

La lucha contra la elusión fiscal en el ordenamiento tributario español

Benjamín Sevilla Bernabéu

Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universitat de València

benjamin.sevilla@uv.es

Resumen

El presente trabajo sintetiza las principales conclusiones alcanzadas en el capítulo primero de la Tesis Doctoral premiada por el ilustre Comité Econòmic i Social de la Comunitat Valenciana. Su estudio aborda el fenómeno de la elusión fiscal en el ordenamiento tributario español, analizando su delimitación conceptual, su distinción frente a la planificación fiscal lícita y el marco normativo previsto para combatirla. Se examina críticamente el procedimiento especial que debe seguirse y la composición de la Comisión Consultiva, revelando importantes deficiencias técnicas e interpretativas en los informes publicados, lo que compromete la seguridad jurídica del obligado tributario. Junto a ello, también se analiza la posibilidad de sancionar la elusión fiscal tanto en sede administrativa como penal. Por último, se hace una mención a la lucha contra la elusión fiscal a nivel de la Comunidad Valenciana.

1. Consideraciones previas

Este artículo tiene como objetivo el estudio de la elusión fiscal en el ordenamiento tributario español, con especial referencia al impacto que tales prácticas elusivas tienen en la Comunidad Valenciana, así como el plan de actuación diseñado por la Agencia Tributaria Valenciana para su prevención y corrección. La elusión fiscal lleva años siendo uno de los problemas de política fiscal que más preocupan a todos los niveles -nacional, europeo e internacional-. Prueba de ello, en la nota de prensa publicada por la Agencia tributaria española el pasado 17 de marzo de 2025, uno de los pilares en los que se centra el Plan de Control Tributario es que intensificará “el control de operaciones que escondan grandes alteraciones patrimoniales, el uso fraudulento de ventajas fiscales diseñadas para preservar la neutralidad de reestructuraciones empresariales y la ocultación del beneficiario real de operaciones económicas significativas”.

Esta lucha contra prácticas fraudulentas constituye una exigencia que deriva de los principios estructurales de nuestro ordenamiento jurídico-tributario. En este sentido, el Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse, sosteniendo que la inacción o la ausencia de medidas eficaces orientadas a la prevención y combate de la elusión fiscal compromete gravemente los fundamentos del sistema tributario y

atenta contra los principios de justicia y equidad en la distribución de la carga fiscal; conllevando en última instancia a “una distribución injusta en la carga fiscal”¹.

En la génesis del problema subyace la confluencia de dos intereses jurídicamente relevantes. De un lado, el legítimo derecho del contribuyente a optimizar su carga tributaria, procurando situarse dentro del marco normativo aplicable mediante la exploración de las zonas de ambigüedad o lagunas legales que le permitan articular jurídicamente su posición fiscal. De otro, la obligación inexcusable de la Administración tributaria de velar por el cumplimiento del principio de capacidad económica, garantizando que todos los ciudadanos contribuyan al sostenimiento de los gastos públicos conforme a los tributos que, con arreglo a derecho, les correspondan (Martín Queralt, 2002, pp. 17-18). Esta tensión se ve complejizada por la necesidad de salvaguardar, simultáneamente, el principio de legalidad y la seguridad jurídica del contribuyente, así como el principio de eficacia administrativa en la aplicación y gestión del sistema tributario.

A mayor abundamiento, la Administración tributaria no ha sido capaz de construir una práctica administrativa coherente respecto a la correcta aplicación de los artículos 13, 15 y 16 de la Ley General Tributaria (LGT, en adelante). En multitud de ocasiones, la práctica de la Administración tributaria ha sido aplicar el instituto de la simulación (art. 16 LGT) o la calificación (art. 13 LGT) en lugar de acudir al conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT). Además, la aplicación discrecional de las normas por parte de la Administración tributaria ha contado -hasta hace unos años- con la aquiescencia de los órganos jurisdiccionales. En este contexto, la inexistencia de una doctrina administrativa consolidada, unida a la ambigüedad y falta de rigor técnico en la interpretación jurisprudencial, ha generado un escenario de incertidumbre y confusión en torno a la aplicación de las disposiciones antielusivas. En no pocas ocasiones, los tribunales han refrendado las actuaciones administrativas prescindiendo del análisis exhaustivo de la norma antielusiva invocada, lo cual ha contribuido a debilitar las garantías jurídicas del contribuyente y atentar contra la seguridad jurídica. Habida cuenta de lo anterior, este estudio tratará de delimitar correctamente el ámbito de aplicación de los artículos 13, 15 y 16 LGT, esclareciendo las diferencias existentes y delimitando las consecuencias jurídicas que derivan de su aplicación.

2. La planificación fiscal lícita: economía de opción

La distinción entre la planificación fiscal lícita y la elusión es, en muchas ocasiones, un problema evanescente y con unos perfiles muy difuminados. La planificación fiscal lícita o economía de opción es representativa de las múltiples posibilidades que tienen los contribuyentes para configurar sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que les resulte menos onerosa desde el punto de vista fiscal. Esta figura es el trasunto tributario de la autonomía de la voluntad del Código Civil, permitiendo a los sujetos intervinientes establecer los vínculos negociales que crean convenientes y llevarlos a cabo de la forma que les resulte más beneficiosa (Pont Clemente, 2006, p. 18). El concepto de economía de opción se refiere a aquellas conductas de los

¹ STC de 26 de noviembre de 1984 (rec. n.º 575/1983), ECLI:ES:TC:1984:110, F.J. 3.

contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se atenta contra la letra ni contra el espíritu de la ley y se procura un ahorro tributario (Larraz, 1952, pp. 60-62).

La capacidad de elección que recae en el contribuyente puede venir reconocida directamente por la norma, esto es, la propia norma ofrece varias alternativas de forma expresa (economía de opción explícita); o en aquellos supuestos en los que, sin estar reconocida expresamente en la ley, el contribuyente tiene la posibilidad de elegir un tratamiento impositivo menos gravado o mejor tratado que otro, pero con el mismo resultado práctico (economía de opción implícita o tácita) (Albiñana, 1970, p. 8; Ferreiro Lapatza, 2001, p. 10).

La economía de opción debe relacionarse con las libertades económicas fundamentales reconocidas a los ciudadanos y a las empresas en los distintos ordenamientos jurídicos. En el artículo 38 de la Constitución Española (CE) se reconoce expresamente la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado, es decir, se materializa en el derecho a crear y desarrollar libremente una empresa sin obstáculos que lo impidan o lo obstaculicen². Además, en el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) estas libertades se encuentran reconocidas a través del derecho a la libre circulación y fijación de residencia en la Unión Europea (art. 21 TFUE y 45.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE), la libre circulación de personas, servicios y capitales (arts. 45-48 TFUE), la libertad de establecimiento (arts. 49-55 TFUE), y la libre prestación de servicios (arts. 56-62 TFUE)³.

Por todo ello, la economía de opción no es el fruto accidental de una indeseada exoneración tributaria, sino que es la búsqueda razonable y legítima de un ahorro fiscal (Pont Clemente, pp. 34-35). Se elige un negocio, acto u operación económica válido, lícito y real, que es jurídicamente intachable; aunque se haya elegido, en comparación con otros, por obtener un resultado equivalente, pero con una menor carga fiscal. En resumidas cuentas, se escoge un tipo negocial con preferencia a otros por la simple razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar su causa.

