»

La argumentación, mucho más breve, que sustenta la respuesta a la segunda cuestión de interés casacional se contiene en el fundamento de derecho cuarto de la sentencia 916/2024. El TS comparte el criterio de la sentencia de instancia, en el sentido de que las cesiones o préstamos temporales de jugadores entre clubes de fútbol en las que no se haya pactado un precio cierto en dinero a cargo de la entidad cesionaria son operaciones plenamente sujetas al IVA, en cuanto prestaciones de servicios realizadas a título oneroso. De acuerdo con la doctrina de la Corte de Luxemburgo, que se invoca a través de la clarificadora síntesis realizada por la sentencia del TS núm. 1267/2021, de 26 de octubre de 2021 (rec.

cas. núm. 8146/2019), la contraprestación tiene que ser realmente recibida, con el fin de permitir la constatación de que hay contraprestaciones recíprocas, pero no ha de consistir necesariamente en un precio en dinero. En este supuesto se observa una relación directa entre el servicio prestado (cesión temporal de los derechos federativos) y la contraprestación que la entidad cedente recibe por diversos cauces: mantenimiento del nivel de preparación técnica y física de un jugador, con expectativa de incrementar sus competencias profesionales y su valor; suspensión del contrato laboral con el jugador, liberándose el club cedente temporalmente de las obligaciones salariales y de contribución a la Seguridad Social; y, por último posible percepción de cantidades por el club cedente si así se ha convenido en el contrato de cesión, con reconocimiento en la normativa laboral de un derecho del jugador a una participación del 15 por 100 de la cantidad estipulada (Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio y convenio de la Asociación de Futbolistas Españoles).

4. Análisis

La sentencia 916/2024 no es el primer pronunciamiento dictado por el TS en fechas recientes sobre la tributación de las cesiones temporales entre clubes de fútbol de derechos federativos de jugadores profesionales. Esta problemática ya había sido abordada en tres sentencias de 2023, dos referentes al Real Madrid Club de Fútbol (sentencias núm. 243 y 238/2023) y otra relativa justamente al Valencia Club de Fútbol (sentencia núm. 852/2023). Por ello, las novedades que aporta no son, a primera vista, demasiado relevantes.

Con relación al régimen de tales operaciones a efectos del IVA, el Alto Tribunal puntualiza ahora que se trata de prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y, por tanto, sujetas al tributo aun cuando no se haya pactado de forma explícita un precio entre cedente y cesionario. Se abraza así, de la mano de la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, una interpretación flexible y amplia del concepto de contraprestación, que descarta que esta debe consistir siempre en un pago monetario directo entre las partes y deja abierta la puerta a otras variantes retributivas indirectas.

De mayor impacto, por no ser un aspecto específico del IVA sino un tema que afecta a cualquier otro componente de nuestro sistema tributario y al normal desenvolvimiento de la relación jurídico-tributaria entre la Administración y los obligados tributarios, es el análisis de la naturaleza y los límites de la potestad de calificación de hechos, actos o negocios contemplada en el artículo 13 de la Ley General Tributaria. Poner orden en este campo ha requerido un esfuerzo de delimitación frente a las otras dos cláusulas antiabuso reguladas en dicha disposición (el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación)¹. Con respecto a estas dos últimas figuras el TS nos recuerda algo que los trabajos

1 Cámara Barroso, C. (2024), «Las (tres) cláusulas generales antiabuso de la Ley General Tributaria española. Especial referencia a la trayectoria del conflicto en la aplicación de la norma tributaria», Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, núm. 3/2024, págs. 217-243. En cambio, se muestra contraria a la consideración de la calificación como medida antielusión en la aplicación de los tributos García Freiría, M. (2024), *La calificación jurídica en el Derecho Tributario*, Marcial Pons, págs. 227 y siguientes.

académicos llevan advirtiendo desde hace muchos años: entre simulación y conflicto existen obviamente diferencias relevantes, tanto en sus presupuestos como en sus consecuencias (en especial, en el plano punitivo), pero también procedimentales y de garantía. No obstante, el Alto Tribunal reconoce a continuación que hay también «zonas de aparente conflicto o superposición de estas figuras que no hacen siempre fácil optar por una u otra calificación», aunque advirtiendo al mismo tiempo que «las dificultades se presentan más vivamente en la delimitación entre conflicto de aplicación de la norma tributaria y simulación, pero no entre estas potestades y la genuina operación de calificación jurídica».

