

FCO. JAVIER ALONSO MADRIGAL*Profesor de Derecho Financiero y Tributario***FCO. JAVIER GÓMEZ-LANZ***Profesor de Derecho Penal de la Empresa**Facultad de Derecho. ICADE.**Universidad Pontificia Comillas. Madrid*

Este trabajo ha obtenido el 1.º **Premio Estudios Financieros 2006** en la Modalidad de **TRIBUTACIÓN**.

El Jurado ha estado compuesto por: don Eduardo ABRIL ABADÍN, don Juan ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, don Gabriel CASADO OLLERO, don Javier LASARTE ÁLVAREZ, don Jesús RUIZ HUERTAS CARBONELL y doña María Asunción SALVO TAMBO.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto:

LA STC 120/2005, de 10 de mayo, concedió el amparo a un condenado por delito fiscal cuya conducta fue calificada por el órgano sentenciador como fraude a la ley tributaria. En aquella, el Tribunal considera que la configuración del fraude de ley como conducta punible lesiona el principio de legalidad penal con argumentos que han sido parcialmente reiterados, como *obiter dicta*, por la posterior STC 48/2006, de 13 de febrero. El trabajo examina las bases de estos pronunciamientos desde las perspectivas tributaria y penal, y lo hace con ánimo polémico, pese a que los autores saben perfectamente que la «*consideración de la lista y categoría de los autores intervinientes en la contienda serviría para desanimar al más intrépido o audaz estudioso*» (*). En la primera parte

.../...

(*) GONZÁLEZ GARCÍA (2001, 16).

.../...

se analizan los presupuestos de la concepción del fraude a la ley tributaria que subyacen en las citadas resoluciones, afrontando alguna de las discutibles cuestiones que han hecho del fraude de ley «*uno de los temas eternos del Derecho tributario*» (**); la naturaleza –lícita o ilícita– de la conducta, su relación con el fraude a la ley civil, su equiparación con la aplicación analógica de la norma defraudada y su supuesta atipicidad como infracción. La segunda parte aborda el aspecto jurídico-penal del debate, terciando en la controversia sobre la supuesta relación necesaria entre la impunidad administrativa de una conducta y su falta de relevancia penal y cuestionando el acierto de la estrategia de vincular el examen de la tipicidad penal de ciertos comportamientos con las figuras del fraude de ley tributaria y de la simulación negocial.

Sumario:

Primera parte.

1. El fraude de ley como ilícito tributario.
2. Fraude de ley, laguna normativa, analogía.
3. Hecho imponible y fraude de ley.
4. Fraude de ley e infracción tributaria.

Segunda parte.

1. Introducción.
2. Impunidad administrativa y tipicidad penal.
3. El tipo penal de defraudación tributaria y el fraude de ley tributaria.

Bibliografía.

(**) HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ (2002, 53).

PRIMERA PARTE

1. El fraude de ley como ilícito tributario.

Como es sabido, en la doctrina tributaria española que más recientemente se ha ocupado de la cuestión, existe un importante sector –en número y prestigio– contrario a calificar el fraude de ley en el ámbito tributario como ilícito. Esta tesis, en su formulación mayoritaria, tuvo su punto de partida en el trabajo de 1995 del profesor FALCÓN relativo a la regulación, introducida por la Ley 25/1995, de la figura del fraude de ley en el artículo 24.1 de la anterior Ley General Tributaria (en adelante, LGT) ¹; trabajo expresivamente titulado: «*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 6.4 CC*» ². Para el profesor FALCÓN, el fraude a la ley tributaria habría tenido siempre una configuración distinta al fraude de ley previsto en el artículo 6.4 del Código Civil; consistente en la realización de una conducta prohibida o contraria al ordenamiento jurídico, pese a la apariencia de legalidad que deriva de la llamada ley de cobertura; «*En el ámbito tributario, en cambio, las normas son por lo general imperativas, pero no prohibitivas, por lo que es difícil pensar cómo puede producirse un resultado contrario a la ley propia de un tributo, que sólo ordena pagar el tributo cuando se ha realizado el hecho imponible, pero no en otro caso*» ³.

Toma el profesor FALCÓN como punto de partida de su tesis la formulación literal del artículo 24.1 de la anterior LGT, en la que se caracterizaban las conductas en fraude de ley como actos o negocios «*que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible*», de la que el profesor FALCÓN deduce «*que las conductas en fraude de ley suponen necesariamente la no realización del hecho imponible, sino de un hecho "equivalente" que, en principio y si no es a través de la declaración de fraude de ley, no podría gravarse o conllevaría un gravamen inferior*». Esta misma conclusión extrae el profesor FALCÓN de la reacción que, según el mismo, preveía el artículo 24 para dichos comportamientos, que sería, no la aplicación directa de la «norma eludida» (y no de la «*ley defraudada*»), a través de la no realización del hecho imponible, sino «*la aplicación de*

¹ Reforma que para el citado autor mantuvo «*en sus rasgos fundamentales la caracterización tradicional de esta figura en el ámbito tributario*».

² (1995, I).

³ (1995, I, 10).

ésta por analogía, como resulta de la implícita remisión que sigue efectuando el actual artículo 24.1 –“para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible...”– a la prohibición de utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible, actualmente contenida en el artículo 23.3»⁴. Para el profesor FALCÓN, por tanto, la figura del fraude a la ley tributaria está intrínsecamente vinculada a la existencia de una laguna de la ley que, excepcionalmente, el artículo 24.1 permitiría integrar por el procedimiento analógico⁵. En definitiva, para el citado profesor, «o bien el hecho imponible se ha realizado, en cuyo caso procede el gravamen (y normalmente la omisión de éste será constitutiva de infracción, siendo aplicable el régimen general de infracciones y sanciones, sin más), o bien el hecho imponible no se ha realizado, en cuyo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario, sin perjuicio de que éste ordene en casos extremos su gravamen a través, precisamente, del expediente de fraude a la ley tributaria; y siempre sin sanciones, en cuanto no ha existido infracción previa»⁶. El profesor FALCÓN hace especial hincapié en la licitud de las conductas en fraude a la ley tributaria, frente a la ilicitud de las conductas en fraude de ley civil⁷ y, consecuentemente, en la imposibilidad de calificar tales supuestos como infracción o delito fiscal⁸.

Adoptando el punto de partida propio de la teoría general del Derecho creemos –no obstante la indudable autoridad académica del profesor FALCÓN y de alguno de los autores que suscriben sus tesis en lo fundamental⁹– que no cabe albergar duda alguna acerca de la ilicitud de los actos o negocios en fraude de ley o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Adoptando como punto de partida una perspectiva kelseniana¹⁰, consideraríamos como «*acto ilícito*» la acción u omisión establecidas por el sistema jurídico como condición de una «*sanción*»¹¹. Un determinado comportamiento es un *acto ilícito* porque el ordenamiento establece una sanción si dicho comportamiento tiene lugar. Es decir, un comportamiento no se sanciona porque sea constitutivo de un

⁴ (1995, I, 5). En el mismo sentido ROSEMBUJ (1999, 107-109 y 117-118).

⁵ (1995, I, 8).

⁶ (1995, I, 11). El mismo razonamiento es compartido por CHECA (1996, 81) para quien «no es necesario insistir más sobre esta distinción, puesto que la diferencia entre las figuras mencionadas (fraude de ley e infracción) está suficientemente clara, y no presenta, en consecuencia, ningún problema de especial interés, o de particular complejidad».

⁷ (1995, I, 11-13).

⁸ (1999, 7).

⁹ Los profesores FERREIRO LAPATZA (2001, 16-24; 2003, 11-12; 2004, 9), SIMÓN ACOSTA (2001, I, 9-14 y II, 10-18 y 2003, 3), MARTÍN FERNÁNDEZ (2002, 69-78), HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ (2002), GARCÍA NOVOA (2003, 11, 14-25; 2004, 72-95 y 278-284 y 2005, 6-11), y otros autores que se han ocupado de la cuestión desde la perspectiva tributaria, como MATEU DE ROS (1995, 21-24 y 42-45), ARIAS VELASCO (2001, 14-16) –pese a considerar el fraude de ley tributario un «*ilícito no punible*» y una variante del fraude a la ley civil–, la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT (2001, 41-46), están implícitas en el Informe sobre el Borrador del Anteproyecto de la nueva LGT (2003) y en el Dictamen del Consejo de Estado al Anteproyecto de la LGT (2003, 44), y han trascendido, como se indica en la segunda parte de este trabajo, a la discusión dogmática jurídico-penal.

¹⁰ Una perspectiva intensamente formalista y positivista que –a nuestro modo de ver– no estaría muy alejada, en última instancia, de la aproximación adoptada por los defensores de la licitud de los negocios en fraude de ley.

¹¹ Concretamente, «*la conducta de aquel hombre contra quien, o contra sus allegados se dirige la sanción*» (KELSEN, 1979, I, 129).

ilícito, sino que es un acto ilícito porque se sanciona¹². Ahora bien, para KELSEN «sanción» es todo acto coactivo que tiene por objeto la privación de un bien ejercido por una autoridad como consecuencia de la conducta de un individuo. Un acto que debe cumplirse incluso contra la voluntad del afectado por el mismo, que supone la amenaza de privación de un bien, de un estado de cosas que la generalidad de las personas considera valioso. Aceptando estos presupuestos resulta difícil negar a un acto o negocio en fraude de ley (o constitutivo de conflicto en la aplicación de la norma tributaria) la condición de *acto ilícito*; en la medida en que constituye el presupuesto de la *sanción* consistente en la aplicación coactiva de la norma tributaria defraudada o eludida –la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios–, en no dar lugar al nacimiento de las ventajas fiscales pretendidas –eliminación de las ventajas fiscales obtenidas–, y en la liquidación de los intereses de demora; lo que constituye todo ello, individualmente y en su conjunto –sin, creemos, discusión posible– una «sanción»¹³.