En ese orden de ideas, la conclusión debe ser la siguiente: en tanto los negocios jurídicos celebrados sean válidos, lícitos y reales, no resulta jurídicamente reprochable que, a través de estos y en comparación con otras alternativas normativamente posibles, se obtenga un legítimo ahorro fiscal. En este sentido, la utilización legítima del principio de economía de opción encuentra su límite en la artificiosidad del negocio o acto jurídico, cuando este se configura con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, desnaturalizando así la ratio legis de la norma cuya aplicación se pretende. Cuando el contribuyente sobrepasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu, no puede

² El tenor literal del artículo 38 CE es el siguiente: "Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación".

³ Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, *DOUE* C 83/47, 30.3.2010; y Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, *DOUE* C 364/1, 18.12.2000.

invocarse el principio de seguridad jurídica. La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria⁴.

3. La elusión fiscal

3.1. Delimitación conceptual

La elusión fiscal se configura como la conducta consistente en evitar la aplicación de la norma tributaria con el propósito de obtener, por parte del contribuyente, una ventaja patrimonial indebida desde el punto de vista del ordenamiento. Su presupuesto esencial radica en la exclusión artificial de manifestaciones de capacidad económica que, conforme a la literalidad de la ley, estarían sujetas a tributación, mediante el empleo "lícito" -aunque materialmente impropio- de estructuras o instrumentos jurídicos cuya finalidad contraviene el espíritu y la finalidad de la norma tributaria aplicable. Eludir una norma tributaria significa esquivarla, perfeccionando los presupuestos sobre la elección del tipo contractual o el modelo de negocio a seguir, todo ello con el único o principal fin de reducir la respectiva carga tributaria (Cipollina, 1988, p. 122).

Para gran parte de la doctrina, la elusión englobaría dos supuestos distintos, por un lado, tendríamos la elusión con conducta lícita, y, por otro, la elusión a través de una conducta ilícita. En la primera de ellas, no se vulnera directa ni indirectamente ninguna norma, sino que tiene viabilidad ante la falta de conquista normativa de una parcela de la actividad real y, por tanto, los contribuyentes se aprovechan de esos vacíos legales con la finalidad de minimizar el pago de los tributos (González García, 2001, p. 18; Vázquez Taín, 2015, pp. 95-96). En el segundo caso, el contribuyente trata de evitar la aplicación de la norma tributaria, busca una figura que sirva mejor que otra regulada como presupuesto de hecho (González Sánchez, 1993, pp. 34-36).

Ahora bien, a nuestro modo de ver, no es acertada la diferenciación entre la elusión lícita e ilícita, pues, la facultad que recae sobre los contribuyentes para elegir dentro del marco legal aquella posibilidad que más le interesa, se enmarcaría dentro de la planificación fiscal lícita, no en la elusión lícita, pues no hay ánimo elusivo alguno. Sin embargo, cuando el contribuyente trata de aprovecharse de ciertas lagunas legales existentes a través de medios o negocios impropios o artificiosos, con la finalidad de soslayar la aplicación de la norma que le resultaría aplicable, en tal caso, existe ánimo elusivo y estaríamos ante un supuesto de elusión fiscal. Así pues, entendemos que cuando se habla de elusión fiscal, estamos ante una situación que trata de atentar contra el espíritu de la ley, por tanto, la ilicitud está implícita en este, no cabe enmarcarlo en un comportamiento lícito. Este último estaría incluido en el marco de la economía de opción o planificación fiscal lícita. (Sevilla Bernabéu, 2023, p. 62).

Sentado lo anterior, la reacción del ordenamiento jurídico ante la elusión fiscal es obligada, porque es un presupuesto necesario de justicia tributaria (Rosembuj, 1994, p. 84). Esta idea fue plasmada por nuestro TC en la sentencia de 23 de febrero de 1995, en la cual dispone que "la elevación del deber de tributar a un nivel constitucional se

⁴ Véase la STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147, F.J. 5º B).

encuentra en los principios de generalidad y solidaridad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos, dentro de un sistema tributario justo (art. 31 C.E.) y lleva consigo la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”⁵.

Habida cuenta de la necesidad de reaccionar contra la elusión fiscal, los verdaderos instrumentos que habilitan a la Administración tributaria para su lucha son las potestades especiales que se identifican con las denominadas normas generales antielusión, las cuales procedemos a analizar.

3.2. Las normas generales antielusión en el ordenamiento tributario español

El Título Primero de la LGT bajo la rúbrica “disposiciones generales del ordenamiento tributario”, en su capítulo 2 “normas tributarias” incorpora los artículos 13, 15 y 16 dentro de la sección tercera (interpretación, calificación e integración). A tal efecto, una gran parte de la doctrina defiende una concepción amplia de las normas generales antielusión, teniendo -a su juicio- cabida en ella todas aquellas normas que tienen como finalidad habilitar a la Administración para recalificar determinados actos u operaciones, por lo que consideran que en la LGT existen tres normas generales antielusión (Ramírez Gómez, 2017; Delgado Pacheco, 2022; García Berro, 2019). Sin embargo, la doctrina científica mayoritaria se suele reservar el término normas generales antielusión para hacer referencia a aquellas normas que tienen una construcción semejante a la recogida en el artículo 15 de la LGT (Soler Roch, 2011; Zornoza Pérez y Báez Moreno, 2016).

A nuestro modo de ver, la LGT establece únicamente una norma general antielusión. A este respecto, consideramos necesario hacer la siguiente distinción:

En primer lugar, los artículos 13 y 16 LGT, calificación y simulación respectivamente, introducen en el ordenamiento tributario algunas instituciones bien conocidas en la teoría general del negocio jurídico. Se trata de principios que la Administración tributaria puede aplicar sin necesidad de acudir a un juez civil o mercantil. A nuestro juicio, ninguna de estas normas puede ser considerada una norma antielusión. En relación con el artículo 13 LGT, su función es la determinar si un supuesto real encaja en la hipótesis normativa, rectificando la calificación hecha por el contribuyente en el caso de no ser correcta, pero no tiene por finalidad combatir un supuesto elusivo. El artículo 16 LGT es, según nuestro entender, una cláusula antievasión, pues sus elementos no son constitutivos de elusión, sino de evasión. Por todo ello, las figuras establecidas en los artículos 13 y 16 LGT no tienen una finalidad de luchar contra la elusión fiscal, aunque se empleen para ella. Motivo por el cual nos mantenemos totalmente contrarios a que exista en nuestro ordenamiento tres normas generales antielusión, lo cuál sería del todo insólito desde una perspectiva comparada.

⁵ STC 23 de febrero de 1995 (rec. amparo n.º 709/91), ECLI:ES:TC:1995:50, F.J. 6º.

En segundo lugar, el artículo 15 LGT, que es la genuina cláusula antielusión. Este artículo regula la figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que sustituye al antiguo fraude de ley regulado en la LGT 1963. Su redacción actual incluye lo que sería una norma antielusión como norma de cierre del sistema para corregir aquellos negocios u operaciones aparentemente lícitos pero cuya finalidad es contraria a la pretendida en el sistema.

