

Límites entre el ahorro fiscal y la defraudación punible: las actuaciones en *fraude a la ley tributaria**

*Silvina Bacigalupo***

RESUMEN. En toda Europa y particularmente en España la mejor doctrina ha observado la creciente y preocupante tendencia jurisprudencial a confundir los casos de fraude de ley tributarios con la simulación explicitada en el tipo penal objetivo del delito fiscal, y todo evidenciando una clara tendencia a privilegiar los intereses financieros de la hacienda pública por sobre los principios de un derecho penal tributario de inspiración democrática. Afortunadamente, la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, supo restablecer la racionalidad dogmática perdida por medio del citado pronunciamiento, el que aparece con gran trascendencia tanto doctrinal como práctica. En el presente artículo, la autora analiza los extremos técnicos de dicho fallo y sus implicaciones dogmáticas a fin de esclarecer definitivamente si ciertos comportamientos calificables como fraude de ley tributarios se subsumen bajo el tipo penal del delito fiscal o si, por el contrario, dicha subsunción lesiona el principio de legalidad por suponer una analogía *in malam partem*.

PALABRAS CLAVE. Delito fiscal. Fraude. Simulación.

ABSTRACT. Throughout Europe and in particular in Spain, scholars have noticed growing and disturbing case-law which confuses cases of tax fraud with the simulation provided for in the objective description of the tax crimes, showing a clear trend to benefit the financial interests of the Public Treasury over the principles of modern Criminal Law, inspired by the principle of democracy. Fortunately, the decision of the Spanish

* Este trabajo fue admitido y designado evaluador idóneo por resolución del Consejo de Redacción del día 23 de abril de 2009. En concordancia con la evaluación favorable, por acta del 11 de agosto de 2009, el Consejo de Redacción resolvió su incorporación en este número de la Revista de Derecho de la Universidad Católica del Uruguay.

** Catedrática de Derecho Penal. Universidad Autónoma de Madrid.

Constitutional Tribunal n.º 120/2005 of May 10, which had a great impact both among scholars and in daily practice, reestablished the apparently lost dogmatic rationality. In the present article, the author analyzes the technical aspects of the decision, as well as its dogmatic implications, in order to clarify whether certain behaviors qualified as tax fraud fall within the scope of the description of the tax crime or, on the contrary, such analogy implies a violation of the principle of legality, as may be qualified as an analogy **in malam partem**.

KEY WORDS. Tax crime. Fraud. Misrepresentation.

SUMARIO: **1.** Introducción. **2.** Delito fiscal como ley penal en blanco. **3.** Fraude de ley - Economía de opción - Simulación. **3.1.** Fraude de ley - Economía de opción. **3.2.** El negocio simulado. **4.** Conclusiones.

1.

INTRODUCCIÓN

Desde la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 1991, que condenó por delito fiscal un fraude de ley cometido por unos vinateros de La Rioja que habían interpuesto, entre la bodega y el minorista, una sociedad propia que hacía las veces de mayorista o distribuidora para conseguir ahorro fiscal, fueron muchas las críticas que la doctrina¹ ha dirigido a aquella corriente jurisprudencial que identifica los casos de fraude de ley

¹ M. BAJO, *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978, p. 558. M. BAJO y S. BACIGALUPO, *Derecho penal económico*, Madrid, 2001, p. 277. I. BERDUGO DE LA TORRE y J. C. FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994, pp. 66 s. R. FALCÓN Y TELLA, “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6 CC”, en *Quincena Fiscal* 17/1995; también en *Revista Técnica Tributaria* n.º 31; el mismo, “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura”, en *Quincena Fiscal* 18/1995; el mismo, “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afecten a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, en *Quincena Fiscal* 10/1999; el mismo, “El expediente fiscal de fraude a la ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica”, en *Quincena Fiscal* 21/2002; el mismo, “El Anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición del tributo, carga de la prueba y fraude a la ley”, en *Quincena Fiscal* 6-7/2003. J. J. FERREIRO LAPATZA, “Economía de opción, fraude a la ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal* 8/2001; también en *Revista Técnica Tributaria* 52 (2001); el mismo, “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, en *Quincena Fiscal* 11/2003, pp. 9 ss. C. GARCÍA NOVOA, “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria”, en *Quincena Fiscal* 8/2003, p. 9 ss. L. GRACIA MARTÍN, *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito del art. 349 del CP español*, Zaragoza, 1986, pp. 75 ss. F. PÉREZ ROYO, *Delitos e infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986, p. 89. K. TIEDEMANN, *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität 1, Allgemeine Teil*, 1976, pp. 180 ss. J. VOGEL, “Fraude de ley, abuso de derecho y negocio ficticio en derecho penal europeo”, en L. ARROYO y K. TIEDEMANN, *Estudios de derecho penal económico*, Universidad Castilla-La Mancha, 1994, pp. 317 ss.

con la simulación, lo que produce una jurisprudencia² verdaderamente preocupante y cada vez más lejana de un derecho penal liberal moderno. Pareciera que el derecho penal acude en defensa de los intereses financieros de la hacienda pública invirtiendo los principios básicos, de modo que se debilitan el principio de legalidad, el de mínima intervención, la presunción de inocencia y la teoría de las pruebas ilícitamente obtenidas, entre otros.³

La reciente sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, viene a atajar este camino y a dar un vuelco significativo en esta problemática que tiene, sin lugar a dudas, una enorme trascendencia tanto doctrinal como práctica: el fraude de ley en el ámbito tributario y los presupuestos de la tipicidad del delito fiscal. No es posible —no puede ser objeto del presente trabajo— abordar aquí toda la discusión doctrinal tributaria en torno a la problemática del fraude de ley tributaria, que plantea numerosos problemas.⁴ Aquí nos limitaremos y trataremos de determinar si ciertos comportamientos calificables como fraude de ley tributarios se subsumen en el tipo penal del delito fiscal o si, por el contrario, dicha subsunción lesiona el principio de legalidad por suponer una analogía *in malam partem*.

El Tribunal Constitucional ha entendido en la sentencia 120/2004,⁵ de 10 de mayo, que la figura del fraude de ley tributaria no da lugar a la tipicidad por delito fiscal, basándose en los siguientes argumentos:

² SSTS 15 de julio del 2002, 30 de abril del 2003, 28 de noviembre del 2003, 4 de diciembre del 2003, 14 de julio del 2004 y 19 de mayo del 2005, entre las más recientes.