Desde esta misma perspectiva resultaría, siempre a nuestro juicio y también a efectos de determinar la ilicitud de estas conductas, totalmente indiferente el que se produjera una violación del ordenamiento de forma llamada «directa», a través de una conducta susceptible de ser calificada como «evasión», o indirecta, mediante un comportamiento «elusivo» o en fraude de ley¹⁴. Lo realmente relevante para su caracterización como *acto ilícito* es si constituye o

¹² GONZÁLEZ GARCÍA «sitúa el fraude a la ley tributaria en la órbita de los actos contrarios a la ley, siendo, por tanto, partidario de su corrección» (2001, 24); desde la perspectiva adoptada razonaríamos más bien a la inversa: el fraude de ley es objeto de corrección, *por tanto* se sitúa en la órbita de los actos contrarios a la ley.

¹³ Sobre el carácter «desfavorable» de dicha sanción, GARCÍA NOVOA (2004, 27-29).

¹⁴ Las distinciones entre violación, infracción, o circunvención de la norma, abierta o directa, o frontal y encubierta o indirecta o transversal u oblicua (o cualquier otra metáfora espacial), entre evasión y elusión, elusión lícita e ilícita, economía de opción explícita o implícita o tácita y elusión, etc., carecen, a nuestro juicio, tanto de un respaldo jurídico positivo claro como de una base dogmática firme. Seguramente debido a ello, son además fuente de equívocos y confusión (sobre «el enorme confusionismo terminológico existente en esta materia», *vid.* GONZÁLEZ GARCÍA, 2001, 17 y ss.). Por ejemplo, el profesor ROSEMBUJ afirma: «la característica de la elusión (categoría en la que incluye el fraude a la ley) consiste en obviar el deber tributario sin violar directamente la ley. (...) los hechos, actos y negocios jurídicos que se implementen se fundan en la licitud, aun cuando contienen una amenaza al cumplimiento del derecho positivo, que es lo que se sanciona» (1999, 101 y 102); lo que viene a decir, si no hemos entendido mal, que la elusión se sanciona pese a estar fundada en la licitud y no violar directamente la ley; aunque sí obvia un deber tributario, deber cuya naturaleza no debe de ser jurídica, puesto que no hay ni ilícito ni violación de la ley. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, por su parte, afirma: «respecto de la ilicitud del fraude de ley hay que señalar que más que de una ilicitud en sentido estricto se trata de una conducta incorrecta o no ajustada a la correcta aplicación de las normas jurídicas. Pues en el fraude de ley no existe una violación frontal de una norma sino un propósito de evitar que se aplique la norma o normas especialmente previstas para la situación en que uno quiere colocarse o para el resultado que pretende» (1993, 17); que viene a decir, de nuevo, si no hemos entendido mal, que el fraude de ley es un mero desajuste en la aplicación de las normas que sólo puede considerarse ilícito en un sentido laxo, no estricto –aunque este autor lo califica de ilícito y de acto «prohibido o contrario al ordenamiento» en otro lugar (1993, 13 y 14), si bien en un plano de una menor ilicitud, una ilicitud de menor intensidad (1993, 18 y 19)–, una «conducta incorrecta», habría que entender que desde un punto de vista moral, ético o de las normas de la urbanidad, ya que no es un ilícito «en sentido estricto»; una violación lateral, oblicua o posterior (perdón) de la norma, no «frontal», un mero propósito de evitar la aplicación de la norma que, curiosamente, reconoce que está especialmente prevista para ese supuesto. Los ejemplos podrían multiplicarse... No obstante, no hay duda de que estas distinciones y esta terminología son aceptadas y empleadas de forma absolutamente unánime –con las confusiones y variaciones terminológicas aludidas– y el propio Tribunal Constitucional afirma en la STC 120/2005 que en el fraude de ley «tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera de calificarse per se de infracción tributaria o de delito fiscal» (FJ 4.º).

no el presupuesto para una *sanción*. Las únicas economías de opción, elusiones, circunvenciones, o como quieran denominarse que, desde este punto de vista, no constituirían *actos ilícitos* para el Derecho, son las que no constituyen el presupuesto para la aplicación de una *sanción*. La ausencia de una sanción de naturaleza punitiva o penal en el orden tributario sancionador para las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria no es, por lo tanto, una prueba de la licitud de dichas conductas, en la medida en que tienen atribuida otra *sanción* por parte del ordenamiento tributario. Para KELSEN «*el acto antijurídico es delito si tiene una sanción penal, y es una violación civil si tiene como consecuencia una sanción civil*»¹⁵; una sanción civil como la ejecución forzosa de la que el fraude a la ley tributaria es el presupuesto. Creemos que, desde esta perspectiva, resulta evidente que no es cierto que no se sancione el fraude de ley porque es lícito, sino todo lo contrario: el fraude de ley es ilícito porque se sanciona «*civilmente*», con independencia de que adicionalmente pueda ser o no el presupuesto para la aplicación de sanciones de naturaleza punitiva en el ámbito tributario sancionador o en el ámbito penal.

Puede establecerse a este respecto un ilustrativo –creemos– paralelismo entre los actos o negocios en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la conducta consistente en dejar de ingresar en el período voluntario una deuda tributaria correctamente autoliquidada en plazo. Esta conducta, pese a suponer lo que se calificaría –supongo– como una «*violación directa del ordenamiento tributario*», no es constitutiva de infracción, ya que el artículo 191 de la vigente LGT la ha excluido expresamente del tipo infractor¹⁶; no tiene, en función de ello, atribuida por el Derecho tributario sancionador la sanción de naturaleza punitiva, la multa correspondiente a la «*infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación*»; pero no por eso deja de ser, exactamente igual que los actos o negocios en fraude de ley o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, un ilícito tributario. La sanción inmediata, al margen de la eventual iniciación del procedimiento de apremio, que en el ordenamiento tributario tiene como presupuesto esta conducta, es la prevista en el artículo 161.4 de la LGT: «*la exigencia de los intereses de demora y de los recargos del período ejecutivo en los términos de los artículos 26 y 28 de esta ley*». Si el sujeto pasivo satisface la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario antes de la notificación de la providencia de apremio la sanción consistirá únicamente en la aplicación del recargo ejecutivo del 5 por ciento sobre la totalidad de la deuda no ingresada en período voluntario, sin que se exijan los intereses de demora devengados (art. 28.1, 3 y 5 de la LGT). Resulta evidente que esta conducta es constitutiva de un ilícito tributario al constituir el presupuesto de dicha sanción; y ello con absoluta independencia de que se pueda defender que dicha sanción tiene, en unos supuestos, un carácter meramente resarcitorio por ser el recargo ejecutivo igual o incluso inferior a los intereses de demora a los que sustituye, y en otros (o, en nuestra opinión, más bien en todos) un carácter disuasorio, represivo o directamente punitivo, por estar su importe muy por encima del de estos intereses.

¹⁵ KELSEN (1979, II, 60).

¹⁶ No hay ninguna violación, directa o indirecta, del ordenamiento tributario que haya de calificarse *per se* de infracción, salvo que esté tipificada como tal por la ley; tal y como acertadamente afirma PALAO, «*ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto a efectos tributarios como fraude de ley excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal*» (2003, 93).

En definitiva –terminando con el argumento–, las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria son actos ilícitos y lo serían aunque el ordenamiento se limitara a establecer para las mismas como única sanción la aplicación de la norma tributaria defraudada o eludida, la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, y el no dar lugar al nacimiento de las ventajas fiscales pretendidas (la eliminación de las ventajas fiscales obtenidas). Tal y como claramente afirma la STC 120/2005 (FJ 4.º): *«la consecuencia ("sanción" en términos kelsenianos) que el artículo 6.4 del CC contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente (...) la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras (punitivas) que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal»*. Es incorrecto, por tanto, negar la ilicitud de las conductas en fraude de ley y reducir el concepto de ilícito tributario al de infracción tributaria¹⁷; aunque toda infracción es constitutiva de ilícito no todo ilícito es constitutivo de infracción¹⁸.

La afirmación del Tribunal Constitucional en la STC 120/2005 en el sentido de que *«la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo tributario no impediría su consideración como ilícito penal»* y de que la *«atipicidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba (...) que la Administración no está autorizada a sancionar en tales casos, pero no que no lo estuvieran 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»*, presupone la concepción del fraude de ley como ilícito. Si el Tribunal Constitucional se plantea siquiera la posibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude de ley, es porque está dando por sentada necesariamente la existencia de un ilícito tributario; es decir, la existencia de un deber u obligación tributaria cuyo incumplimiento pudiera dar lugar a una defraudación penal.

2. Fraude de ley, laguna normativa, analogía.

Para el profesor GARCÍA-NOVOA, en el artículo 15 de la vigente LGT se habría disipado el componente analógico del fraude a la ley tributaria¹⁹ y –tal como señalan RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA– desde la perspectiva sistemática, el tratamiento de dichos supuestos se ha ido

¹⁷ Como lo hacen ROSEMBUI: *«Así, en nuestro derecho positivo no existe tal norma condenatoria, si entendemos por tal una norma de carácter represivo; el fraude a la ley tributaria no está contemplado en el Derecho Tributario sancionador y, en tal sentido, dicha conducta no constituye un ilícito, en sentido técnico»* (1994, 305) y FERREIRO, *«de acuerdo con el texto y la intención del artículo 24 de la LGT la "única" condición que se requiere para su aplicación es el "propósito de eludir el pago del tributo" a través de la realización de un hecho lícito (puesto que no conlleva la imposición de sanciones)»* (2003, 19).