Una de las dificultades más destacables de las normas generales antielusión en el ordenamiento tributario español es que existe una difuminación entre la verdadera norma antielusión (art. 15 LGT) y las cláusulas que habilitan a la Administración tributaria para calificar los actos y negocios jurídicos conforme a su verdadera naturaleza (art. 13 y 16 LGT). Nuestros tribunales han aplicado -hasta hace unos años- de forma individualizada e indiferente estas normas, generando una enorme inseguridad jurídica y desdibujando los contornos entre ellas.

La elección entre estos tres instrumentos no es libérrima, no goza la Administración de una potestad discrecional, sino que su potestad es reglada y debe buscar en cada caso la solución justa en atención a los hechos presentes y a los principios generales del derecho⁶. En consecuencia, deviene necesario hacer un análisis sucinto de las tres normas, en aras de esclarecer y delimitar correctamente las mismas.

3.2.1. La calificación (art. 13 LGT)

El artículo 13 LGT se refiere a la calificación del hecho, acto o negocio realizado. Por ello, la facultad de calificación que ostenta la Administración puede servir sin dificultad para apreciar la verdadera naturaleza de los actos o negocios realizados. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, la calificación que se debe llevar a cabo ha de partir de los términos jurídicos establecidos en el derecho privado, constatando si la norma fiscal le da a ese concepto de derecho privado un matiz diferente (Palao Taboada, 2009, p. 60). Tratará de reconducir, en su caso, el acto o negocio realizado a alguna de las categorías tipificadas en la ley.

En ese orden de cosas, es necesario referenciar que el artículo 13 LGT impone a la Administración, a la hora de aplicar el instituto de la calificación, que prescinda de los efectos que pudieran afectar a la validez del negocio. Con ello está queriendo decir que la calificación tributaria es autónoma y los efectos no se extenderán más allá del marco tributario. Por lo que la Administración tributaria no puede invadir aquellas competencias que tiene reservadas el juez civil, como por ejemplo los defectos de invalidez.

⁶ Véase en este sentido la STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), ECLI:ES:TS:2020:2257, en cuyo F.D. 4º establece que “las instituciones no han sido creadas por el legislador de manera gratuita y, desde luego, no han sido puestas a disposición de los servidores públicos de manera libre o discrecional, sino solo en la medida en que se cumplan los requisitos establecidos en cada una de ellas. No son, en definitiva, intercambiables”. Idéntico pronunciamiento se encuentra en la STS de 7 de febrero de 2025 (rec. n.º 3319/2023), ECLI:ES:TS:2025:663, F.D. 3º; la STS de 23 de febrero de 2023 (rec. n.º 5730/2021), ECLI:ES:TS:2023:616, F.D. 5º; la STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1433/2018), ECLI:ES:TS:2020:2251, F.D. 4º, así como en la STS de 22 de julio de 2020 (rec. n.º 1432/2018), ECLI:ES:TS:2020:2721, F.D. 4º.

Del estudio del artículo 13 LGT se colige que el alcance de esta norma debe ser limitado. En puridad, partiendo de la celebración de un acto o negocio jurídico, se habilita a la Administración tributaria para poder recalificarlo prescindiendo de la forma dada por las partes, siempre y cuando la norma tributaria lo permita. Así pues, la actividad calificadora o recalificadora de la Administración no es en sí misma un instrumento de evitación de la elusión, aunque el uso normal de las potestades aplicativas del tributo pueda llevar a este efecto. Solo se puede hablar de una verdadera actuación administrativa frente a la elusión cuando el ordenamiento habilite una potestad específica para luchar contra este, como la contenida en el artículo 24 LGT 1963 y el artículo 15 LGT, las cuales responden a la tipología de cláusula general (García Novoa, 2005, p. 169).

3.2.2. La simulación (art. 16 LGT)

El principal problema de la simulación radica en que no existe un concepto único ni en nuestro derecho positivo ni en nuestra jurisprudencia. Sin perjuicio de ello, se suelen distinguir dos tipos de simulación: por un lado, la simulación absoluta, en la que se finge o simula un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro negocio⁷; por otro lado, la simulación relativa, se simula un negocio inexistente o falso que disfraza u oculta el negocio efectivamente realizado⁸ (Ferreiro Lapatza, 2001, p. 13).

La simulación se caracteriza por tener como finalidad engañar a terceros ocultando la realidad jurídica constituida por las partes. La causa expresada es falsa y la causa verdadera permanece oculta (García Berro, 2011, p. 337). Además, la simulación puede referirse tanto al tipo de negocio celebrado como a algunos de sus elementos (a modo de ejemplo: fecha, precio, identidad de los sujetos, etc.). La aplicación del artículo 16 LGT presupone la existencia de simulación, ya sea esta absoluta o relativa, correspondiendo a la Administración tributaria probar la concurrencia de los elementos que la conforman, a cuyos efectos el móvil fiscal no es más que otro posible indicio para tener en cuenta. Por todo ello, cuando en los negocios u operaciones realizados nada se falsea ni se oculta, derivando de estos los efectos que le son propios, el hecho de que se obtenga un determinado resultado económico global, incluido el ahorro fiscal, no puede derivar en la existencia de simulación (Ramírez Gómez, 2017)⁹.

La simulación se caracteriza por la existencia de una discordancia intencional y conscientemente preordenada por las partes intervinientes entre su voluntad real y la declaración negocial exteriorizada, con el propósito de generar una apariencia jurídica que encubra la verdadera intención de las partes. En la práctica, la aplicación

⁷ A modo de ejemplo: se finge o simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula.

⁸ A modo de ejemplo: a través de una venta a precio simbólico se pretende conseguir los mismos efectos que con una donación, pero sin estar sometido a tipos de gravamen tan superiores.

⁹ En este sentido, deviene necesario resaltar que el negocio simulado no debe confundirse con el negocio artificioso. A tal efecto, resulta de interés la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 18 de mayo de 2022 (rec. n.º 861/2021). A la vista de los hechos del caso, el TSJ considera que la actuación del recurrente no puede tacharse de simulación, pues los negocios que realizó no comportaron engaño u ocultación maliciosa de datos fiscales relevantes, no creó una apariencia jurídica. Motivo por el cual, el TSJ señala que, como mucho, podrían ser un indicio del "conflicto en la aplicación de la norma". Por todo ello, el TSJ estima el recurso contencioso-administrativo planteado y anula la incorrecta liquidación practicada por la Administración tributaria y la sentencia del Tribunal Económico-Administrativo Regional, pues, los hechos no eran constitutivos de simulación alguna.

del artículo 16 LGT irá acompañada de la incoación del correspondiente procedimiento sancionador, en atención a las posibles infracciones tributarias en que se hubiere incurrido. Ello tiene su justificación en que la ocultación, imprescindible para la existencia de simulación, determinará en la mayoría de los casos la aplicación de tipos infractores tipificados en la LGT. En este sentido, el artículo 184.2 LGT hace mención expresa a la ocultación (Zornoza Pérez, 2010, p. 575).