³ Alude recientemente a todos estos temas en relación con el delito fiscal J. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, Barcelona, 2005, pp. 9 s.

⁴ Entre los muchos temas que se plantean: la relación entre el derecho tributario y el derecho privado (artículo 6 CC); la solución legal: fraude ley-normas generales antifraude; necesidad o no de la punibilidad del fraude a la ley; etc. Véase extensamente C. PALAO TABOADA, “La norma anti-elusión del proyecto de la nueva Ley General Tributaria”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF 66/2003, p. 79; el mismo, “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude de ley tributaria”, en *Crónica Tributaria*, 98/2001, p. 136.

⁵ STC 120/2005, de 10 de mayo (FJ 3.º, 4.º): “[...] resulta discutible esta cuestión. La norma sobre el fraude a la ley que excluye la posibilidad de sanción administrativa supone que la Administración no está autorizada a sancionar en tales casos, pero no que no lo estén los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal” (FJ 3.º).

No existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude a la ley tributaria y su atipicidad penal.

Lo que hay que determinar es si la propia figura del fraude de ley excluye la posibilidad de apreciar la concurrencia de determinados elementos típicos integrantes del delito contra la hacienda pública actualmente penado en el artículo 305 CP.

El concepto de fraude de ley no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.4 CCiv, a cuyo tenor “los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario al él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

Conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 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 se hubiere tratado de eludir”. Como ya dijimos, en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8, “el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios a él, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico”, y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de ley es, pues, siempre el mismo, y únicamente varía en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce,

1. La apreciación de delito fiscal en casos de negocios realizados en fraude a la ley tributaria vulnera el derecho fundamental a la legalidad penal.
2. El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley del artículo 6.4 CC. El concepto de fraude de ley es siempre el mismo; únicamente varía en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas

las llamadas respectivamente *norma de cobertura* y *norma defraudada* o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.

Sentado lo anterior, procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término *fraude* como acompañante a la expresión *de ley* acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante *rodeo* o *contorneo* legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal, y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el artículo 6.4 del Código Civil contemple para el supuesto de actos realizados en fraude de ley es, simplemente, la aplicación a estos actos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada *norma de cobertura*, o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

Las anteriores consideraciones conducen a que, para resolver si en el presente caso se ha producido o no una vulneración del derecho del actor a la legalidad penal por motivo de la utilización por la Audiencia Provincial del concepto de fraude de ley tributaria, necesariamente deba plantearse con carácter previo la cuestión de si dicha noción resulta o no compatible con el mencionado derecho. Pues bien: a esta cuestión ya se dio respuesta negativa en la STC 75/1984, de 27 de junio, FJ 5 y 6, al afirmar que, siendo el indicado derecho una “garantía de la libertad de los ciudadanos [...] no tolera [...] la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que solo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica [...] pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal”. Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el artículo 25.1 CE.

Los términos generales en que nos expresamos en dicha resolución no ofrecen lugar a dudas, pese a la muy diferente naturaleza del supuesto de hecho allí examinado, respecto de la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley. En consecuencia, no puede compartirse el criterio expresado por el abogado del Estado en el sentido de que la calificación de *fraude de ley tributaria* dada por la Sentencia recurrida al comportamiento del recurrente resulta constitucionalmente irrelevante. Por el contrario, importa, y mucho, la alteración operada por el órgano judicial ad quem al modificar la calificación de los hechos realizada por las acusaciones a título de *negocio simulado* por la de *fraude de ley tributaria*, toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista. En este mismo sentido, aunque en un contexto diferente, ya declaramos en la STC 48/1993, de 8 de febrero, FJ 3, que “si la Sentencia admite que no hubo simulación en el contrato, ello hace dialécticamente difícil una apreciación de fraude”. Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados no solo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (artículos 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la ley 25/1995; artículos 15 y 16 de la ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación.

respectivamente *norma de cobertura* y *norma defraudada* o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas pese a que es aplicable la segunda.

3. El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos.
4. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).
5. En concreto, el fraude de ley tributario se traduce en la realización de un comportamiento que persigue el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu.
6. No existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que —muy al contrario— la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse como estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal.
7. No hay una violación directa del ordenamiento jurídico que por ello hubiera de calificarse per se de infracción tributaria o delito fiscal: la merma de ingresos a la hacienda pública no es requisito suficiente para considerar cometido un delito fiscal.
8. No es posible incriminar las conductas de fraude a la ley.
9. Por último, en el FJ 5.º, señala que en el fraude de ley, al contrario que en la simulación, no concurre el elemento subjetivo propio de la defraudación tributaria —“esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello”—, sin que baste para la existencia del delito o infracción tributaria la existencia de un perjuicio o merma de los ingresos de la hacienda pública.

Por el contrario, la jurisprudencia de la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo ha mantenido de forma constante⁶ la relevancia en el derecho penal del fraude a la ley tributaria si se alcanza la cuantía de lo defraudado del delito fiscal. Dicha tesis se lleva a cabo

⁶ Véase, entre las más recientes, SSTS 30 de abril de 1999 (Pte. Conde-Pumpido Tourón), 26 de julio de 1999 (Pte. Delgado García), 15 de julio del 2002 (Pte. Perfecto Andrés Ibáñez), 28 de noviembre del 2003 (Pte. Conde-Pumpido Tourón), 19 de mayo del 2005 (Pte. Martín Pallín). En sentido contrario, una jurisprudencia menor ha sostenido sin embargo que, cuando no hay ocultación del hecho imponible —aunque este tenga lugar en fraude de ley—, no cabe hablar de defraudación en el sentido de delito fiscal. Véase SAP Badajoz (sección 1.ª) de 16 enero de 1997, SAP Madrid (sección 2.ª) de 19 febrero del 2002.

sobre la base de la siguiente argumentación: todos los negocios en fraude de ley son considerados —aunque no lo sean para la ley tributaria— negocios simulados y todo negocio simulado es constitutivo de defraudación punible. Dicho con otras palabras: el fraude a la ley tributaria no exime de delito fiscal.⁷

La problemática planteada de hasta qué punto determinadas conductas de economía fiscal pueden ser constitutivas de delito fiscal requiere, por un lado, tener presente la estructura típica del delito fiscal y, por otro, la incidencia de la normativa tributaria en la configuración del tipo del delito fiscal.