¹⁸ AMORÓS concibe el *«"ilícito tributario" como concepción genérica y amplia de todas estas inobservancias de las normas tributarias»* una *«noción de "ilícito tributario mayor" (fraude e infracciones)»* que implica la identificación, errónea a nuestro juicio, de los conceptos de ilícito e infracción, excepción hecha, precisamente, del fraude a la ley tributaria (1967, 849). PÉREZ DE AYALA parece identificar el concepto de ilícito con el de infracción al calificar como *«fraude fiscal»* a las infracciones o incumplimientos directos o abiertos de las normas tributarias y como *«fraude a la ley fiscal»* a la infracción encubierta de las mismas (1970, 146). Sobre los conceptos de ilícito tributario e infracción tributaria, *vid.* ALONSO MADRIGAL (1998, 213-222).

¹⁹ (2003, 18 y 2004, 250).

desconectando progresivamente de la regulación de la analogía en los sucesivos avatares de la cláusula anti-abuso en la LGT, hasta llegar a la regulación vigente en preceptos separados y sin conexión visible entre ambos ²⁰. A nuestro juicio, desde un punto de vista dogmático y pese a los argumentos del profesor FALCÓN tomando como base el tenor literal del anterior artículo 24, dicho componente analógico nunca ha existido ²¹. Adicionalmente, la ampliación del ámbito de aplicación de la cláusula anti-abuso, en el texto del artículo 15 de la nueva LGT; desde los *«hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo (...) que produzcan un resultado equivalente al del hecho imponible»* previstos en el artículo 24.1 de la ley anterior y recogidos en la nueva ley como *«actos o negocios»* que darán lugar a la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria *«cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible»*, a supuestos en los que *«se minore la base o la deuda tributaria»*; es, a nuestro juicio, indicativa de que la figura no implica la aplicación analógica de la norma defraudada a un supuesto no previsto por la misma; no implica la integración analógica de una laguna normativa.

Tal y como subrayan HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ, *«la integración analógica supone "por definición" la existencia de una laguna»* (2002, 34); una laguna cuya existencia podría argumentarse tan sólo en los supuestos en los que se elude o evita realizar el hecho imponible tal y como aparece definido en el precepto defraudado –y, a nuestro modo de ver, como se defenderá más adelante, ni siquiera es así realmente en estos supuestos–; sólo en estos casos, la mera declaración del negocio, en los términos del artículo 15, como artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido y la ausencia de 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, y la consiguiente eliminación de los efectos jurídico-tributarios de los mismos (los atribuidos por la norma de cobertura), no llevaría por sí misma –de no haberlo dispuesto así expresamente el legislador en el propio art. 15 de la LGT– automáticamente y en todos los casos, a la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios (la norma defraudada), porque los actos realizados no están comprendidos en la definición del hecho imponible contenida en el precepto que se pretende defraudar. En cambio, en el supuesto en el que, sin haberse evitado la realización del hecho imponible, se minoró la base o la deuda tributaria, la sola eliminación de los efectos jurídico-tributarios atribuidos por la norma de cobertura sí que impedirá por sí misma la obtención de las ventajas fiscales perseguidas. En estos supuestos el eliminar las ventajas fiscales obtenidas no es algo distinto de la aplicación de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios. Son supuestos en los que, en definitiva, en la terminología de KRUSE no se produce una elusión de la hipótesis normativa de la norma de sujeción, sino la captación de la hipótesis normativa de la norma que permite minorar la base imponible o la deuda tributaria ²².

²⁰ (2005, 56).

²¹ Para GONZÁLEZ GARCÍA, que comenta la redacción original del artículo 24 de la LGT, *«una vez admitido el fraude de ley en un ordenamiento, está de más cualquier alusión a la aplicación analógica como mecanismo de reacción»* y explica *«que la Ley General Tributaria acuda a la analogía para combatir el fraude a la Ley»* en la recepción en el Derecho tributario por vía jurisprudencial de un concepto elaborado en otra rama jurídica (1982, 199-201).

²² Citado por LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO (2004, 124).

Como hemos señalado, sólo cabría argumentar acerca de la existencia de una auténtica laguna normativa en la norma defraudada –entendida en su sentido propio y comúnmente aceptado como incompletitud de la ley contraria al plan de la norma–, que sea necesario integrar mediante el recurso a la analogía, si los actos o negocios en fraude de ley o conflicto no son subsumibles en el presupuesto de hecho abstracto de aquélla; es decir, sólo en el supuesto en el que se evite la realización del hecho imponible. Si los actos o negocios –como sucede en el segundo caso, en el que se minorra la base o la deuda– son subsumibles en la norma defraudada y también en la norma de cobertura, no hay propiamente una laguna normativa con respecto a la primera puesto que el supuesto está previsto y es subsumible en la misma. Sólo habría, y tan sólo con respecto a la segunda, o bien una mera laguna de conocimiento, debida a la falta de información acerca de los hechos a subsumir en la misma; o bien una laguna de reconocimiento, por indeterminación del sentido de sus términos. Habría, en definitiva, un problema de subsunción o calificación, en ningún caso un problema de integración. En estos supuestos, como señalan LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO (2004, 123), no hay incompletitud y, en nuestra opinión, no creo que haya duda alguna de que el mecanismo de aplicación de la norma defraudada no puede calificarse de integración, puesto que el supuesto sí es subsumible en la misma; como tampoco puede calificarse de integración el mecanismo de inaplicación de la norma de cobertura ²³.

Pero es que, como ya hemos adelantado, tampoco creemos que en los supuestos de elusión de la norma de sujeción, en los supuestos en los que se evita la realización del hecho imponible, exista en sentido propio una laguna normativa que el ordenamiento tributario se vea obligado a integrar mediante la aplicación analógica de la norma defraudada ²⁴. Como señala el profesor PALAO (2003, 80), en los supuestos de fraude de ley no existe tal laguna a integrar; *«la norma aplicable existe y es justamente la defraudada, el ordenamiento está completo»*. Para PALAO, el presupuesto de hecho de la norma defraudada *«no se realiza en sentido puramente formal; esto es precisamente lo que pretende quien realiza la operación fraudulenta, para la cual tiene que ampararse en una calificación inaceptable; pero sí en sentido sustantivo»* ²⁵. Estamos, en lo fundamental, de acuerdo con esta afirmación, pero cabe formular una pequeña matización.

Si el supuesto de hecho en cuestión es subsumible en la norma mediante una operación de calificación que, en palabras del profesor PALAO (2003, 80), *«hace prevalecer la sustancia de la operación frente a su forma (entendida ésta en el sentido de configuración jurídica)»*; si, en definitiva, como afirman LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO (2004, 125), en el sentido posible de las palabras de la norma cabe entender comprendido un supuesto de hecho; no se habrá realmente evitado la realización del presupuesto de hecho del precepto que se pretende defraudar y, en

²³ No hay en este caso, como muy bien argumentan LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO (2004, 123-124), tampoco una *laguna impropia*.

²⁴ ATIENZA y RUIZ MANERO, pese a englobarlos en una misma categoría (la de *«ilícitos atípicos»*) distinguen claramente entre los que *«son el resultado de extender analógicamente la ilicitud establecida en reglas (analogia legis) o el resultado de la mera ponderación entre principios relevantes del sistema, cuyo balance exige la generación de una nueva regla prohibitiva (analogia iuris)»* y aquellos otros, entre los que se encontraría el fraude de ley, que *«por así decirlo, invierten el sentido de una regla: prima facie existe una regla que permite la conducta en cuestión; sin embargo –y en razón de su oposición a algún principio o principios– esa conducta se convierte, una vez considerados todos los factores, en ilícita»* (2000, 27).

²⁵ En idéntico sentido se pronuncian RUIZ ALMENDRAL (2004, 10, 18, 24 y 51) y RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA (2005, 57 y 58).

consecuencia, no estaremos en la hipótesis del fraude de ley o del conflicto en la aplicación de la norma tributaria; ni tampoco, por descontado, habrá laguna normativa alguna que integrar por el procedimiento analógico. Tal y como señalan HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ, «*si "se realizase sin más el hecho imponible" (...) el fraude a la ley tributaria no requeriría una regulación expresa, por lo que, en su caso, deberían aplicarse las correspondientes sanciones*»²⁶. Por ejemplo, si como defienden los citados LÓPEZ y BÁEZ (2004, 127-129) –y nosotros, en este supuesto, con ellos–, cabe dar al término «*socio*» un sentido característico en las normas reguladoras del régimen de transparencia fiscal, como la persona física o jurídica que a la fecha de cierre, goce o haya gozado a lo largo del ejercicio de los derechos económicos inherentes a su participación en la sociedad transparente; interpretando en definitiva el término atendiendo fundamentalmente al espíritu o finalidad de las normas que regulaban la transparencia fiscal; aplicaremos las normas en cuestión sin necesidad de integrar la misma por el procedimiento analógico, a través de una mera interpretación teleológica. En lo que discrepamos es que en este caso estamos realmente ante una norma defraudada. No se elude o evita en este supuesto dicha norma, no es necesario acudir aquí a la figura del fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria; a las cláusulas contenidas en el antiguo artículo 24 y actual artículo 15; como señalan estos autores, «*desde una interpretación de la norma conforme a su finalidad, que excluye, a su vez, la aplicación de la norma de cobertura, se resuelve, en ese supuesto, el problema*». Lo que no creemos –insistimos– es que, como ellos afirman, en este caso el problema lo sea de «*fraude a la ley tributaria*» –no hay propiamente norma de cobertura, ni norma defraudada–, sino de mera interpretación o calificación del supuesto de la realidad en el término «*socio*» empleado por el legislador. Estamos plenamente de acuerdo con ambos autores cuando afirman (2004, 127) que «*en el fraude a la ley no se crea una nueva norma o un nuevo principio, sino que se determina en qué presupuesto normativo de las normas existentes encaja el supuesto concreto*»²⁷, en que no hay integración analógica en los supuestos de fraude de ley; pero, tal y

²⁶ (2002, 37). Como se intentará argumentar a continuación, el hecho imponible sí se realiza, aunque no «*sin más*» y, efectivamente, de no excluir su imposición la propia LGT, deberían imponerse sanciones.