De su estudio, algunos autores como Pont Clemente consideran que la recepción de la simulación en la LGT ha engendrado un monstruo, contra la voluntad explícita del legislador, que ve la tacha de simulación por doquier ante la simple insinuación de un ahorro fiscal (Pont Clemente, 2006, pp. 174-175). Esta afirmación encuentra su justificación en la referencia genérica a la simulación efectuada en el artículo 16 LGT y en la línea jurisprudencial mayoritaria que ha conllevado una asimilación de la simulación relativa al conflicto en la aplicación de la norma, provocando que se aplique el artículo 16 LGT a todo tipo de conductas que infringen indirectamente la ley, cuya consecuencia ha conllevado que el artículo 15 LGT haya quedado inaplicado en multitud de ocasiones (Soler Roch, 2011, p. 179).

Por todo lo anteriormente expuesto, resulta sorprendente que, transcurridos más de 20 años desde la aprobación de la LGT y, tras las reformas que han tenido lugar, todavía no se haya conseguido delimitar con claridad esta figura. Es más, sus perfiles parecen ahora más difusos que nunca a la vista de lo expuesto, lo que afecta innegablemente a los principios de seguridad jurídica, legalidad e igualdad en la aplicación de la ley.

3.2.3. El conflicto en la aplicación de la norma (art. 15 LGT)

En el Anteproyecto de la LGT 2003, el artículo 15 LGT llevaba por título el “abuso en la aplicación de la norma tributaria”, aunque finalmente el término “abuso” fue sustituido por el de “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria, el cual, no ha quedado exento de críticas. Gran parte de la doctrina ha tildado la nomenclatura utilizada como inexpresiva e inadecuada, en tanto el término conflicto puede referirse a multitud de circunstancias y, muchas de ellas, pueden plantearse por motivos que nada tienen que ver con la elusión fiscal (Palao Taboada, 2003, p. 87). A nuestro juicio, el conflicto es un término excesivamente amplio e impreciso. Sería deseable que su denominación sea modificada por “normal general antielusión” o “norma general antiabuso”.

Con carácter general, las normas generales antielusión han sido objeto de numerosas críticas, fundamentalmente por la merma en la seguridad jurídica que su aplicación puede conllevar (García Novoa, 2004, p. 347). Tal reproche se fundamenta en la frecuente utilización, por parte del legislador, de fórmulas normativas carentes de la suficiente precisión técnica o basadas en conceptos jurídicos indeterminados. Esta indeterminación normativa otorga a la Administración tributaria un margen de actuación que puede derivar en una discrecionalidad excesiva, potencialmente incompatible con el principio de tipicidad en el ámbito tributario y con el derecho del contribuyente a una razonable previsibilidad en la aplicación de las normas fiscales.

Ahora bien, la indeterminación de los conceptos jurídicos no debe identificarse, en modo alguno, con una carencia de contenido normativo ni implica, por sí sola, una vulneración del principio de seguridad jurídica. No obstante, su utilización exige, por parte de los operadores jurídicos, un riguroso esfuerzo argumentativo que justifique de manera razonada su procedencia o improcedencia en cada caso concreto. Lejos de generar un vacío normativo susceptible de albergar cualquier decisión discrecional, la función positiva de los conceptos jurídicos indeterminados consiste precisamente en dotar a la norma de la flexibilidad necesaria para adaptarse a la complejidad del supuesto en cuestión, permitiendo así una aplicación más precisa y conforme con la finalidad y el espíritu del precepto, en línea con lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil. En consecuencia, la indeterminación de conceptos no debe concebirse como una fuente de inseguridad en sí misma, sino como un mecanismo técnico que posibilita una interpretación más ajustada y sustancialmente más justa de la norma jurídica (Pont Clemente, 2006, pp. 159 y 161). Lo cual debe ir inexorablemente unido a un desarrollo jurisprudencial coherente que dote de contenido a esos conceptos jurídicos indeterminados.

Habida cuenta de lo anterior, resulta necesario el análisis de los elementos constitutivos y característicos del artículo 15 LGT. Para que resulte de aplicación el artículo 15 LGT requiere que concurren cumulativamente estas dos circunstancias en los actos o negocios realizados: “a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

Por lo que se refiere al primero de estos elementos, el carácter notoriamente artificioso o impropio, cabe manifestar que la partícula disyuntiva «o» nos lleva a concluir que se trata de dos conceptos estrechamente vinculados pero distintos. El término “artificioso” se refiere a algo rebuscado y falto de naturalidad o sustancia, se trata de actos o negocios en los que la forma adquiere una importancia preponderante sobre el contenido sin que exista ocultación, ya que en este caso resultaría de aplicación el artículo 16 LGT. Respecto del término “impropio”, se quiere hacer referencia a un acto o negocio que es inadecuado o menos adecuado que otro para conseguir ese resultado, esto es, se trata de una forma alternativa a la usual o propia para conseguir el resultado previsto (Pérez Arraiz, 2004, p. 51).

En consecuencia, el elemento verdaderamente determinante es el medio jurídico empleado -esto es, el negocio jurídico- cuando se instrumentaliza en contra de su finalidad típica, despojándolo de su causa y configurándolo de forma artificiosa. Conviene destacar que la artificiosidad, en este contexto, no equivale a ocultación; en caso de concurrir esta última, resultaría procedente la aplicación del artículo 16 LGT. En la práctica, el propósito de eludir el impuesto se tiene que manifestar externamente y lo hará precisamente a través del carácter artificioso del negocio jurídico articulado. Ahora bien, que el conflicto en la aplicación de la norma se traduzca esencialmente en un problema de calificación jurídica, no habilita a la Administración tributaria para realizar dicha calificación de forma discrecional o arbitraria. Por el contrario, le incumbe la carga de acreditar los hechos relevantes y,

además, justificar con criterios objetivos la artificiosidad del negocio, desvirtuando así la calificación atribuida por el obligado tributario.

Expuesto lo anterior, deviene necesario ahora analizar el segundo de los elementos, no sin antes mencionar que en la mayoría de las normas generales antielusión de nuestro entorno, así como en la norma general antielusión establecida en el artículo 6 de la ATAD¹⁰ y en el artículo 29.9 del Modelo de Convenio de la OCDE, uno de los elementos más importantes para declarar el abuso o la elusión es que tenga como propósito principal o uno de los propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal. Sin embargo, el segundo de los elementos configuradores del artículo 15 LGT es que concurra una “ausencia de efectos jurídicos o económicos relevantes y distintos del ahorro fiscal”.

Con ello, a nuestro modo de ver, del tenor literal del precepto, el segundo requisito que ha de concurrir es puramente objetivo al establecer “efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”, pues no se tienen en cuenta los propósitos o motivos (elemento subjetivo). Esto es, para apreciar la existencia de artificiosidad como elemento determinante de la elusión, esta debe buscarse entre la realidad jurídica y los hechos, y no entre la realidad jurídica y las intenciones perseguidas por las partes¹¹. La decisión del legislador tributario de prescindir de un test de carácter subjetivo, optando en su lugar por un criterio objetivo, se revela como una decisión orientada a reforzar la seguridad jurídica del ordenamiento. Al centrar el análisis en los efectos económicos reales y en la sustancia económica de las operaciones realizadas por los contribuyentes, se evita incurrir en la complejidad inherente a la exploración de elementos intencionales o motivacionales subyacentes en la conducta del obligado tributario. Si se hubiese optado por un test basado en las intenciones o motivos (elemento subjetivo), esto hubiera dado lugar a una mayor indeterminación interpretativa, potencialmente lesiva para los principios de certeza y previsibilidad que deben presidir la aplicación del derecho financiero y tributario (Sevilla Bernabéu, 2023, p. 118).