2.

DELITO FISCAL COMO LEY PENAL EN BLANCO⁸

La conducta típica del delito fiscal del artículo 305 CP consiste, como es sabido, en defraudar, por acción u omisión, a la hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones en especie o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre y cuando la cuantía de la cuota defraudada exceda de 120.000 euros.⁹

El delito fiscal presenta un aspecto dogmático insoslayable. El contenido de ilicitud del delito fiscal está constituido por la infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado mediante el pago de tributos.¹⁰ En el delito fiscal ese determinado mandato de acción —cuya infracción da lugar a la defraudación, es decir, a la tipicidad de la conducta— no viene expresado en la ley penal. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un determinado *hecho imponible* que da lugar a un determinado *obligado tributario* al *pago de un tributo*. Ninguna de estas dos cuestiones, ni la relativa al sujeto ni la referente al objeto material del delito, se encuentra expresada, como

⁷ Textualmente, STS 28 de febrero del 2003.

⁸ Solamente se trata de una exposición muy sintética de la problemática. Véase, extensamente, M. BAJO y S. BACIGALUPO, *Delitos contra la hacienda pública*, Madrid, 2000, pp. 55 ss.

⁹ La cuantía de la defraudación en el delito fiscal fue modificada por la ley orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, de Código Penal, y pasa a ser de 120.000 euros a partir del 1 de octubre de 2004, momento de entrada en vigor de la LO 15/2003 (disposición final quinta).

¹⁰ E. BACIGALUPO, *Curso de derecho penal económico*, Madrid, 1998, p. 216.

se dijo, en la ley penal. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una *ley penal en blanco*.¹¹

Ello significa que para poder determinar la tipicidad del delito fiscal y afirmar la infracción de la norma es necesario remitirse a la ley tributaria en la que se especifica el hecho imponible que en concreto genera el tributo y da lugar al nacimiento del deber fiscal.

De tal manera, la regulación fiscal del fraude de ley tiene una incidencia *directa* sobre el ámbito de la tipicidad del delito fiscal. La remisión a las normas tributarias no solo afecta la cuantía de lo defraudado, sino otros múltiples aspectos. Para interpretar todos estos conceptos, y en definitiva el tipo del artículo 305 CP, es preciso establecer qué exige el *deber fiscal* cuya infracción es punible o, dicho con otras palabras, cuál es el comportamiento debido, pues de la mayor o menor amplitud del mandato fiscal depende a su vez la mayor o menor amplitud del tipo penal.¹²

3.

FRAUDE DE LEY - ECONOMÍA DE OPCIÓN - SIMULACIÓN

Por tanto, si la cuestión es determinar hasta qué punto podrían ser típicas opciones de economía fiscal o, dicho con otras palabras, hasta qué punto la utilización de alternativas legales más favorables al patrimonio del contribuyente pueden ser calificadas como fraude de

¹¹ Ibídem; el mismo, "Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco", AP 1994-1, pp. 449 ss. J. SILVA SÁNCHEZ, P. MOLINS y J. MELERO, "El delito fiscal ante el 'Estatuto del Contribuyente'", en *Revista Técnica Tributaria* 44/99, pp. 81 s. La teoría utiliza el concepto de *ley penal en blanco* en referencia a los casos en que la prohibición o el mandato de acción se encuentra en disposiciones distintas de la que contiene la amenaza penal. En el mismo sentido se expresa también la jurisprudencia del Tribunal Supremo de 20 de septiembre de 1990: "[...] son leyes penales en blanco aquellas cuyo supuesto de hecho debe ser completado por otra norma producida por una fuente jurídica legítima". Asimismo, el Tribunal Constitucional ha tenido numerosas ocasiones para pronunciarse sobre la constitucionalidad de las leyes penales. Así señaló, por ejemplo, en la STC 127/1990: "[...] es compatible con la Constitución la utilización y aplicación judicial de las leyes penales en blanco, siempre que se dé la suficiente concreción para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisada en el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite, resultando así salvaguardada la función de garantía del tipo con la posibilidad de conocimiento de la actuación penalmente conminada y que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal, que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada sentencia 122/1987, se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisa, con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite". Véase, entre otras, también, SSTC 45/1989, 127/1990, 341/1993, 327/1993, 62/1997.

¹² BACIGALUPO, o. cit., p. 211.

ley y, consiguientemente, si un fraude de ley en sentido estricto sería subsumible bajo el tipo penal del artículo 305, se requiere una delimitación conceptual de la figura del fraude a la ley. Esta delimitación ha de hacerse forzosamente por referencia, de un lado, a la simulación y, de otro, a la economía de opción.¹³

La exposición de motivos de la ley 58/2004, de 17 de diciembre, señala:

[...] en la Sección 3.ª, relativa a la “interpretación, calificación e integración de las normas tributarias”, se incorpora el precepto que regula la calificación de las obligaciones tributarias y se revisa en profundidad la regulación del fraude de ley que se sustituye por la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, que pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria.

En este sentido, el nuevo artículo 15 LGT sustituye la regulación del fraude a la ley tributaria (anterior artículo 24 LGT)¹⁴ por la llamada *cláusula antiabuso*, que denomina como “conflicto en la aplicación de la ley tributaria”. Esta norma dispone:

Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

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

2. Para que la administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesaria el previo informe favorable de la comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora sin que proceda imposición de sanciones.

Por otro lado, es necesario tener en cuenta también —a fin de distinguir el fraude de ley— la regulación sobre el negocio simulado y sus consecuencias jurídicas. Este se encuentra regulado de la siguiente manera:

¹³ FERREIRO LAPATZA, “Economía de opción...”, o. cit., p. 17.

¹⁴ Artículo 24 LGT; ley 25/1995, de 20 de julio, “1. Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible”.

Artículo 16. Simulación:

1. En los actos o negocios en los que exista simulación el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
2. La existencia de simulación se declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros *efectos que los exclusivamente tributarios*.
3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirá los intereses de demora y, en su caso, la *sanción pertinente*.