²⁷ Creemos que en la postura de LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO, o al menos en lo que extraemos de la lectura de su trabajo, existe, a este respecto, una cierta contradicción no resuelta; contradicción que se daría entre dicha afirmación y la que hacen en relación con los supuestos en los que la configuración normativa del fraude de ley implica «*que no exista norma de cobertura, es decir, que lo que se pretenda es una configuración fáctica que conduzca a la inexistencia aparente de norma (tributaria) en cuya hipótesis normativa subsumir los hechos que se hayan puesto de manifiesto*» (2004, 123); en estos casos, «*si la aplicación de la norma tributaria defraudada implica ir más allá del sentido posible de las palabras de dicha norma habrá que acudir a la analogía (luego sí hay, para estos autores, en este supuesto integración analógica). Si por el contrario, es posible aplicar la norma defraudada dentro del sentido posible de las palabras de ésta, la operación será estrictamente interpretativa*» (2004, 123). Terminan estos autores, en función de ello, afirmando que «*únicamente en la medida en que la conducta realizada en fraude a la ley sea subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada, esto es, encaje en el sentido posible de las palabras de dicho precepto, sí se realiza el hecho imponible contemplado en el espíritu o finalidad de la norma eludida, con las consecuencias que de ello se derivan. En particular, la obligación de declarar y liquidar de manera correcta*» (2004, 130). En última instancia, creemos que LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO son, a este respecto, deudores de la concepción del fraude de ley dominante en la actualidad en derecho privado: «*Para la mayor parte de la civilística contemporánea la figura del fraude de ley carece de autonomía pues se disuelve en la doctrina de la interpretación de las leyes desde que se acepta que éstas deben entenderse conforme a su finalidad (interpretación teleológica) y no sólo conforme a su tenor literal (interpretación gramatical)*» (SALVADOR, AZAGRA y FERNÁNDEZ, 2004, 8-15).

Su postura no estaría, tal y como la entiendo, realmente muy alejada –al menos en el planteamiento, aunque lo esté mucho, creo, en el fin y en los resultados– de la defendida por el profesor FALCÓN; sobre todo si se considera, tal y

como señala RUIZ ALMENDRAL, la aplicación de la norma anti-fraude no puede reducirse a una mera operación de calificación del supuesto en la norma defraudada (2004, 30).

3. Hecho imponible y fraude de ley.

El razonamiento de que el hecho imponible se realiza o no se realiza y, en función de ello, surge o no surge la obligación tributaria; si surge y no se cumple hay ilícito, si no surge no hay ilícito posible puesto que no hay obligación que cumplir, sino una mera aplicación analógica al supuesto de hecho equivalente a los actos o negocios artificiosos o impropios –distintos del hecho imponible– del presupuesto de hecho abstracto de la norma eludida, evitada, defraudada o correspondiente a los actos o negocios usuales o propios; a unos hechos que, en definitiva, son lícitos y, por consiguiente, no sancionables; es, en nuestra opinión, tautológico y, en función de ello, incontestable en tales términos. En los términos excesivamente esquemáticos²⁸ en que tal silogismo se plantea –en nuestra modesta opinión y con todo respeto para los defensores de dicha tesis– es falaz; incurriría en concreto en la falacia de negación del antecedente; porque los actos o negocios en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria sí que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria, precisamente por ser subsumibles en un presupuesto de hecho abstracto previsto en la norma que, de producirse en la realidad, da lugar a dicho efecto. Presupuesto normativo abstracto que en nuestro ordenamiento, cuando es el antecedente de la consecuencia «*nacimiento de la obligación tributaria principal*», recibe la denominación de hecho imponible. Tal y como afirma ROSEMBUJ, «*los hechos "son" imponderables y se restaura el deber legal que se aspiraba a eludir mediante el pago del tributo, circunstancia esta inexplicable si no se hubiera llevado a cabo el hecho imponderable*»²⁹. Como afirmara temprana y taxativamente VICENTE-ARCHE, «*el hecho imponderable adquiere en la relación jurídico-tributaria una importancia fundamental, hasta el punto de constituir el elemento imprescindible de*

como nosotros lo hacemos, que en tales supuestos no cabe hablar propiamente de fraude a la ley tributaria sino de una mera interpretación finalista de la norma; incluida entre las contempladas en el artículo 3 del CC al que remite el artículo 12 de la vigente LGT. Interpretación que no requiere, a mi juicio, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15. También el profesor FALCÓN (1995, 7) afirma que «*las operaciones tipificadas por la ley tributaria –obviamente no sólo en su letra sino en su espíritu– deben liquidarse siempre aplicando a las mismas el régimen querido por la norma tributaria que específicamente las contemple*». Las diferencias entre la postura de estos autores y la defendida por el profesor FALCÓN estribarían fundamentalmente en que, por un lado, los mismos no excluyen como lo hace éste «*la posible calificación de fraude respecto de operaciones que aparezcan suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario se trate de negocios típicos o atípicos desde la perspectiva jurídico-privada (...), en el sentido de que el legislador las haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales*». FALCÓN (1995, 7 y 8), donde hace expresamente referencia a los supuestos de transparencia fiscal; y, por otro, consideran que también son supuestos de fraude a la ley tributaria los que se resuelven a través de una interpretación finalista de la norma defraudada que, al no suponer un procedimiento de integración analógica de la misma, no excluirían «*la posibilidad de derivar responsabilidades penales, al menos si se juzga esta posibilidad desde los límites que el principio de tipicidad impone a la integración de las normas que componen el tipo*». LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO (2004, 129).

²⁸ El profesor PALAO la califica de «*disyuntiva reduccionista*» (2003, 81).

²⁹ (1996, 80). Aunque también afirme que «*la liquidación de la deuda tributaria, "como" si se hubiera realizado el hecho imponderable, que no se verificó, no implica la imposición de sanciones. (...) La obligación tributaria nace del hecho imponderable, como si éste se hubiera realizado*» (1996, 92).

la misma, con la consecuencia de que el tributo sólo se debe cuando se realiza el presupuesto de hecho y que la administración financiera no puede obligar al pago de un tributo a aquellas personas respecto a las cuales no se haya realizado el hecho imponible. Razonando así reconocemos que sin hecho imponible no puede existir una obligación tributaria» (1960, 550).

Son actos o negocios en fraude de ley, o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, los subsumibles en el presupuesto de hecho de la norma del artículo 15 de la vigente LGT, o lo eran en el anterior artículo 24.1 de la misma; precepto que les atribuye la consecuencia jurídica prevista por el ordenamiento para tales actos o negocios. No hay en estos supuestos laguna normativa alguna, ya que el legislador mismo la ha cubierto al regular los supuestos de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Como adelantamos, tan sólo existiría una mera laguna de conocimiento o reconocimiento. No hay, por lo tanto, necesidad de recurrir a la aplicación analógica de ningún precepto –norma defraudada, eludida, evitada o que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios– como vía de integración del ordenamiento; puesto que no hay laguna en el ordenamiento tributario que cubrir, gracias a que los actos o negocios en fraude de ley o constitutivos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria son subsumibles expresamente en un precepto, previsto por la LGT y que les atribuye la consecuencia jurídica que les corresponde³⁰. Si definimos, con el maestro SAINZ DE BUJANDA, el hecho imponible como *«el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria»* (1966, 285), habremos de concluir necesariamente que el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en el artículo 15 de la LGT vigente, o en el anterior artículo 24, forman parte del hecho imponible; en tanto que su realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria principal.