4. Supuestos constitutivos de elusión fiscal en el ordenamiento tributario español

4.1. La necesidad de acudir a un procedimiento especial

El conflicto en la aplicación de la norma requiere de un procedimiento especial que se encuentra expresamente previsto en el art. 15.2 LGT, el cual condiciona la declaración de tal conflicto a la emisión previa de un informe favorable por parte de la Comisión Consultiva al que se refiere el artículo 159 LGT. Este último precepto delimita el ámbito de aplicación del artículo 15 LGT, circunscribiéndolo exclusivamente a las actuaciones desarrolladas por los órganos de inspección tributaria, quedando, por tanto, excluidos los procedimientos de gestión. En todo caso, el dictamen de la Comisión Consultiva reviste carácter preceptivo e

¹⁰ 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. Conocida internacionalmente como *Anti-Tax Avoidance Directive* (ATAD).

¹¹ En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal de Justicia de 20 de junio de 2013, caso *Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs contra Paul Newey* (C-653/11), ECLI:EU:C:2013:409, párr. 43-46.

imprescindible, constituyendo un requisito *sine qua non* para que pueda apreciarse válidamente la existencia de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Supuestamente, la conveniencia de que exista un expediente especial se justifica por la excepcionalidad de la figura y por la necesidad de que su aplicación se ocupen órganos especializados, con suficiente formación y experiencia (Villar Ezcurra, 2001, p. 64).

La Comisión Consultiva decidirá, en méritos del principio *audi alteram partem*, a la vista del informe del actuario y de las alegaciones del contribuyente sobre la declaración del conflicto de la norma. La Comisión Consultiva está constituida por cuatro miembros: dos representantes del órgano competente para contestar a las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como presidente; y por dos representantes de la Administración tributaria actuante, según lo previsto en el apartado 1 del artículo 159 LGT. Este artículo ha sido objeto de desarrollo reglamentario a través del artículo 194 del Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio).

El procedimiento que se sigue es que cuando el órgano de inspección competente, en el marco de un procedimiento de inspección en curso, considere que concurren indicios suficientes de que se dan las circunstancias previstas en el artículo 15 LGT, lo notificará al obligado tributario y le concederá un plazo de 15 días para presentar las alegaciones y/o pruebas que estime pertinentes. Una vez evacuadas dichas alegaciones y valorado el acervo probatorio aportado, el órgano de inspección elaborará un informe motivado sobre la eventual concurrencia de los presupuestos establecidos en el artículo 15 LGT. Si la conclusión del informe resultase afirmativa, se remitirá a la Comisión Consultiva el informe y los antecedentes para que esta se pronuncie al respecto de forma motivada. Durante este plazo se suspende el procedimiento de inspección según lo dispuesto en el artículo 150.3 d) de la LGT, al que se remite el apartado 3 del artículo 159 del mismo cuerpo legal.

La Comisión Consultiva dispondrá de un plazo máximo de tres meses, computado desde la recepción del informe y de los antecedentes, para emitir su dictamen, el cual revestirá carácter vinculante para el órgano de inspección¹². Si bien la Comisión Consultiva dispone de cierto margen para pronunciarse, en última instancia no puede reconsiderar lo que ha dicho la Inspección, por ello, tal y como está configurada, a nuestro juicio, la Comisión Consultiva es un trámite procedimental adicional cuya virtualidad real parece orientada más a dilatar temporalmente la aplicación del artículo 15 LGT que a garantizar un juicio técnico independiente. Además, existe una clara desigualdad entre las partes, en tanto que el informe de la Comisión no resulta susceptible de impugnación por parte del contribuyente, a pesar de haber sido emitido por un órgano cuya vinculación institucional con la Administración tributaria compromete su imparcialidad. En consecuencia, existe una falta de imparcialidad

¹² De forma excepcional se puede ampliar ese plazo de 3 meses mediante un acuerdo motivado, sin que dicha ampliación pueda exceder de 1 mes. Si transcurrido el plazo de 3 meses (o en su caso 4 meses) la Comisión Consultiva no emite el informe, la inspección no podrá continuar sus actuaciones en relación con los elementos de la obligación tributaria relacionados con los actos o negocios objeto del conflicto. No obstante, sí podrá continuar sus actuaciones con respecto a otros elementos.

manifiesta y un notorio desequilibrio entre las partes, cuyo perjudicado es el contribuyente.

Por todo ello, tal y como está configurado el procedimiento especial, no da cumplimiento a la -supuesta- finalidad garantista para la cual fue creado. Esta afirmación se vislumbra con claridad a partir del análisis de los informes publicados por la Comisión Consultiva, los cuales pasamos seguidamente a citar y examinar a grandes rasgos.

4.2. Informes de la Comisión Consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma

La Comisión Consultiva ha publicado 19 informes sobre la concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma. El primero de estos informes se publicó en septiembre de 2018, tras los casi 15 años que llevaba en vigor la LGT. Tras ello, tuvimos que esperar casi tres años para ser conocedores del siguiente informe, que se publicó en mayo de 2021. Pocos meses más tarde, la Comisión Consultiva publicó otros dos informes en relación con el conflicto en la aplicación de la norma, el tercer informe se hizo público en septiembre y el cuarto en diciembre de 2021. Posteriormente, durante el año 2022 se publicaron cinco informes, por lo que fue un año especialmente activo por lo que a esto respecta. Esa misma tendencia se mantuvo durante el año 2023, donde se publicaron otros 4 informes más. Ahora bien, el récord anual hasta el momento se estableció en 2024, donde se publicaron un total de 7 informes. Por último, respecto del año 2025, todavía no se ha publicado ninguno a tiempo presente -abril 2025-.

Hechas las anteriores referencias, del estudio detallado de los informes de la Comisión Consultiva apreciamos una disparidad de criterios seguidos a la hora de emitir estos informes. Motivo por el cual, hemos considerado oportuno dividirlos en tres grupos distintos que pasamos a mencionar, sintetizando aquello más relevante.

En el primero de estos grupos se encuentran los redactores de los informes n.º 1, 2, 4 y 8. En ellos se establece que el fraude de ley tributario se basa en el fraude de ley civil. Asimismo, entienden que el artículo 15 LGT es lo mismo que el fraude de ley regulado en la LGT 1963, es una norma que establece límites a la autonomía privada en el ámbito tributario, otorgando un instrumento a la Administración tributaria para reaccionar contra las planificaciones fiscales que atentan contra el principio de capacidad económica. En relación con los redactores de estos informes, señala Marín Benítez que “consideran que el concepto de abuso es previo, autónomo e independiente a la propia norma antiabuso aplicada y que esta puede ser aplicada a cualquier economía de opción que produzca resultados contrarios al principio de capacidad económica, con independencia de las circunstancias concurrentes en ella” (Martín Benítez, 2022).