La doctrina académica no ha pasado por alto la trascendencia de las matizaciones sobre la virtualidad limitada de la potestad de calificación que el TS viene formulando desde las sentencias antes citadas de 2020, con una línea de continuidad argumental reforzada en los pronunciamientos posteriores de 2023 y, como colofón por el momento, en esta sentencia 916/2024². La Administración no está habilitada, en el curso de sus actuaciones de aplicación de los tributos, para tergiversar la naturaleza jurídica de esta institución, que no puede ser empleada de forma anómala o indiscriminada como herramienta para dar respuesta a actuaciones de ocultación o de abuso con fórmulas artificiosas o impropias para las que nuestro ordenamiento jurídico prevé una solución *ad hoc*, por la vía de la declaración de la existencia de simulación o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En definitiva, no estamos en presencia de mecanismos que puedan intercambiarse a discrecionalidad del órgano administrativo competente.

En realidad, este problema dista mucho de ser novedoso. Ya con la anterior Ley General Tributaria de 1963 (Ley 230/1963, de 28 de diciembre, artículos 24 y 25) la Administración intentó sortear las dificultades que conllevaba la aplicación del fraude a la ley tributaria acudiendo a la calificación de la naturaleza jurídica de los actos o negocios realizados por los contribuyentes. Esta tendencia recurrente al atajo más sencillo nunca quedó neutralizada por completo, a pesar de las severas opiniones críticas manifestadas por la doctrina académica y a los duros reparos formulados por los Tribunales de Justicia. La simulación demanda a la Administración una importante labor probatoria para acreditar que existe una ocultación de la verdadera realidad jurídica. Algo similar ocurre con el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que además de exigir que se pruebe la artificiosidad o impropiedad del entramado de actos o negocios formalizado por los contribuyentes implica un trámite complementario en el seno del procedimiento inspector (el informe previo, preceptivo y favorable de

2 Pueden verse, entre otros, los trabajos de Alonso González, L. M. (2023), «La calificación tributaria», en I. Merino Jara (dir.), *Doctrina jurisprudencial aplicable tras 20 años de la Ley General Tributaria*, La Ley, págs. 126-151; García Novoa, C. (2023), «De nuevo sobre la doctrina de la no intercambiabilidad de las potestades de recalificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación (a propósito de la STS de 23 de febrero de 2023)», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 484, págs. 5-24; Linares Gil, M. I. (2024), «Reciente jurisprudencia sobre la diferenciación entre la potestad de calificación, el conflicto en la aplicación de la norma y la simulación tributaria y su imposible conciliación con la sentencia del Tribunal Supremo de 13 de noviembre de 2023», *Quincena Fiscal*, núm. 3; y Palomar Olmeda, A. (2024), «La calificación fiscal de los negocios jurídicos en el ámbito tributario: a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo 2024», *Diario la Ley*, núm. 10532.

la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la Ley General Tributaria).

Desde esta perspectiva ha de ser bienvenida la llamada al orden que esta jurisprudencia del TS, que tiene en la sentencia 916/2024 su último exponente hasta la fecha, supone en tiempos no demasiado felices para la tutela de los derechos y garantías de los obligados tributarios. Sobre todo, a la vista de la dirección seguida en algunas de las últimas modificaciones normativas, de las que puede tomarse como ejemplo paradigmático la discutible posibilidad de sancionar por infracción tributaria grave los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma de acuerdo con el artículo 206 bis de la Ley General Tributaria, añadido por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.