Las cláusulas generales para combatir la denominada elusión fiscal no tienen una naturaleza distinta a la de las cláusulas especiales³¹, a los *«hechos imponibles complementarios a tra-*

³⁰ No podemos compartir, en función de ello, la caracterización del fraude de ley como *«ilícito atípico»* que realizan ATIENZA y RUIZ MANERO, que parece compartir GARCÍA NOVOA (2004, 325-326) y que acogió la Sala 2.^a del Tribunal Supremo en su STS de 15 de julio de 2002 (TOL 203097), en el denominado *caso Kepro*, en la que expresamente afirmó que *«el fraude de ley es una forma de "ilícito atípico"»*. Para los citados autores *«las tres figuras del abuso del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder (...) son concreciones de un concepto general (precisamente, el de ilicitud atípica). (...) lo que caracteriza a los ilícitos atípicos (frente a los ilícitos típicos) es la oposición a los principios (pero no a las reglas del sistema jurídico»* (2000, 9); entendiendo por reglas, *«pautas específicas de conducta que establecen mandatos y permisiones y que se caracterizan por (...) que su estructura consiste en un antecedente o condición de aplicación, que contiene un conjunto cerrado de propiedades, y un consecuente o solución normativa»*. A nuestro modo de ver, es evidente que el artículo 6.4 del Código Civil y, más específicamente en el ámbito tributario, el antiguo artículo 24 y actual artículo 15 de la LGT contienen –en la terminología de estos autores– *«reglas de acción»* que *«pretenden regular la conducta de sus destinatarios excluyendo su propia deliberación como base para la determinación de la conducta a seguir: (...) los ciudadanos deben abstenerse de realizar tal tipo de acción»* (2000, 17) cuya violación constituye un *«ilícito típico»*, y no uno *«atípico»* por violación de un *«principio de mandato»*, de una *«norma regulativa de mandato»* contenida en un principio (2000, 27). Encontramos, a este respecto, incongruente la tesis de ATIENZA y RUIZ MANERO, sobre todo a la vista de la afirmación de los mismos en el sentido de *«que los delitos –ilícitos– se configuren con expresiones muy vagas no implica todavía (...) que se configuren mediante principios, esto es, que dejen de ser ilícitos típicos, en el sentido con el que aquí queremos la expresión: las reglas pueden contener expresiones muy vagas, sin dejar por eso de ser reglas»* (2000, 26 y 27). En lo tocante a la vaguedad o indeterminación, no es éste, por otra parte y como se argumentará, el caso de la regla relativa al fraude de ley contenida en la LGT.

³¹ GARCÍA NOVOA (2003, 10). Un análisis de dicha figura por este autor en (2004, 181-187).

vés de los cuales el legislador intenta cerrar las vías alternativas para conseguir un resultado equivalente al del hecho imponible eludiendo el gravamen»³². En la definición de BLUMENSTEIN citada por GARCÍA NOVOA: «el presupuesto de hecho complementario existe cuando, una vez definido el hecho imponible, se prevé, ante la eventual concurrencia de determinadas circunstancias en su realización, otro presupuesto de hecho "cuya integración debe tener los mismos efectos jurídicos" que la realización del hecho imponible típico». La cláusula general anti-elusión, en los términos que emplea GARCÍA NOVOA para definir los presupuestos complementarios, no «está operando sobre un hecho imponible previamente definido, sino creando otro, que, eso sí, tiene con el previamente tipificado una cierta relación. (...) no se trata tanto de matizar la definición del hecho imponible, sino de establecer, junto al hecho imponible específico, otra hipótesis a efectos de aplicación del tributo» (2004, 182). Con carácter general –no sólo en relación con el hecho imponible– las cláusulas especiales delimitan negativamente la cláusula general, la desplazan e impiden su aplicación en el ámbito de aquéllas. Así, por ejemplo, cuando en el artículo 30.1 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que regula el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se establece que «las donaciones y demás transmisiones inter vivos equiparables que se otorguen por un mismo donante a un mismo donatario dentro del plazo de tres años, a contar desde la fecha de cada una, se considerarán una sola transmisión a los efectos de liquidación del impuesto», dicha cláusula especial³³, que pretende atajar el fraccionamiento en fraude de ley de las donaciones, está al mismo tiempo delimitando negativamente la cláusula general anti-fraude e imposibilitando su aplicación a donaciones que se otorguen fuera del plazo de tres años –aunque sea por un solo día–; imposibilitándolo en supuestos en los que, de no existir dicha cláusula específica, sí podría aplicarse, si se dieran los requisitos para ello, la cláusula general. El legislador ha delimitado el presupuesto de hecho en el artículo 30.1 de aquella ley, no es posible aplicar el artículo 15 de la LGT, o el anterior artículo 24. No es posible dicha aplicación precisamente porque tales normas tienen la misma naturaleza anti-elusiva que la del artículo 30.1 de la ley del impuesto: la norma especial desplaza a la norma general. Si la cláusula general fuera de naturaleza distinta al supuesto previsto expresamente por el legislador no cabría, creemos, defender la exclusión de aquélla por éste, como tampoco cabe defender, tal y como propugna FALCÓN, dicha exclusión cuando el presupuesto de hecho previsto expresamente por el legislador no tiene tal naturaleza anti-elusiva. Creemos que ni el profesor FALCÓN (1995, I, 8) ni el profesor GARCÍA-NOVOA (2004, 270-271) explican adecuadamente con su construcción por qué en un supuesto como éste del fraccionamiento de donaciones «no cabe ir más lejos a través de la analogía»; por qué no cabe aplicar la cláusula anti-fraude cuando la norma defraudada sea precisamente una norma como la del artículo 30.1. También en otros supuestos el legislador «ha establecido expresamente hasta dónde debe llegar el gravamen» y no cabe la subsunción en el presupuesto de hecho de la norma defraudada, y, a pesar de ello, sí que será de aplicación la cláusula anti-fraude y, para estos autores, la aplicación analógica de la norma defraudada. A nuestro juicio, la aplicación de la cláusula general anti-fraude a un supuesto no previsto por la misma, al haber sido delimitada negativamente por la cláusula especial, supondría utilizar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del

³² FALCÓN (1995, II, 6). ROSEMBUJ se refiere a los «Hechos imponibles, subrogatorios o suplementarios» (1994, 308-309).

³³ Sobre los problemas de las normas especiales respecto de operaciones y tributos concretos, *vid.* RUIZ ALMENDRAL (2004, 15) y RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA (2005, 40-42) y la bibliografía allí citada.

presupuesto de hecho de tal cláusula, del hecho imponible, lo que prohíbe la LGT en su artículo 14; analogía que además sería, a nuestro modo de ver, completamente improcedente, porque no hay, en dicha cláusula general, ninguna laguna que integrar en este caso: el legislador ha querido excluir la aplicación de la cláusula general y sustituirla por la cláusula especial.

El profesor FALCÓN³⁴ parece mezclar a este respecto –a nuestro juicio de forma inadecuada–, bajo la común consideración como «operaciones suficientemente tipificadas por el ordenamiento tributario», supuestos en los que, como en el citado del fraccionamiento de donaciones, existe una cláusula especial anti-fraude que impide la aplicación de la general, con supuestos en los que lo que existe es una mera norma de cobertura, aparentemente aplicable, pero que no puede impedir la aplicación de la cláusula anti-fraude. Creemos que ni puede ni debe equiparse el caso en el que el legislador, como señala el profesor PALAO, ha trazado «un límite claro entre los supuestos admitidos y rechazados» –la anglosajona «raya brillante» (*bright line*)– a través de una «regla de refugio» (*safe harbour rule*)³⁵ y el caso «de algún modo previsto por la ley tributaria» del que habla FALCÓN³⁶. Este último, de forma ciertamente congruente con su tesis, propugna la exclusión de la aplicación del fraude de ley de supuestos en los que, según su concepción, no existirían lagunas porque «el legislador las haya contemplado de modo específico en sus consecuencias fiscales»³⁷.

El profesor FALCÓN no deja de plantear la consideración de los supuestos en fraude de ley como integrantes del hecho imponible, aunque lo haga para rechazarla³⁸. Para el citado profesor el presupuesto de hecho del artículo 24 de la anterior LGT, lo que denomina «hecho equivalente» es «una especie de "hecho imponible no tipificado"»³⁹; no tipificado en el precepto que contiene el que FALCÓN denomina «hecho imponible tipificado» o hecho imponible «en sentido propio»; pero sí que está «tipificado», en nuestra opinión, en la cláusula anti-fraude. La liquidación administrativa tiene –y el propio FALCÓN lo reconoce–, como cualquier otra liquidación, mero carácter declarativo, no constitutivo⁴⁰. Lo llamativo y –en nuestra opinión– contradictorio en el planteamiento del profesor FALCÓN es su empeño en afirmar que «del hecho en fraude de ley tributaria, (...) no deriva en principio obligación alguna para el contribuyente, sino sólo la posibilidad de la Administración de practicar la liquidación, a través del correspondiente expediente inicial» (sic) (1995, I, 12). Es decir, para el profesor FALCÓN, con la realización del *hecho equivalente* nace la obligación tributaria, pero no para el contribuyente; porque no ha realizado el hecho imponible sino un *hecho*

³⁴ También GARCÍA-NOVOA (2004, 92 y 270-271).

³⁵ (2003, 75).

³⁶ (1995, I, 7 y 1995, II, 7).

³⁷ (1995, I, 7).

³⁸ (1995, I, 12-14).

³⁹ Para ROSEMBUJ (1996, 79) «no es correcto distinguir entre hecho imponible y equivalente no tipificado: el hecho en fraude de ley es el hecho imponible tipificado».

⁴⁰ También para ROSEMBUJ (1996, 93) y HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ (2002, 55).

equivalente y, en función de ello no es tal contribuyente; *sujeto* ⁴¹o *persona* a quien, pese a que no habría dejado de cumplir ninguna obligación tributaria que le incumbiera, se le va a exigir aquella que surgió –aunque, de acuerdo con esta tesis, no a su cargo ⁴²– con la realización por su parte del hecho equivalente al hecho imponible; que no sería, de acuerdo con esta tesis, un hecho imponible; y además, de forma –siempre según esta tesis– que habría que calificar de completamente inopinada, se le exigen intereses de demora ⁴³.