El segundo grupo aglutina el mayor número de informes, en los que estarían los redactores de los informes n.º 3, 5, 6, 7, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19. Estos consideran que el conflicto en la aplicación de la norma es un “nuevo instrumento” a disposición

de la Administración tributaria, pero en última instancia no presenta características sustanciales que lo diferencien de su predecesor, el fraude de ley. Además, afirman que “existe una íntima relación entre los dos requisitos previstos legalmente como delimitadores de la figura del conflicto, que se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”. Consideran que el segundo de los requisitos establecidos en el artículo 15 LGT, esto es, “no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal”, es una manifestación del primer requisito y lo pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto”, cuando en ningún momento el artículo 15 LGT hace referencia a “propósito o motivos” sino a efectos.

El tercer grupo lo conformarían los redactores de los informes n.º 9 y 10. Estos informes constituyen una rara avis por la particularidad de los supuestos analizados, en tanto en cuanto el supuesto de hecho está constituido por un maremágnum de operaciones, por lo que resultará difícil que exista identidad sustancial con un supuesto futuro. A pesar de lo anterior, lo característico de estos informes es que realizan un compendio de los criterios sostenidos por los redactores de los dos grupos anteriores. En primer lugar, fundamentan su criterio en la misma línea que los informes n.º 1, 2, 4, 8 y 10, esto es, el fraude de ley tributario se basa en el fraude civil y, además, el artículo 15 LGT es lo mismo que el fraude LGT 1963. Sin embargo, tras referenciar esa criticable fundamentación, prosiguen poniendo de manifiesto que los dos requisitos previstos legalmente para la aplicación del artículo 15 LGT “se pueden compendiar en el “propósito de eludir el impuesto” a que se refería la figura del fraude de ley”.

En resumidas cuentas, todos los grupos de redactores adolecen en deficiencias técnicas y en una incorrecta interpretación de la norma general antielusión establecida en el artículo 15 LGT. Tras las críticas mencionadas a rasgos generales en cada uno de los grupos, consideramos que se debería seguir la siguiente interpretación:

- 1) Obviar la referencia al fraude de ley civil.
- 2) A pesar de que el antiguo artículo 24 LGT 1963 y el artículo 15 LGT pudiesen compartir la misma finalidad, esto es combatir contra la elusión fiscal, el nuevo precepto incorpora unas características propias y supera algunas deficiencias de su predecesor.
- 3) El artículo 15 LGT establece dos requisitos que han de concurrir de forma cumulativa para que resulte de aplicación, sin que puedan fundirse en uno solo, teniendo la Administración tributaria que acreditar debidamente la concurrencia de ambos.
- 4) El artículo 15 LGT no recoge el término “motivos o propósitos” sino el término “efectos”, por todo ello, la intención subjetiva del contribuyente para llevar a cabo una determinada operación o negocio está relegada a un segundo plano, lo verdaderamente relevante es el elemento objetivo.
- 5) El artículo 15 LGT recoge una serie de conceptos jurídicos indeterminados. Esta indeterminación legal se debe a que la realidad comprende una casuística inabarcable, ahora bien, requieren una interpretación correcta y una determinación aplicativa, atendiendo a las circunstancias y hechos del caso concreto. Sin embargo, esa interpretación no puede extenderse hasta el punto

de concederse un significado distinto, tal y como ha hecho la Comisión Consultiva en los informes n.º 3, 5, 6, 7, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 y 19, al considerar que para la aplicación del segundo de los requisitos se tienen en cuenta las razones o propósitos, en lugar de sus efectos.

En última instancia, a la vista de las deficiencias técnicas e interpretativas de la Comisión Consultiva en los diferentes informes, consideramos que, el procedimiento especial establecido en el artículo 15 LGT y el necesario informe preceptivo de la Comisión Consultiva, debe ser modificado para ofrecer una mayor seguridad jurídica.

4.3. Propuesta de reforma sobre la composición de la Comisión Consultiva y el procedimiento especial

Con el objetivo de reforzar las garantías jurídicas y asegurar una tutela más efectiva de los derechos del contribuyente, consideramos que la composición y regulación de la Comisión Consultiva debe corregirse. A tal fin, se estima conveniente considerar como modelo de referencia la normativa vigente en el ordenamiento jurídico francés, cuya regulación podría aportar elementos de mejora en términos de independencia, imparcialidad y eficacia procedimental¹³. En Francia el Comité para la resolución de posibles supuestos constitutivos de elusión fiscal está compuesto por diferentes miembros de distintas esferas, concretamente el Comité incluye “un consejero de Estado, presidente; un asesor del Tribunal de Casación; un abogado con experiencia en derecho tributario; un asesor principal del Tribunal de Cuentas; un notario; un contador público; y un profesor universitario con un título en derecho o economía”¹⁴. Tanto los miembros del Comité como los suplentes son designados por el ministro encargado del presupuesto a propuesta del Consejo Nacional de la Abogacía en el caso de los abogados, del Consejo Superior del Notariado en el caso de los notarios y del Consejo Superior del Colegio de Censores Jurados de Cuentas para el contador público¹⁵.

Asimismo, cualquier miembro del Comité debe informar al presidente de los intereses que tuvo durante los dos años anteriores a su nombramiento; las funciones que ejerció en el desarrollo de una actividad económica o financiera antes de su nombramiento; así como cualquier mandato que haya ejercido en el seno de una entidad jurídica durante los dos años anteriores a su nombramiento¹⁶. Ningún miembro del Comité podrá deliberar sobre un asunto en el que él o, en su caso, la entidad jurídica en la que ha ejercido algún tipo de función o mandato en los dos años anteriores tenga o haya tenido interés durante el mismo periodo¹⁷.

Con la propuesta de que la Comisión Consultiva esté formada por diferentes miembros que representen distintas esferas perseguimos hacer efectiva la garantía de independencia, pues en la composición actual queda demostrado que existe una clara desigualdad entre las partes. En este sentido, proponemos que la Comisión

¹³ La composición del Comité fue establecida a través del Bulletin Officiel des Finances Publiques de 31 de enero de 2020 (BOI-CF-IOR-30-30).

¹⁴ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 20.

¹⁵ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 30.

¹⁶ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 80.

¹⁷ BOI-CF-IOR-30-30, párr. 100.

Consultiva esté formada por cinco miembros: el/la presidente/a de la Comisión será el/la presidente/a del Consejo de Defensa del Contribuyente, un/a inspector/a de la Administración tributaria, un/a magistrado/a de la sala de lo contencioso del Tribunal Supremo, un/a catedrático/a de Derecho Financiero y Tributario, y un/a abogado/a y/o asesor/a economista con dilatada experiencia -más de 10 años- (Sevilla Bernabéu, 2023, pp. 170-171).