3.1. FRAUDE DE LEY Y ECONOMÍA DE OPCIÓN

Se dice que un hecho se realiza en *fraude de ley* cuando se produce un resultado contrario a la ley, pero amparado por otra disposición de finalidad diferente. De este modo, se requiere el concurso de dos normas: la norma defraudada, que es la destinada a regular el supuesto, y la norma de cobertura, en la que se pretende apoyar el acto.¹⁵

Piénsese, por ejemplo, en la domiciliación del sujeto pasivo de la obligación tributaria en un lugar geográfico mejor tratado fiscalmente; la transmisión de la propiedad mediante la constitución e inmediata disolución de una sociedad; la transmisión de una propiedad que genera plusvalía interponiendo otra compraventa intermedia con un comprador que compensa aquella con una minusvalía; conversión de un acreedor en accionista de la sociedad deudora mediante ampliación de capital; constituir un sociedad entre padre e hijo con el fin de hacer más barata fiscalmente la futura herencia a su fallecimiento, etc. Que en estos casos se elude el pago de tributos es indudable. La pregunta, sin embargo, ha de formularse en el sentido de si tal forma de evasión o elusión constituye también defraudación, *engaño* en el sentido del delito fiscal del artículo 305 CP.

En realidad, en los supuestos de *fraude a la ley*, el perjuicio que pudiera sobrevenir a la Hacienda Pública no es consecuencia del engaño construido por el contribuyente, sino de una deficiencia de técnica legislativa.¹⁶ Ni la hacienda pública incurre en error alguno, ni el contribuyente realiza maniobra alguna idónea para producir tal efecto, y puede, incluso, obrar con la total transparencia que se invoca la norma de cobertura. La ausencia de una relación causal entre la argucia del administrado y el posible error en que podría incurrir la

¹⁵ M. BAJO, *Derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*, Madrid, 1978, p. 558. K. TIEDEMANN, "Subventionsbetrug", en *ZStW* 86/1974, pp. 916 ss.; el mismo, "Wirtschaftsstrafrecht - Einführung und Übersicht", en *JuS* 1989, p. 696; KREKELER, TIEDEMANN, ULSENHEIMER y WEIMANN, *Handwörterbuch des Wirtschafts und Steuerstrafrechts* (voz: "Umgehung"), p. 1; K. TIEDEMANN, *Lecciones de derecho penal económico (comunitario, español, alemán)*, pp. 162 ss. SCHÖNKE y SCHRÖDER, *StGB*, § 264, nm 46.

¹⁶ M. BAJO y S. BACIGALUPO, *Derecho penal económico*, o. cit., p. 227; los mismos, *Delitos contra la hacienda pública*, o. cit., pp. 56 s.

hacienda o perjuicio hace que el comportamiento no pueda considerarse como forma de defraudación.

Esta interpretación coincide, además, con las necesidades político-criminales que reclaman, a lo sumo, la aplicación de la norma eludida con el fraude de ley (artículo 6.4 CC.), pero nunca la reacción penal por ausencia, normalmente, del desvalor de acción en la conducta.

Al lado del fraude de ley se encuentra también la *economía de opción*, que se produce cuando la conducta puede subsumirse en diferentes normas y el contribuyente elige aquella que le sea más económica. En este último abanico de supuestos la ley no responde con sanciones. Admite la opción que realice el contribuyente. De esta manera la economía de opción se encuentra permitida por el ordenamiento jurídico y reconocida como acto jurídico lícito por el Tribunal Constitucional, según el ello supone “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”.¹⁷ Se ha sostenido en relación con la economía de opción:

[...] la Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previniendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con respecto a los principios constitucionales (v.gr. seguridad jurídica, art. 9, capacidad económica, art. 31, y legalidad, art. 25).

Es decir que en el fraude de ley existe, en cierta medida, una *laguna en la ley*¹⁸ o, en todo caso, una mala formulación de la regulación legal respecto de su tenor literal, que es utilizada en contra de su finalidad. El error se encuentra pues en el legislador, de cuya técnica legislativa dependerá la cantidad de casos en fraude de ley que se puedan presentar: cuanto más detallada sea la regulación, mayor será el número de casos que permitan rodear la ley.¹⁹ Por tanto, dentro de las actuaciones lícitas y libres, en la elección y realización de un negocio, acto, contrato u operación económica válido, lícito y real, es jurídicamente intachable tal conducta aunque tenga por finalidad un resultado equivalente de menor o nula carga

¹⁷ STC 46/2000, de 17 de febrero.

¹⁸ K. TIEDEMANN, “Der Strafschutz der Finanzinteressen der Europäischen Gemeinschaft”, en *N/W* 36/1990, p. 2226. FALCÓN Y TELLA, o. cit., p. 9; el mismo, “El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura”, en *Quincena Fiscal* 18/1995, p. 9. En sentido similar, FERREIRO LAPATZA, “Economía de opción...”, o. cit., p. 9. En sentido contrario, PALAO TABOADA, “La norma anti-elusión...”, o. cit., p. 79.

¹⁹ TIEDEMANN, “Der Strafschutz...”, o. cit., p. 2226.

fiscal. La economía de opción se coloca en el límite del hacer válido y libre en el campo de los tributos.²⁰

Por el contrario, sostiene Palao Taboada²¹ que “en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la defraudada”; “la norma existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo [...] el legislador *sí quisiera* gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas”.

Coincido con las conclusiones del Tribunal Constitucional en la sentencia 120/2005, en que ni en el fraude de ley ni en las actuaciones que responden a una economía de opción existe ningún acto ilícito: no hay conducta fraudulenta. La conducta de quien actúa en fraude de ley consiste en realizar un hecho imponible de una norma tributaria, si bien materialmente el hecho realizado no se corresponde con la razón del gravamen de acuerdo con la ratio de la norma. Pero no por ello se puede afirmar que el hecho realizado sea ilícito. En dicho comportamiento no hay ningún tipo de ocultación del hecho imponible por parte del obligado tributario. Coincido con Silva Sánchez en que resulta una contradicción afirmar que el fraude de ley debe sancionarse como delito fiscal y, a la vez, reconocer que dichos supuestos constituyen “ilícitos atípicos”.²² Si son ilícitos atípicos, son hechos a los que les falta la tipicidad, por lo que su punibilidad supone incurrir en una analogía *in malam partem*, dado que en última instancia se reconoce que el supuesto de hecho realizado no se subsume ni en la norma tributaria, ni en —consecuentemente— en la norma penal, pero es un supuesto que puede ser considerado análogo a otras normas tributarias que imponen la tributación del hecho imponible, por lo que resulta sancionable.²³

Por tanto, sancionar supuestos en fraude a la ley tributaria como delito fiscal constituye una aplicación analógica de la ley y una vulneración del principio de legalidad. En este sentido, la sentencia 120/2005 va aún más allá al sostener que lo que no es constitutivo de infracción tributaria no puede ser constitutivo de delito, de manera tal que no respetar el principio de subsidiaridad, aunque este no tenga rango constitucional, puede dar lugar a la vulneración del principio de legalidad y tener trascendencia constitucional.