En cuanto a la definición de hecho imponible de la LGT, sea en el artículo 20.1 de la vigente ⁴⁴ o en el artículo 28 de la anterior ⁴⁵; resulta –a nuestro juicio– claro, que la realización del presupuesto del anterior artículo 24 y el 15 actual origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, y el mismo está fijado por la LGT. El profesor GARCÍA NOVOA afirma acertadamente a este respecto que las cláusulas anti-elusorias de carácter general «*constituyen previsiones legislativas –que, a nuestro modo de ver, deben estar cubiertas por el principio de reserva de ley–*» y en nota a pie de página afirma: «*Pues supone prever un presupuesto en que se extiende el tributo a casos en que, se entiende que el legislador "hubiera querido que el tributo se aplicase". A nuestro juicio se debe exigir para estas cláusulas una reserva de ley similar a la creación ex novo de un tributo, porque a través de estas cláusulas se está legitimando a la administración a extender el tributo a supuestos excepcionales no previstos en el hecho imponible*» (2004, 261-262). Evidentemente es el legislador el que prevé dicho presupuesto abstracto, el que *extiende* con dicha cláusula el tributo porque *quiere*, no simplemente *hubiera querido*, que el tributo se aplique. Son supuestos en los que es el legislador, y no la Administración, el que amplía el hecho imponible tal y como aparece definido en la norma propia de cada tributo. Afirma acertadamente GARCÍA NOVOA citando a HERRERA MOLINA que «*cuando la administración emplee la cláusula especial*» –y, a nuestro modo de ver, también cuando aplica la cláusula general– «*no estaría desarrollando ninguna actuación específica de combate de la elusión, sino aplicando, lisa y llanamente, la norma reguladora del hecho imponible del tributo*» (2004, 270). Como señala el profesor FALCÓN, «*el expediente en fraude de ley viene a colmar ciertas lagunas del sistema tributario*»; a lo que cabría contestar –con todo respeto– que no es «*el expediente*» el que colma las lagunas, sino el presupuesto de hecho de la norma reguladora del fraude a la ley tributaria. En función de ello, no hay integración alguna que realizar, no hay

⁴¹ HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ subrayan el hecho de que el anterior artículo 24 de la LGT no calificara de sujeto pasivo a quien realiza las conductas en fraude de ley, y se refieren al mismo, en los términos de la ley entonces vigente, como «*el interesado*» (2002, 53). A nuestro juicio resulta evidente que, tal y como afirma el vigente artículo 36 de la LGT (y en términos similares hacia el art. 30 de la ley anterior), «*es sujeto pasivo el obligado tributario que, según la ley, debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma*»; y si no es sustituto, es necesariamente contribuyente. El «*interesado*», es claro, no aparece en la prolija lista de obligados tributarios del artículo 35 de la LGT.

⁴² Cabe preguntarse entonces: ¿a cargo de quién surgiría dicha obligación?

⁴³ HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ afirman expresamente que «*al estar en presencia de un pago extemporáneo, procede la exigencia de intereses de demora (...) entre la finalización del periodo voluntario de pago y la fecha en que se practiquen las liquidaciones*» (2002, 55).

⁴⁴ «*El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación principal*».

⁴⁵ «*El hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*».

necesidad alguna de «gravarlo por analogía» en la medida en que está gravado por la cláusula anti-abuso. Un auténtico «mecanismo de cierre del sistema que permite gravar» (permite gravarlos –perdón por la insistencia– porque están gravados) «aquellos hechos a los que ni ha llegado ni, por muy diligente que fuera, podría haber llegado el legislador» en el precepto de la ley propia de cada tributo en el que, en la terminología de estos autores, se «tipifica» el hecho imponible «en sentido propio».

En definitiva, los actos o negocios en fraude de ley suponen la realización del hecho imponible, no sólo materialmente, como señalan PALAO y RUIZ-ALMENDRAL, sino formalmente también. No es correcto –creemos– afirmar, como hace GONZÁLEZ GARCÍA, que «en el fraude a la ley tributaria no se realiza el hecho imponible, pero es como si se realizara» (...) «quien obra en fraude de ley no realiza el hecho imponible contemplado por la norma» (2001, 25 y 47). El contribuyente –auténtico contribuyente ya que realiza el hecho imponible– no consigue evitar la realización del hecho imponible tal y como pretende; evita⁴⁶ (en los términos del nuevo art. 15) su realización, los actos o negocios jurídicos en fraude de ley (en los términos del anterior art. 24), son realizados con el propósito de eludir⁴⁷ el pago del tributo. El contribuyente huye de incurrir en el hecho imponible, lo evita, pero huir o evitar no es lograr escapar. Huye de la realización del «conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma» reguladora de cada tributo, pero no puede dejar de incurrir en el «conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma» anti-abuso o anti-fraude, «cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta» y, en función de ello, forman –tal y como hemos defendido– también parte del hecho imponible.

Entendida la norma que se evita o elude; de la que huye pero no escapa el contribuyente que realiza actos o negocios abusivos o en fraude de ley; como la suma del presupuesto de hecho previsto en la ley propia de cada tributo y el presupuesto de hecho del artículo 15 de la vigente LGT, o del artículo 24 de la ley anterior; parece claro que no puede defenderse que estemos ante un problema de integración analógica, ante una laguna, sino ante un problema de interpretación o aplicación de una norma que existe; ante un problema de calificación de los actos o negocios realizados como negocios en fraude a la ley tributaria o en conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el precepto del artículo 15 de la LGT, o en el anterior artículo 24. Un problema, por tanto, de subsunción de tales actos o negocios en el presupuesto de hecho de dicha norma. En nuestra opinión, no se trataría, como afirma RUIZ ALMENDRAL (2004, 22), de que «la situación de ausencia de norma que caracteriza a las lagunas jurídicas, se produce también en el caso de fraude, pero como consecuencia directa de la actuación de quien actúa en fraude»; no es que en estos supuestos (PALAO, 1998, 15) «el legislador sí quiso gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas»; el legislador las quiso gravar y las gravó; no hay tal frustración de su voluntad, y no la hay gracias a que el supuesto es subsumible en la cláusula anti-abuso. Exactamente tal y como afirma el profesor PALAO (2003, 80), cuando existe una laguna normativa «no existe la norma aplicable por "una deficiencia

⁴⁶ «Evitar: 2. Excusar, huir de incurrir en algo» (DRAE, 2001, 1013). «Excusar: 3. No querer hacer algo» (DRAE, 2001, 1017).

⁴⁷ «Eludir: 1. Evitar con astucia una dificultad o una obligación» (DRAE, 2001, 874).

de la Ley contraria al plan del legislador"; en la aplicación de la norma defraudada no hay tal deficiencia: la norma aplicable existe y es justamente la defraudada; el ordenamiento está completo»; el único matiz que nos atreveríamos a introducir en la afirmación del profesor PALAO sería que «la norma aplicable existe y es justamente la defraudada» gracias precisamente a que el supuesto es subsumible en la cláusula del artículo 15 o del anterior artículo 24. Como afirma RUIZ ALMENDRAL (2004, 53 y también 20 y 24) «no hay tal analogía en la aplicación de la norma antifraude», porque el supuesto en cuestión –insistimos– es subsumible en ella.

En este sentido compartimos plenamente la afirmación de PALAO (2003, 80) de que «es necesario matizar la tesis generalmente aceptada (...) de que en el fraude de ley la norma defraudada se aplica por analogía en el sentido de que esta analogía es distinta de la que se emplea para cubrir las lagunas del Derecho»⁴⁸. Existe, como pone perfectamente de manifiesto RUIZ ALMENDRAL, una intensa y quizás indisoluble relación entre la interpretación finalista y el «razonamiento seguido en la analogía», por un lado, y, por otro, el «razonamiento con connotaciones analógicas» –que no integración analógica– de las cláusulas anti-abuso⁴⁹. Estamos completamente de acuerdo con RUIZ ALMENDRAL cuando afirma que «el razonamiento empleado en la corrección del fraude de ley no coincide con la analogía como procedimiento de integración normativa, fundamentalmente porque la norma no se aplica a un supuesto no previsto por ella, sino a uno previsto por ella que ha sido distorsionado por las partes. El mecanismo empleado implica la calificación del supuesto y la adecuada interpretación de las normas en liza, de acuerdo con los criterios clásicos, donde cobrará especial relevancia el de los fines» (2004, 24). El único matiz que cabe introducir –como se ha señalado– es que el supuesto «distorsionado por las partes» está previsto precisamente en la norma que recoge los supuestos de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, norma a interpretar y a utilizar, evidentemente, en la calificación del supuesto en fraude o conflicto.

El Tribunal Constitucional, en el FJ 4.º de la Sentencia 120/2005, al afirmar que «el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.4 del CC» y reafirmar lo que ya declaró en la STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 8.º): «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 al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico», está rechazando expresamente que existan, en cuanto a la reacción jurídica prevista por el ordenamiento para los supuestos de fraude de ley, especialidades en el ámbito tributario. Según el Tribunal Constitucional, «la consecuencia que el artículo 6.4 del CC contempla para

⁴⁸ Se diría que es ésta también la postura de ROSEMBUJ: «el fraude de ley permite reconstruir, desde la perspectiva de la norma, la que debe aplicarse y, aunque no exclusivamente, se apoya en la conexión analógica: "como si" el hecho imponible se hubiera verificado. Pero una lectura neutra diría que el hecho imponible en fraude de ley "es" el hecho imponible previsto» (1996, 79). «La analogía actúa como un instrumento de interpretación, y su recurso no supone la falta de norma» (1996, 76). «El fraude de ley, dogmáticamente, no requiere de la analogía para su configuración» (1996, 77).