Además, consideramos imprescindible que el contribuyente pueda recurrir la decisión de la Comisión Consultiva en el caso de no estar conforme, pues esa posibilidad no existe en la regulación actual. El plazo que la Comisión Consultiva debería tener para resolver la posible concurrencia del conflicto en la aplicación de la norma será de 2 meses, siendo vinculante para el órgano inspector. Junto a ello, consideramos que Comisión Consultiva además de entrar a valorar la concurrencia de un posible supuesto elusivo, podría a su vez pronunciarse sobre las consecuencias que derivarían de su calificación. De esta forma, se reduciría la inseguridad jurídica de los contribuyentes y se limitaría la potestad discrecional de la Administración tributaria a la hora de establecer las consecuencias, coadyuvando a una mayor seguridad jurídica. A mayor abundamiento, se debería modificar el tenor literal del artículo 194.6 del Real Decreto 1065/2017, de 27 de julio, debiendo dar publicidad a todos los informes emitidos por la Comisión consultiva, tanto en los que concurra la aplicación del artículo 15 LGT, como aquellos en los que se considera que las circunstancias analizadas no son constitutivas de elusión fiscal.

La propuesta de modificación de la composición de la Comisión Consultiva y las modificaciones sugeridas en torno al procedimiento especial, permitirían reforzar de manera sustantiva la garantía de independencia en su actuación. Ello contribuiría, a su vez, a elevar el grado de confianza de los contribuyentes en la actuación administrativa, a restaurar el equilibrio procesal entre las partes intervinientes y, en definitiva, a dotar de una mayor seguridad jurídica a un ámbito -el del conflicto en la aplicación de la norma- particularmente necesitado de certezas dentro del ordenamiento tributario.

5. Sancionabilidad administrativa y ¿penal? de la elusión fiscal

La posibilidad de castigar la elusión, bien mediante una sanción administrativa o mediante una sanción penal, ha sido un problema controvertido sobre el que sigue habiendo una considerable confusión.

La redacción originaria del artículo 15.3 LGT establecía "sin que proceda la imposición de sanciones". No obstante, ese tenor literal fue suprimido con la reforma operada por la Ley 34/2015. Este cambio normativo tiene por objeto posibilitar la imposición de dichas sanciones cuando concurren las circunstancias establecidas en el artículo 206 bis LGT. Los fundamentos que justificaron la reforma del precepto se centraron, primordialmente, en la necesidad de habilitar la imposición de sanciones en aquellos supuestos en los que los actos o negocios jurídicos constitutivos del conflicto en la aplicación de la norma se ejecuten con una finalidad defraudatoria. No obstante, la procedencia de la sanción tributaria no se extenderá a todos los supuestos de conflicto, sino exclusivamente a aquellos en los que los actos o negocios presenten

una “igualdad sustancial” con otros respecto de los cuales la Comisión Consultiva ya se hubiese pronunciado con anterioridad, y siempre que concurra alguna de las conductas tipificadas como infracción tributaria en el artículo 206 bis LGT. La finalidad última de esta previsión normativa es evitar la impunidad de determinadas actuaciones que ya han sido calificadas como artificiosas, sin que en modo alguno puedan ampararse bajo la figura legítima de la economía de opción (Montero Domínguez, 2015, pp. 77-81).

Ahora bien, de tal regulación se aprecian algunos visos de inconstitucionalidad. Concretamente, el hecho de que la infracción sea complementada por un criterio interpretativo de la Comisión Consultiva infringe el principio de legalidad en su dimensión de reserva legal, pues dicho criterio no tiene rango normativo alguno (Navarro Schiappacasse, 2019, p. 155). Asimismo, la “igualdad sustancial” es un concepto jurídico indeterminado y parece que el legislador concede a la Administración su determinación, pues discrecionalmente apreciará en cada supuesto particular este elemento, sin que el contribuyente pueda tener certezas de si su conducta es o no constitutiva de infracción. En consecuencia, a nuestro modo de ver, se infringen los principios de certeza y seguridad jurídica; y, además, tampoco se cumple con el criterio establecido por el TJUE para poder sancionar las prácticas abusivas, en tanto prevé que la regulación sobre las sanciones se sustente sobre “una base legal clara y exenta de ambigüedades”. Por todo ello, abogamos por una reforma de los artículos mencionados, con la intención última de que esta regulación no atente contra principios constitucionales y tampoco contra la doctrina del TJUE.

Si bien de lo anteriormente expuesto se desprende que la elusión fiscal puede ser sancionada en sede administrativa -aunque su regulación debe ser objeto de reforma-, resulta pertinente plantearse si la elusión fiscal puede, asimismo, ser susceptible de sanción en el ámbito penal.

El artículo 305 del Código Penal tipifica los delitos contra la Hacienda Pública, incluyendo dentro de su ámbito de aplicación la obtención indebida de beneficios fiscales. La norma penal establece que dicha conducta adquiere relevancia penal únicamente cuando el importe de los beneficios fiscales indebidamente obtenidos excede de 120.000 euros. En consecuencia, cuando la cuantía defraudada no supera dicho umbral, no se deriva responsabilidad penal alguna; no obstante, en caso de superarlo, el sujeto infractor puede ser sancionado con una multa y con pena privativa de libertad de 1 a 5 años (salvo en los casos del artículo 305.4 CP). Además, el artículo 305bis del Código Penal, establece un tipo agravado de delito contra la Hacienda Pública referidos a los fraudes de especial gravedad, elevando la pena de prisión hasta un máximo de 6 años.

Expuesto lo anterior, consideramos que para que concurra la aplicación del delito fiscal no basta con eludir el pago del tributo, sino que la elusión del pago sea una verdadera defraudación, lo que implica necesariamente la concurrencia de elementos como el engaño o la ocultación. En este sentido, la línea divisoria de la punibilidad debe situarse a partir de la simulación, sin que tengan consecuencias penales aquellas prácticas elusivas en las que no existe ocultación o falseamiento.

6. La lucha contra la elusión fiscal en la Comunidad Valenciana

Tras el estudio de la elusión fiscal desde un plano eminentemente nacional, poniendo de manifiesto las principales críticas que se suscitan y trayendo a colación propuestas de reforma que coadyuven a una mayor seguridad jurídica, resulta oportuno -por el ámbito competencial en el que se circunscribe esta revista- hacer una mención a la lucha contra la elusión fiscal y la evasión fiscal en la Comunidad Valenciana.

En este sentido, cabe destacar que la lucha contra estas prácticas es una prioridad política en esta comunidad autónoma. De hecho, la actuación de la Agencia Tributaria Valenciana contra estas prácticas le permitió recuperar 144 millones de euros en 2024, lo que supone cerca de 3,5 millones más que en el ejercicio 2023¹⁸.

Además, recientemente, mediante la resolución de 6 de marzo de 2025, se ha aprobado el Plan plurianual de gestión de la Agencia Tributaria Valenciana para el período 2025-2028¹⁹ y, entre sus objetivos estratégicos, está “la lucha contra el fraude y la evasión fiscal”. Junto a ello, en otra resolución de idéntica fecha, por la que se aprueban las directrices del Plan de control tributario de la Generalitat de 2025, se especifica que esa lucha debe hacerse desde una triple perspectiva: prevención, control y cooperación²⁰, las cuales procedemos a mencionar sucintamente.