Sin embargo, se ha sostenido en la jurisprudencia —como hemos señalado— que la exclusión de sanción puede referirse a la sanción administrativa, pero que ello no implica

²⁰ FERREIRO LAPATZA, “El abuso...”, o. cit., p. 9.

²¹ PALAO TABOADA, “La norma anti-elusión...”, o. cit., p.79; el mismo, “Algunos problemas...”, o. cit., p. 136.

²² SILVA SÁNCHEZ, o. cit., p. 38. M. ATIENZA y RUIZ MANERO, *Ilícitos atípicos*, Madrid, 2000, pp. 27 ss.

²³ FALCÓN Y TELLA, “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II)”, o. cit., p. 9. SILVA SÁNCHEZ, o. cit., pp. 39, 49.

la exclusión de sanción penal.²⁴ También lo sostiene inicialmente la STC 120/2005 (FJ 4.º), aunque se desdice más adelante (FJ 6.º).²⁵ Realmente, ello resulta absurdo y además radicalmente incompatible con el principio de intervención mínima propio del derecho penal.²⁶ Esta consecuencia surge por la propia concepción del delito fiscal como ley penal en blanco. Como hemos señalado, la remisión a las normas tributarias no solo afecta a la cuantía de lo defraudado, sino otros múltiples aspectos. Para interpretar todos estos conceptos, y en definitiva el tipo del artículo 305 CP, es preciso establecer *qué exige el deber fiscal* cuya infracción es punible o, dicho con otras palabras, *cuál es el comportamiento debido*, pues de la mayor o menor amplitud del mandato fiscal depende a su vez la mayor o menor amplitud del tipo penal.²⁷ Desde esta perspectiva, ello también es sostenible respecto de los complementos normativos fiscales.²⁸ Por tanto, el carácter más favorable de una ley con relación a otra se mide no solo por la menor o mayor gravedad de la consecuencia jurídica, sino también por la menor amplitud del tipo penal; es decir, por la menor reducción de la libertad que genera un tipo penal menos amplio.

Por consiguiente, si la actuación en fraude de ley es lícita —pues, no hay ni declaraciones incompletas ni incorrectas—, no puede ser constitutiva ni de infracción administrativa ni de delito.²⁹

El delito fiscal no se comete porque se ha realizado un negocio en fraude a la ley tributaria o un acto en economía de opción, sino solo cuando las acciones realizadas con ocasión de la realización de la operación constituyen una defraudación en el sentido de la norma penal.³⁰

²⁴ SSTS 15 de julio del 2002, 28 noviembre del 2003, 19 de mayo del 2005; SAP Barcelona de 18 de marzo de 1999.

²⁵ “[...] si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a la atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre infracción tributaria y el delito fiscal y, habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria [...]”.

²⁶ También en este sentido, R. FALCÓN Y TELLA, “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, en *Quincena Fiscal* 10/1999, p. 7.

²⁷ BACIGALUPO, o. cit. p. 216.

²⁸ SSTS 8 de noviembre 1963, 25 de septiembre 1985, 13 de junio de 1990.

²⁹ En el mismo sentido, SILVA SÁNCHEZ, o. cit., p. 32. K. TIEDEMANN, en *Strafgesetzbuch - Leipziger Kommentar*, § 264, NM 99; el mismo, *Lecciones de derecho penal económico*, o. cit., pp. 164 s. L. RODRÍGUEZ RAMOS, *Secundariedad del derecho penal económico*, Madrid, 2001, p. 39. J. A. CHOCLÁN MONTALVO, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, pp. 198, 200.

³⁰ En igual sentido, C. PALAO TABOADA, “Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal”, 2005 (manuscrito), p. 28.

3.2. NEGOCIO SIMULADO

En ocasiones se confunde el fraude de ley con los *actos o negocios simulados* en los que el sujeto, ausente otra norma que le diera cobertura, simplemente falsea la realidad para que con tal simulación se le aplique una norma que no le corresponde ni por su letra ni por su fin. Es evidente que estos casos entran de lleno dentro del artículo 305 del Código Penal.

La simulación “designa una situación jurídica imaginaria, desmentida por un análisis profundo de la hipótesis”.³¹

La simulación se da cuando, bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, se oculta otro propósito negocial, sea el de no celebrar negocio alguno (simulación absoluta), sea el de celebrar otro distinto al aparentado (simulación relativa). En la simulación el fin típico diverge de la causa concreta o propósito práctico de las partes, que pretenden crear una mera apariencia. Existe, pues, una discordancia consciente o una contradicción entre la declaración externa (simulada) y la interna (manifestada entre los intervinientes en el negocio);³² así, mientras que en la simulación absoluta la declaración falsa encubre la carencia de causa, en la simulación relativa encubre otro negocio distinto pero que sí tiene causa verdadera (el negocio disimulado).

De este modo, pueden distinguirse tres elementos en la simulación:

1. El *acuerdo simulatorio* entre las partes o entre el declarante y el destinatario de la declaración en negocios unilaterales recepticios; este acuerdo de simular es lo que hace que sea falsa la causa declarada en el negocio simulado, pero también puede afectar, en su caso, al negocio disimulado, tiñéndolo de ilicitud cuando la finalidad pretendida fuese ilícita.
2. La *intención disimulada*, solo conocida por quienes toman parte en el acuerdo simulado.
3. La *expresión simulada*, esto es, el negocio o la declaración de voluntad exteriorizados o aparentados frente a terceros.

De todo ello parece desprenderse que en toda simulación hay una cierta *finalidad de engañar* o, dicho con otras palabras, de ocultar la verdadera causa del negocio celebrado a las partes ajenas a él, aunque sea sin finalidad de dañar o incluso con un fin lícito (legítimas

³¹ J. GHESTIN, G. GOUBEUX y M. FABRE-MAGNAN, *Traité de droit civil*, 4.^a ed., 1994, p. 830.