⁴⁹ «Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica este razonamiento con connotaciones analógicas, en la medida en que se compara la identidad de razón entre el hecho económico realmente realizado por las partes, y la forma adecuada, tal y como es contemplada por el derecho tributario» (2004, 23-24). En el mismo sentido, RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA (2005, 57-58).

el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la situación artificiosa de una situación que encaja en la llamada "norma de cobertura"; sin especialidades a este respecto, según el Tribunal Constitucional, ni en el ámbito tributario ni en cualquier otro ámbito. El Tribunal Constitucional no parece con ello compartir la tesis del profesor FALCÓN antes reproducida de que «el mecanismo del fraude de ley tributaria no constituye un modo de reaccionar frente a hechos ilícitos, a diferencia del fraude a la ley civil. Sino un mecanismo de aplicación del tributo por analogía» (1995, I, 12-13) ⁵⁰. Está rechazando, en definitiva, que exista la «radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del CC» que el profesor FALCÓN defiende que existe en el mismo título de su antes citado trabajo.

Siendo esto así, puede resultar llamativo –debería resultar llamativo– que, en el mismo FJ 4.º –de hecho inmediatamente a continuación de haber negado dichas diferencias entre el fraude de ley de los arts. 6.4 y 24 de la LGT– acabe el Tribunal Constitucional concluyendo lo siguiente: «Dicho de otra manera: la utilización 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 de la CE» ⁵¹ y afirmando «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». Afirmación esta ante la que cabe preguntarse: ¿es entonces la reacción prevista por el ordenamiento para los supuestos en fraude de ley –pese a todo lo anteriormente afirmado por el TC– la aplicación analógica de la norma defraudada –tal y como defiende en el ámbito tributario la tesis que hemos criticado– y, en consecuencia, en el ámbito penal, constitutiva de analogía in malam partem prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución? A nuestro juicio, rotundamente no.

Pese a lo que afirme el FJ 4.º de la STC 120/2005, no hay incompatibilidad alguna entre la noción de fraude a la ley tributaria y el derecho a la legalidad penal, y ello –como se verá con más detalle en la segunda parte de este trabajo– por dos razones: (i) la primera, porque, como hemos argumentado, la utilización de la figura del fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma tributaria no implica la integración de la norma tributaria a través del procedimiento analógico; (ii) la segunda, porque la aplicación analógica de la norma tributaria –que, nos permitimos insistir cuanto sea necesario e incluso innecesario, no se produce en los supuestos de fraude de ley o conflicto– no es lo mismo que la aplicación analógica de la norma que tipifica los incumplimientos como infracción administrativa o penal; y ésta –y sólo ésta– es la prohibida por el artículo 25.1 de la Constitución. Esta segunda razón se desarrollará al estudiar, a continuación, las conductas en fraude de ley como constitutivas de infracción tributaria. Por lo que se refiere a la primera, no se va a insistir más, sino simplemente a expresar la incongruencia entre lo afirmado por el Tribunal en la

⁵⁰ Sobre la imposibilidad, en términos de lógica jurídica, de «defender una contraposición estricta entre Derecho tributario y privado, pues ambos forman parte del mismo sistema», vid. RUIZ ALMENDRAL (2004, 12-14).

⁵¹ Argumento que se reitera en el FJ 3.º de la STC 48/2006, de 13 de febrero.

STC 75/1984, de 27 de junio (FFJJ 5.º y 6.º)⁵², expresamente citados en la Sentencia 120/2005, y la conclusión que extrae de ello el Tribunal en esta segunda. Conclusión que, nos atrevemos a afirmar quizás de forma un tanto aventurada, ha sido extraída de los trabajos de los profesores ROSEMBUJ, FERREIRO y GARCÍA NOVOA en los que se hace referencia a dicha sentencia y se extrae, creemos que también erróneamente –como se intentará argumentar a continuación–, la misma conclusión⁵³.

Lo que afirma el Tribunal Constitucional en la STC 75/1984 es, precisamente, lo contrario: existe, en el supuesto de esta sentencia, aplicación analógica de la ley penal porque «*no se dan (...) los supuestos necesarios para apreciar la existencia de fraude de ley*». Es precisamente la «*construcción jurídica defectuosa*» de las sentencias anuladas –defectuosa por la inexistencia del fraude a la ley penal en dichos supuestos que se exponen en las mismas– la «*que vicia la corrección de los resultados*». «*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*»; es decir, precisamente porque no cabe apreciar fraude de ley, la extensión de la norma a una conducta no descrita en ella se realiza a través de una aplicación analógica de la norma penal, incompatible con el artículo 25.1. ¿Por qué afirma entonces el Tribunal en dicha sentencia que «*no cabe hacer uso de esa figura en la aplicación de la ley penal*»? Porque «*la territorialidad de éste y la inexistencia de normas disponibles a cuyo amparo puedan producirse consecuencias jurídicas favorables hacen materialmente imposible extender a este sector del ordenamiento la figura del fraude de ley*». No cabe una conducta en fraude a la ley penal que «contornee» o «eluda» la norma penal que declara delito los hechos cometidos en España. La territorialidad de la ley penal hace materialmente imposible el fraude de ley en este

⁵² Como resume ARIAS VELASCO (2001, 13), «la Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1984, de 30 de julio, contempla un supuesto en el que la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional había condenado como delito de aborto una interrupción del embarazo de una ciudadana española llevada a cabo en el extranjero, basándose en el argumento de que el desplazamiento a país extranjero constituía un fraude de ley penal, al haber sido realizado con el propósito de eludir la ley española que penalizaba el aborto».

El Tribunal Constitucional otorgó el amparo solicitado y anuló la sentencia condenatoria, argumentando lo siguiente:

«No se dan, por tanto, los supuestos necesarios para apreciar la existencia de fraude de ley ni más en general cabe hacer uso de esa figura en la aplicación de la ley penal, pues la territorialidad de este y la inexistencia de normas disponibles a cuyo amparo puedan producirse consecuencias jurídicas favorables hacen materialmente imposible extender a este sector del ordenamiento la figura del fraude de ley.»

Las anteriores consideraciones bastan para poner de relieve que la sentencia impugnada se apoya en una construcción jurídica defectuosa que vicia la corrección de los resultados. No bastarían, sin embargo, para invalidarlas, si el defecto no acarrearase como consecuencia una lesión en un derecho fundamental de los recurrentes (...) el de no ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no constituyan delito o falta según la legislación vigente, derecho que el artículo 25.1 de la Constitución consagra. Tal derecho, (...) no tolera (...) la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se pueda anular 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 extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica.

6. La conclusión a que en el punto anterior se llega basta para fundamentar la estimación del presente recurso, 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.»

⁵³ ROSEMBUJ (1994, 106 y 107). FERREIRO (2001, 23 y 24). GARCÍA NOVOA (2003, 18).

sector del ordenamiento: el delito se comete en España o no es delito; no es posible a este respecto *violar indirectamente* mediante una conducta en fraude de ley «*la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas*», el fraude de ley es de comisión imposible con respecto a tales normas; por ello precisamente, «*si a través de la figura del fraude de ley –materialmente imposible en este sector del ordenamiento– se extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas (...) esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica*», al no haber tal fraude a la ley penal no hay sino analogía *in malam partem*. En definitiva, no es que la conclusión del Tribunal Constitucional en la STC 120/2005 sea lo afirmado en la STC 75/1984 «*dicho de otra manera*», como declara el propio Tribunal; es que en la STC 120/2005 se dice otra cosa distinta. Adicionalmente, como también el propio Tribunal Constitucional reconoce, los supuestos de hecho examinados en ambas sentencias tienen «*muy diferente naturaleza*», diferencia de naturaleza que radicaría principalmente en que; mientras en el supuesto de hecho de la STC 75/1984, la sentencia anulada en amparo suponía «*la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella*» mediante la consideración de la norma penal como *norma defraudada*; en la STC 120/2005 no son las normas penales, «*que determinan el tipo o fijan las condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas*», las defraudadas, sino las normas tributarias; y ni hay, en tales supuestos, aplicación analógica de la norma tributaria defraudada, ni tampoco deja de estar dicha conducta «*descrita en ella*»: no hay laguna normativa en los supuestos de fraude de ley, como se ha insistido ya, sin duda, en exceso.

4. Fraude de ley e infracción tributaria.

La STC 120/2005 hace referencia a una supuesta «*falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario*» (FJ 3.º), a una pretendida «*atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria*» (FJ 4.º); hay que entender que empleando los términos ilícito administrativo-tributario en el sentido de ilícito tributario sancionador o, más sencillamente, infracción tributaria. Es decir, para el Tribunal Constitucional las conductas en fraude a la ley tributaria son ilícitas, como se ha señalado, pero no serían constitutivas de infracción, al no estar tipificadas como tales. Desde el momento en que el Tribunal Constitucional no acepta que el fraude a la ley tributaria difiera en su concepto y efectos del genérico fraude de ley del artículo 6.4 del Código Civil, rechaza la licitud de las conductas en fraude de ley. El Tribunal Constitucional simplemente afirma que las conductas en fraude de ley, pese a constituir ilícitos tributarios, no están tipificadas como infracción administrativa. Esta afirmación del Tribunal Constitucional es, a nuestro juicio, completamente errónea y vicia (parcialmente al menos, puesto que la misma se apoya en otros argumentos) la conclusión que el mismo extrae de ella en el ámbito penal ⁵⁴.