La lucha contra estas prácticas debe comenzar con una labor preventiva, centrada en la mejora de los servicios de información y asistencia tributaria, con el objetivo de facilitar el cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes. En esta línea, uno de los pilares estratégicos de la Agencia Tributaria Valenciana es precisamente fomentar el cumplimiento voluntario a través de la asistencia e información a los contribuyentes. Sin perjuicio de esta labor preventiva, también pone énfasis en el control tributario mediante actuaciones de comprobación e investigación de las potenciales prácticas elusivas y evasivas. A este respecto, la función del control tributario persigue, fundamentalmente, la detección de comportamientos tendentes a la ocultación de hechos imposables o a la reducción indebida de las bases imposables, ya sea mediante la infravaloración patrimonial, la aplicación improcedente de beneficios fiscales o la utilización incorrecta de los elementos cuantitativos del tributo. Esta estrategia de control, concebida de forma coordinada, compromete de manera transversal a todos los órganos y unidades que conforman la estructura organizativa de la Agencia Tributaria Valenciana.

Por todo lo expuesto, y a modo de conclusión final, resulta imperativo que la lucha contra la elusión fiscal se erija como una prioridad política a todos los niveles, habida cuenta de las graves consecuencias que generan para nuestro ordenamiento. Estas prácticas atentan contra los principios fundamentales de justicia y equidad en la distribución de la carga fiscal, trasladando el peso del sostenimiento del gasto público hacia los contribuyentes más responsables que sí cumplen con sus obligaciones o, en su defecto, provocando una merma recaudatoria que puede traducirse en una limitación de los recursos públicos disponibles para la reducción de las desigualdades

¹⁸ <https://comunica.gva.es/es/detalle?id=389934960&site=373422916>

¹⁹ https://dogv.gva.es/datos/2025/03/10/pdf/2025_5104_es.pdf

²⁰ https://dogv.gva.es/datos/2025/03/12/pdf/2025_5661_es.pdf

sociales y la materialización progresiva de los derechos económicos, sociales y culturales.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. "La evasión legal impositiva". *Revista de Economía Política*. 1970, núm. 56, pp. 7-41.

CIPOLLINA, Silvia. "Elusione fiscale". *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*. 1988, núm. 1, pp. 122-137.

DELGADO PACHECO, Abelardo. "La aplicación jurisprudencial de los nuevos conceptos en materia de abuso: perspectiva española", En: *Abuso y planificación fiscal internacional: una perspectiva jurídica, económica y ética*. Juan Arrieta Martínez De Pisón; Félix Daniel Martínez Laguna (dirs.). Pamplona: Aranzadi, 2022.

FERREIRO LAPATZA, Juan José. "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal". *Quincena Fiscal*. 2001, núm. 8, pp. 9-24.

GARCÍA BERRO, Florián. "Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario". En: *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF*, Doc. núm. 12, 2011.

GARCÍA BERRO, Florián. "Seguridad jurídica y confusión de cláusulas generales antiabuso (simulación, conflicto y alternativas legítimas de tributación)". En: *Seguridad jurídica y derecho tributario: presente y futuro*. Jorge Martín López; Begoña Pérez Bernabéu, (dirs.). Pamplona: Aranzadi, 2019.

GARCÍA NOVOA, César. "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español". *Themis: Revista de Derecho*. 2005, núm. 51, pp. 159-169.

GARCÍA NOVOA, César. *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia*. Pamplona: Aranzadi, 2001.

GONZÁLEZ, SÁNCHEZ, Manuel. *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*. Salamanca: Ediciones Plaza Universitaria, 1993.

LARRAZ, José. *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Madrid: Revista de Derecho Privado, 1952.

MARÍN BENÍTEZ, Gloria. "Reflexiones al hilo de los informes de la Comisión consultiva sobre el conflicto en la aplicación de la norma". *Fiscal blog*, 2022.

MARTÍN QUERALT, Juan. "Prólogo". En: *El problema del fraude a la ley en derecho tributario*. María Luisa Carrasquer Clarí (autor). Valencia, Tirant lo Blanch, 2002.

MONTERO DOMÍNGUEZ, Antonio. *La reforma de la Ley General Tributaria: la última evolución y adaptación del derecho tributario general: comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de setiembre, de Modificación Parcial de la Ley 58/2003, de 17 de setiembre, Valencia*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2015.

NAVARRO SCHIAPPACASSE, María Pilar. "La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos". *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*. 2019, núm. 432, pp. 147-186.

PALAO TABOADA, Carlos. "La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria". *Revista de Contabilidad y Tributación*. 2003, núm. 248, pp. 71-96.

PALAO TABOADA, Carlos. *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova, 2009.

PÉREZ ARRAIZ, Javier. "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT". *Nueva fiscalidad*. 2004, núm. 9, pp. 24-64.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc. *La economía de opción*. Madrid: Marcial Pons, 2006.

RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. "La simulación en el ámbito tributario: estado de la cuestión en la doctrina y la jurisprudencia reciente". *Quincena Fiscal*. 2017, núm. 8, pp. 149-182.

ROSEMBUJ, Tulio. *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1ª ed., 1994.

SEVILLA BERNABÉU, Benjamín. *La elusión fiscal*. Pamplona: Aranzadi, 2023.

SOLER ROCH, María Teresa. "Las normas antiabuso generales y especiales". En: *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros, IEF*, Doc. núm. 12, 2011.

VÁZQUEZ TAÍN, Miguel Anxo. "Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea". *Administración & ciudadanía: revista da Escola Galega de Administración Pública*, 2015, vol. 10, núm. 1, pp. 93-112.

VILLAR EZCURRA, Marta. "Elusión fiscal: la experiencia de España", *Ciencia e Técnica Fiscal*, 2001, núm. 404, pp. 51-59.

ZORNOZA PÉREZ, Juan; BÁEZ, MORENO, Andrés. "Chapter 33: Spain". En: *GAARs-A Key Element of Tax Systems in the Post-Beps World*. Michael Lang, Jeffrey Owens,

Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer (eds.). Amsterdam: IBFD, 2016, pp. pp. 655-682.

ZORNOZA PÉREZ, Juan. "La simulación en Derecho tributario". En: *Tratado sobre la Ley General Tributaria, Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Juan Arrieta Martínez De Pisón, Miguel Ángel Collado Yurrita, Juan Zornoza Pérez (dirs.). Pamplona: Aranzadi, 2010, Tomo I, pp. 553-579.

JURISPRUDENCIA

STC de 26 de noviembre de 1984 (rec. n.º 575/1983), ECLI:ES:TC:1984:110.

STS de 30 de mayo de 2011 (rec. n.º 1061/2007), ECLI:ES:TS:2011:4147.

STC 23 de febrero de 1995 (rec. amparo n.º 709/91), ECLI:ES:TC:1995:50.

STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1429/2018), ECLI:ES:TS:2020:2257.

STS de 7 de febrero de 2025 (rec. n.º 3319/2023), ECLI:ES:TS:2025:663.

STS de 23 de febrero de 2023 (rec. n.º 5730/2021), ECLI:ES:TS:2023:616.

STS de 2 de julio de 2020 (rec. n.º 1433/2018), ECLI:ES:TS:2020:2251.

STS de 22 de julio de 2020 (rec. n.º 1432/2018), ECLI:ES:TS:2020:2721.