³² S. SALVADOR CODERCH y J. SILVA SÁNCHEZ, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, Barcelona, 1999, p.29. En pp. 29 ss. Véase exposición sobre las tesis del voluntarismo y declaracionismo en derecho civil.

razones de discreción).³³ No obstante, lo normal es que con ella se pretenda defraudar a terceros o eludir la aplicación de normas imperativas.

La *jurisprudencia del Tribunal Supremo*³⁴ establece los mismos requisitos:

1. la ficción de un contrato en realidad inauténtico, al que falta la causa jurídica; otorgar un contrato con negocio sin existencia real alguna (simulación absoluta) o bien con ocultación del contrato verdadero (simulación relativa);
2. con la intención finalísticamente dirigida a originar un perjuicio a tercera persona distinta de las que intervinieron en el contrato;
3. y producción de un perjuicio concreto y conocido;
4. y —desde el punto de vista de la culpabilidad— la conciencia y voluntad libre de la simulación realizada, de la que debe derivarse con toda claridad la existencia de un ánimo tendencial dirigido a causar un perjuicio patrimonial que ha de redundar en beneficio del sujeto activo de la acción.

Entre las siguientes sentencias, el Tribunal supremo ha señalado en la STS de 28 de noviembre del 2003 que en la simulación “se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad comercial, solo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley”, mientras que, prosigue la sentencia:

[...] el fraude de ley es una forma de “fílicito atípico”, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (“de cobertura”), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. En el fraude de ley concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad como referencia, con los que se opera tácitamente amparando el comportamiento empírico en la norma de cobertura.

La simulación no es objeto de un tratamiento autónomo en el Código Civil, que tan solo se refiere de forma directa a ella en algunas disposiciones concretas. No obstante,

³³ En sentido contrario, han señalado SALVADOR CODERCH y SILVA SÁNCHEZ (o. cit., p. 39 ss.) que esta opinión de la doctrina causalista y jurisprudencia constituye una versión radical y resulta excesiva, pues hay numerosos supuestos de contratos simulados en que sus autores no pretenden engañar a nadie: ventas con ocultación parcial del precio, fiducias de gestión, etc. No obstante, el primer ejemplo señalado —ocultación parcial del precio—, en todo caso, es una ocultación que influye en el hecho imponible y sí dicha ocultación puede dar lugar, a mi entender, a un delito fiscal.

³⁴ Así: SSTS 12 de julio de 1992, 18 de febrero y 30 de marzo de 1991, 12 de marzo de 1992, 4 de junio de 1993, 20 de octubre de 1997, 6 de marzo del 2002, 4 de junio del 2002, 18 de julio del 2002, 4 de junio del 2004, 11 de abril del 2005.

parece claro que, puesto que los negocios simulados son negocios causalmente defectuosos, su régimen jurídico general se deriva de lo previsto en el Código Civil sobre los *vicios de la causa*. Así, los negocios *simulados absolutamente* son radicalmente nulos por carencia o falsedad de la causa (artículos 1261 y 1275 CCiv) y los *simulados relativamente* también por ser falsa su causa aparente, y sin perjuicio de que oculten otro negocio con causa verdadera y lícita (artículo 1276 CCiv): “La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a su nulidad, si no se probase que están fundados en otra verdadera y lícita”.³⁵

El artículo 1277 CCiv sienta la presunción *iuris tantum* de que todo negocio jurídico tiene una causa, de modo que quien pretenda lo contrario debe probarlo.³⁶ Claro que el problema de la prueba de la simulación puede ser muy difícil. Es habitual que cuando existe un contrato simulado las partes plasmen por escrito su *contradeclaración*, por lo general en un documento privado en que consta el verdadero negocio jurídico que se ha pretendido ocultar. Es importante señalar que tampoco es posible alegar aquí como prueba de la simulación ninguna *presunción de hecho o indicios* (artículo 1253 CCiv) que permita desvirtuar el negocio jurídico que se plasmó en los dos contratos. En el ámbito penal la prueba de indicios también puede ser valorada y tenida en cuenta como prueba de cargo, pero debe ajustarse a unas exigencias muy precisas establecidas por el Tribunal Supremo en constante jurisprudencia. En este sentido, el Tribunal Supremo reitera, en virtud de la jurisprudencia de la propia Sala de lo Penal y del Tribunal Constitucional, las exigencias que deben cumplirse para que la *prueba de presunciones o indicios* tenga virtualidad como prueba de cargo. Uno de los requisitos en que la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo viene insistiendo permanentemente³⁷ es la *existencia de pluralidad de indicios inequívocos*. En este sentido, también el Tribunal Constitucional ha precisado que, si bien el derecho de presunción de inocencia no se opone a que la convicción judicial en un proceso penal se pueda formar sobre la base de una prueba de indicios, dicha actividad probatoria debe reunir una serie de requisitos: la prueba indiciaria ha de partir de hechos plenamente probados y los hechos constitutivos de delito deben deducirse de esos indicios (hechos completamente probados) a través de un proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano, explicitado en la sentencia condenatoria.³⁸

³⁵ Véase, en sentido contrario, SALVADOR CODERCH y SILVA SÁNCHEZ, o. cit., p. 44, quienes concluyen desde su punto de partida que el tipo genérico de la simulación negocial se expresa mejor en el artículo 1.281, en relación con el 1.255 del CCiv, que en sus artículos 1.276 y 1.301, en los que la doctrina española de los últimos treinta años ha residenciado la figura.

³⁶ SSTS 11.2.1992, 11.6.1992, entre muchas otras.

³⁷ SSTS 16.10.1998, 26.1.1998, 26.2.1998, 15.11.1999, entre muchas otras.

³⁸ SSTC 174/85, 175/85, 160/88, 111/90, 348/93, 62/94, 78/94, 244/94, 182/95, 24/97, 68/98.

Por consiguiente, es evidente, que existe una diferencia sustancial entre *fraude de ley* y *economía de opción y simulación*: mientras que la actuación en fraude de ley y la actuación en economía de opción no constituyen infracción ni delito, la simulación supone —en todo caso— una infracción a la ley tributaria y, por consiguiente, si supera la cuantía de lo defraudado, puede dar lugar a un delito fiscal.³⁹

4.

CONCLUSIONES

Si la remisión al deber fiscal es lo que permite determinar el marco del injusto penal, de lo expuesto se pueden formular las siguientes conclusiones:

- La mera omisión de pago *no* constituye delito fiscal. Debe existir defraudación en el sentido penal.
- En el fraude a la ley *no* hay omisión de declaración del hecho imponible —no hay una declaración incorrecta ni incompleta—, ni hay elusión del pago: hay hecho imponible y hay pago, pero por un hecho que podría o debía haberse calificado de otro modo.
- El hecho imponible o se realiza o no se realiza; en el supuesto del fraude de ley no se ha realizado un hecho imponible distinto al declarado⁴⁰ y, por tanto, no se puede producir ningún resultado contrario a la ley tributaria. Se trata de un supuesto en que, en todo caso, puede existir una laguna legal.
- Sancionar el fraude a la ley tributaria como delito fiscal es contrario al principio de legalidad (artículo 25.1 CE): la aplicación de la norma eludida se realiza mediante una analogía *in malam partem*, prohibida en todo el derecho sancionador.
- El delito fiscal debe entrañar simulación —ocultación del hecho imponible—; inveracidad en la declaración de los hechos - engaño: simulación no es fraude a la ley.

³⁹ H.-G. MEINE, “Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung”, en *Wistra* 3/1992, p. 84.

⁴⁰ En sentido contrario, PALAO TABOADA, “La norma anti-elusión...”, o. cit., p. 79, quien sostiene que el fraude a la ley “no consiste simplemente en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo mediante procedimientos que el Derecho no admite porque constituyen una infracción indirecta de las normas jurídicas”.

- Si el fraude de ley no da lugar a ninguna infracción administrativa tributaria ni da lugar a sanción, en ningún caso puede dar lugar a una sanción penal; se lesionaría el principio político-criminal de intervención mínima.
- Se trata, por tanto, de determinar si las declaraciones del contribuyente han sido completas y veraces y, con ello, permiten que la Administración tributaria las compruebe. Las declaraciones en fraude de ley son veraces: se declara el hecho imponible y se lo subsume a una norma tributaria. La Administración tiene, luego, la posibilidad de comprobar si dicha subsunción es correcta. Si no lo es: la ley tributaria le permite recalificar el hecho.
- El tipo objetivo del delito fiscal se realiza cuando hay declaraciones incorrectas o incompletas del hecho imponible que permiten la elusión del pago de tributos.
- La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 establece correctamente que es obligada la diferencia que se impone entre la simulación y el fraude, no porque se entrometa en cuestiones definitivas que solo competen a los tribunales ordinarios, sino porque señala que, si se ha declarado probado que no hay simulación, no puede haber defraudación, aunque existiera un fraude de ley.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO GALLO, J., “La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal”, en *La Ley* n.º 6291, 2005.
- ARGÜELLES PINTOS, J., “Comentario al art. 15 de la LGT”, en R. HUESCA BOADILLA (coord.), *Comentarios a la Nueva Ley General Tributaria*, Barcelona, Aranzadi, 2004.
- ARIAS CAÑETE, M., “Fraude de ley y economía de opción”, en *Estudios de derecho tributario* VI, IEF, 1979.
- EARIAS VLASCO, J., “Fraude a la ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000”, en *Quincena Fiscal* 7/2001.
- ATIENZA, M., y RUIZ MANERO, *Ilícitos atípicos*, Madrid, 2000.
- BÁEZ MORENO, A., “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia de Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, en *Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 250 (2004).
- BACIGALUPO, E., *Principios de derecho penal. Parte general*, Madrid, 4.ª ed., 1997.
- “Sobre la problemática constitucional de las leyes penales en blanco”, en *AP* 1994-1.
- BAJO, M., y S. BACIGALUPO, *Delitos contra la hacienda pública*, Madrid, 2000.
- *Derecho penal económico*, Madrid, 2001.
- BERDUGO DE LA TORRE, I., y J. C. FERRÉ OLIVÉ, *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994.
- CANARIS, C.-W., *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*, Berlín, 1983.
- CARRASQUER CLARI, M. L., *El problema del fraude a la ley en el derecho tributario*, Valencia, 2003.
- CHOCLÁN MONTALVO, J. A., “Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal. (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)”, en *La Ley* n.º 6296, 2005.
- *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Barcelona, 2003.
- “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal”, en *AJA* n.º 551, 31 de octubre del 2002.
- CLAUSEN, U., “Struktur und Rechtsfolgen des Paragraphs 42 AO”, en *Der Betrieb* 30/2003.

- CROSS GARRIDO, J., “El fraude de ley en el ámbito tributario”, en *Impuestos* 7/1998.
- DAVID, C., “L’abus de droit en Allemagne, en France, en Italia, aux Pays-Bas et au Royaume-Uni”, en *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1993, I.
- DÍEZ-PICAZO Y PONCE DE LEÓN, L., “El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil y el problema de sus recíprocas relaciones”, en *Documentación Jurídica*, 1974, pp. 1329 ss.
- FALCÓN Y TELLA, R., “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6 CC”, en *Quincena Fiscal* 17/1995; también en *Revista Técnica Tributaria* n.º 31.
- “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura”, en *Quincena Fiscal* 18/1995.
- “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afecten a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, en *Quincena Fiscal* 10/1999.
- “El expediente fiscal de fraude a la ley: un procedimiento que no existe, pero se aplica”, en *Quincena Fiscal* 21/2002.
- “El Anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición del tributo, carga de la prueba y fraude a la ley”, en *Quincena Fiscal* 6-7/2003.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., “Economía de opción, fraude a la ley, sanciones y delito fiscal”, en *Quincena Fiscal* 8/2001; también en *Revista Técnica Tributaria* n.º 52 (2001).
- “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de Ley General Tributaria”, en *Quincena Fiscal* 11/2003.
- FISCHER, P., “Substanz und Form-oder: “Das Steuergesetz kann nicht umgangen werden”, en *StuW* 1/1995.
- “Die Umgehung des Steuergesetzes”, en *DB* 1996.
- “Geltungsanspruch des Steuergesetzes, Steuerumgehung und wirtschaftliche oder sonst beachtliche ausbesteuerliche Gründe”, en *FR* 23/2001.
- FRANZEN, GAST Y JOECKS, *Steuerstrafrecht*, 4.ª ed., Múnich, 1996.
- GARCÍA NOVOA, C., “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria”, en *Quincena Fiscal* 8/2003.
- GARCÍA NOVOA, C., Y A. LÓPEZ DÍAZ (coord.), *Temas de derecho penal tributario*, Madrid.

- GRACIA MARTÍN, L., *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito del art. 349 del CP español*, Zaragoza, 1986.
- HERRERO DE EGAÑA, D., y J. M. ESPINOSA DE LOS MONTEROS, “La conformación artificial de la realidad en el ámbito tributario: ¿Por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?”, en *AJA*, año XIII, n.º 593.
- IRUZUBIETA FERNÁNDEZ, R., *El abuso del derecho y el fraude a la ley en el derecho del trabajo*, Madrid, 1989.
- KOTTKE, K., “Das unechte Tatbestandsmerkmal des ungewöhnlichen Weges in Paragraph 42 der Abgabenordnung”, en *BB* 18/1983.
- KRAFT, G., “Schlussfolgerungen aus der BFH-Rechtsprechung zur Abgrenzung von Paragraph 42 AO von den Paragraphen 7 ff. AStG aus der Sicht der internationalen Steuerberatung”, en *Internationales Steuerrecht (IStR)* 4/1993.
- LÓPEZ MOLINO, A. M., “Los negocios en fraude de la ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (art. 24, 25 y 28 LGT)”, en *Crónica Tributaria* 85/1998.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., “El negocio en fraude de ley tributaria”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, septiembre del 2000.
- MATEU DE ROS, R., “Economía de opción, negocio indirecto y fraude a la ley tras la reforma de 1995 de la Ley General Tributaria”, en *Gaceta Fiscal* 147/1996.
- MEINE, H.-G., “Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung”, en *Wistra* 20/1992.
- MORILLO MÉNDEZ, A., *Las sanciones tributarias*, Valencia, 1996
- PALAO TABOADA, C., “Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal”.
- “La norma anti-elusión del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, 248/2003.
- “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, en *Crónica Tributaria* 98/2001.
- “El atolladero del fraude a la ley tributaria”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 209-210 (2000).
- “¿Existe el fraude a la ley tributaria?”, en *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, n.º 182 (1998).
- “Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en el Derecho tributario)”, en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid* 1/1997 (*La vinculación del juez al derecho*).

- “Notas a la Ley 25/1995 (II)”, en *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 255 (1996).
- “Economía y derecho en la aplicación de las leyes tributarias”, en *Crónica Tributaria* 73/1995.
- “El fraude a la ley en derecho tributario”, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 63 (1966)
- PAULIK, H., “Steuereinsparung und Steuerumgehung”, en *StbJb* 1963/64.
- *Lehrbuch des Allgemeinen Steuerrechts*, 3.ª ed., Berlín, 1977.
- PÉREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el derecho tributario*, Valencia, 1996.
- PÉREZ DE AYALA Y LÓPEZ DE AYALA, J. L., “El nuevo artículo 15 de la Ley General Tributaria”, en i. MARTÍN DÉGANO, G. MENÉNDEZ GARCÍA y A. VAQUERA GARCÍA (coord.), *Estudios de derecho financiero y tributario en homenaje al profesor Calvo Ortega*, t. 1, Madrid, 2005.
- PÉREZ ROYO, F., “Analogía y fraude de ley en la LGT”, en *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*, Madrid, IEF, 1991.
- “Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria”, en *Homenaje a Fernando Saiz de Bujanda*, vol. I, Madrid, 1991.
- “El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España. (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude a la ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)”, en *La Ley*, n.º 6281, 2005.
- *Delitos e infracciones en materia tributaria*, Madrid, 1986.
- PISTONE, P., *Abusso del diritto ed elusione fiscale*, Papua, 1995.
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., *El principio non bis in idem en el ámbito tributario. Aspectos sustantivos y procedimentales*, Madrid.
- ROSENBUJ, T., *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, 1996.
- *El fraude a la ley fiscal y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Madrid, 1994.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y G. SEITZ, “Fraude a la ley”, en *Estudios Financieros* 257-258.
- RUIZ ZAPATERO, G. G., “Cuatro casos sobre negocio indirecto y fraude a la ley en el ámbito tributario (I)”, en *Carta tributaria (monografías)*, n.º 280, 1997.
- SILVA SÁNCHEZ, J., *El nuevo escenario del delito fiscal*, Barcelona, 2005.
- SILVA SÁNCHEZ, J., y P. SALVADOR CODERCH, *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, Madrid, 1999.

- SILVA SÁNCHEZ, J., P. MOLINS y J. MELERO, “El delito fiscal ante el ‘Estatuto del Contribuyente’”, en *Revista Técnica Tributaria* 44/99,
- SIMÓN ACOSTA, E., “El abuso de la norma tributaria”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 568, 6 de marzo del 2003.
- “Fraude de ley y bonos austriacos”, en *Jurisprudencia Tributaria* 8/2001.
- TIEDEMANN, K., *Wirtschaftsstrafrecht und Wirtschaftskriminalität, 1, Allgemeiner Teil*, Reinbek bei Hamburg, 1976.
- *Lecciones de derecho penal económico (comunitario, español, alemán)*, Barcelona, 1993.
- “Der Strafschutz der Finanzinteressen der Europäischen Gemeinschaft”, en *NJW* 1990, 2226 ss.
- en *Strafgesetzbuch. Leipziger Kommentar*, 18, Berlín y Nueva York, Lieferung, 1979.
- TIPKE, K., y H. W. KRUSE, *Kommentar zur AO (Abgabenordnung) und FGO (Finanzgerichtsordnung)*, t. I, 16.ª ed., Colonia, 2003.
- RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del derecho penal económico*, Madrid, 2001.
- ULMER, E., “Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung”, en *DStZ* 12/1986.
- ULSENHEIMER, K., “Zur Problematik der überlangen Verfahrensdauer und richterlichen Aufklärungspflicht im Strafprozess sowie zur Frage der Steuerhinterziehung durch Steuerumgehung”, en *Wistra* 1983.
- VOGEL, K., “Steuerumgehung nach innerrechtlichem Recht und nach Abkommensrecht”, en *StuW* 4/1985.
- “Fraude de ley, abuso de derecho y negocio ficticio en derecho penal europeo”, en L. ARROYO y K. TIEDEMANN, *Estudios de derecho penal económico*, Universidad Castilla-La Mancha, 1994.
- ZORNOZA PÉREZ, J., “Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria”, en M. CORCOY BIDASOLO (dir.), *Derecho penal de la empresa*, Pamplona, 2001.
- “La simulación en el derecho tributario”, en *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 2000.