⁵⁴ «*Si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, (...) cabe concluir que la 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*» (FJ 6.º).

El Tribunal Constitucional confunde, en nuestra opinión, la ausencia de sanción administrativa para las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria con la ausencia de tipificación. Esta confusión la muestra claramente el Tribunal cuando afirma (FJ 3.º) que *«la atipicidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba –y todavía significa puesto que el artículo 15.3 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, excluye asimismo la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos ahora calificados como conflicto en la aplicación de la norma tributaria–, que la Administración no estaba autorizada a sancionar en tales casos»*. La Administración no está autorizada a sancionar pese a ser la conducta constitutiva de infracción, es decir, típica. Como señala implícitamente el propio Tribunal en el FJ 4.º ya citado, la consecuencia que el ordenamiento atribuye a las conductas en fraude de ley es la vuelta a la normalidad *«sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal»*. Es decir, de las conductas en fraude de ley habrían de derivarse consecuencias sancionadoras porque dichos actos son constitutivos de infracción, son típicos (si no lo fueran no podrían ni deberían derivarse de los mismos consecuencias sancionadoras), son subsumibles en los tipos infractores que *generalmente* tienen atribuida una sanción punitiva y sólo *particularmente*, como excepción, no son sancionadas por la LGT. Son conductas típicas aunque no sean punibles.

Las conductas en fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria son, en efecto, conductas típicas. Podemos afirmar con el profesor GARCÍA NOVOA (2005, 6) que *«resulta superfluo tener que recordar que una acción es típica cuando encaja dentro de una descripción legal recogida»*, por lo que se refiere a la tipicidad tributario-sancionadora, en las normas que regulan las infracciones tributarias en la LGT⁵⁵. Si acudimos a los preceptos que en la nueva LGT tipifican las infracciones tributarias, las conductas en fraude o conflicto serán, por lo general, constitutivas de las infracciones tipificadas en los artículos 191 a 197. En la medida en que sean subsumibles en tales tipos infractores habrá que concluir que son típicas y, por tanto, constitutivas de infracción; no en ningún otro caso.

Tomemos, por ejemplo, el artículo 191, que tipifica la *«Infracción tributaria por dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación»*: *«Constituye infracción tributaria dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo, ...»*. Las conductas en fraude o conflicto que hayan supuesto dejar de ingresar en el plazo previsto en la normativa del tributo en cuestión la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del mismo son constitutivas –sin duda alguna– de dicha infracción; son típicas. La autoliquidación del tributo realizada por el sujeto que ha cometido el fraude o ha incurrido en el conflicto no es correcta, no es lícita; si lo fuera no habría ninguna necesidad de corregirla; y ha supuesto dejar de ingresar en plazo la deuda tri-

⁵⁵ Artículo 183.1 de la LGT: *«Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley»*.

butaria; por lo que, congruentemente, se exigen intereses de demora ⁵⁶. Una infracción que, además, de acuerdo con lo establecido en el artículo 191.3 de la LGT, será calificada como muy grave si implica la utilización de medios fraudulentos según prevé el artículo 184.3. Las conductas susceptibles de ser declaradas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria pueden, sin duda, a este respecto suponer la existencia de «*anomalías sustanciales en la contabilidad y/o de los libros registros establecidos por la normativa tributaria*» [especialmente la «*omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que altere su consideración fiscal*» del art. 184.3 a) 3.º]; como también pueden ir, adicionalmente, acompañadas de la utilización de los otros medios fraudulentos previstos en artículo 184.3 b) y c). La infracción será grave, cualquiera que sea la base de la sanción, en los supuestos del artículo 191.3 a), b) y c), y «*cuando la base de la sanción sea superior a 3.000 euros y exista ocultación*». Existirá ocultación, de acuerdo con el artículo 184.2 de la LGT, «*cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento*». Es decir, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación suponga un 10 por ciento de la base de una sanción superior a 3.000 euros, los actos o negocios susceptibles de subsumirse en el artículo 15 de la LGT serán constitutivos de una infracción grave; infracción que sería sancionada con una multa pecuniaria proporcional del 50 al 100 por ciento, de no excluirse su sanción por el propio artículo 15.3.

A nuestro modo de ver, resulta realmente llamativo a este respecto que el Tribunal Constitucional afirme en la STC 120/2005 (FJ 4.º) que «*en el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica*» (...) «*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*» (...) «*en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista*» ⁵⁷, así como la aparente reducción por parte del Tribunal Constitucional de la ocultación maliciosa al concepto de simulación (FJ 5.º): «*Ni en una ni en otra sentencia se consideró, por consiguiente, acreditada la existencia, pretendida en todo momento por las acusaciones, de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño u ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados*». Al menos desde la perspectiva de la infracción tributaria (no equivalente –sin duda alguna– a la perspectiva penal que adopta el Tribunal, pero tampoco completamente ajena a la misma) es evidente que «*cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones (...) en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incida en la determinación de la deuda tributaria*» existe ocultación; tanto si los actos o negocios son simulados, casos en los que –generalmente– además se presentarán

⁵⁶ Artículo 26.1 de la LGT: «*El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo...*» y artículo 26.2 b) de la LGT: «*Cuando finalice el plazo establecido para la presentación de una autoliquidación o declaración sin que hubiera sido presentada o hubiera sido presentada incorrectamente...*».

⁵⁷ Argumentos que se reproducen en la STC 48/2006, de 13 de febrero, FJ 3.º.

«declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos», como si son en fraude de ley, o suponen simplemente la denominada «violación directa» del ordenamiento tributario sin simulación, fraude, elusión, «rodeo» o «contorneo» alguno; en todos los casos existe ocultación si –porque– no se presenta declaración o se presenta una declaración en la que se omiten total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier dato que incide en la determinación de la deuda tributaria⁵⁸. El argumento del Tribunal Constitucional es, a nuestro juicio, falaz desde un punto de vista lógico, de nuevo una falacia de negación del antecedente: si hay simulación entonces hay ocultación; si hay fraude de ley, no hay simulación; si no hay simulación no hay ocultación. Falacia completamente evidente en este caso dado que los modos de ocultación no se limitan al fraude de ley y la simulación⁵⁹; ni en el ámbito tributario sancionador ni tampoco en el ámbito penal⁶⁰.

La única vía para sostener de forma –a nuestro modo de ver– mínimamente congruente que no existe ocultación en los supuestos de fraude de ley o conflicto es la que sigue la doctrina que defiende la licitud de tales conductas y ya hemos discutido; licitud que el Tribunal Constitucional rechaza expresamente, como se ha señalado, al equiparar el concepto y las consecuencias del fraude a la ley tributaria y el fraude a la ley civil; y que, a nuestro modo de ver, resulta insostenible por las razones expuestas. Tal y como afirma el profesor PALAO, en el fraude de ley «*existe una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica*» como sucede en los supuestos de simulación; lo que sucede, a nuestro juicio, en los supuestos de fraude es que se encubre dicha discrepancia mediante una realidad jurídica: el acto o negocio –si se quiere realmente realizado– notoriamente artificioso o impropio para la consecución de dicha finalidad; pero el encubrimiento se produce en ambos casos y en ambos casos mediante la comisión de un ilícito. Tal y como en la doctrina civil afirma MEZQUITA GARCÍA-GRANERO: «*es un hecho que, en muchos casos, el fraude a la ley se lleva a cabo mediante lo que, a mi juicio, no deja de ser una tercera forma de simulación (...) porque se desfigura lo realmente interesado, aunque mediante otra táctica. Me refiero a la vía del negocio indirecto (...) no se finge querer un tipo contractual distinto del verdaderamente deseado, pero se oculta parte de la realidad, simulando realizar dos contratos autónomos cuando lo cierto es que se realiza sólo uno (...) para ocultar la verdadera intención...*» (2003, 66-67). La diferenciación entre fraude de ley y simulación, más allá de la mera distinción teórica a la que tan cómodamente parece haberse acogido el Tribunal Constitucional en los pronunciamientos citados, presenta, en opinión unánime de la doctrina, grandes dificultades en la práctica. Como afirma GONZÁLEZ GARCÍA, «*los negocios jurídicos se*

⁵⁸ JIMÉNEZ JIMÉNEZ defiende, con apoyo en pronunciamientos jurisprudenciales, un concepto más restrictivo de ocultación del que derivaría de la interpretación estricta del texto de la LGT. Según aquella, «*sólo hay ocultación cuando la conducta del contribuyente realmente hurta del conocimiento del órgano administrativo competente los datos necesarios para la determinación de la deuda*» (2005 b, 180); sin poder detenernos a examinar o discutir el mismo, basta a nuestros efectos con señalar que, aun con este concepto más restrictivo de ocultación, las conductas en fraude de ley la suponen.

⁵⁹ Como afirma ROSEMBUJ, «*ni toda la evasión se explica por la simulación, ni la simulación es la matriz de todos los comportamientos evasores*» (1999, 99).

⁶⁰ Sobre la simulación, *vid.* ROSEMBUJ (1994, 250 y ss. 1996, 19-74 y 1999, 231-300), ZORNOZA (2000), GARCÍA NOVOA (2004, 142-163 y 359-370) y RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA (2005, 64-74).

retuercen, yuxtaponen y enmascaran ofreciendo caras distintas, todas aparentemente legales, que, (...) presentan diferencias demasiado sutiles para las graves consecuencias que se pueden derivar en cada caso» (2001, 31). Ello no es sino un índice evidente de que ni hay tanta transparencia en el fraude de ley, ni la ocultación se circunscribe a la simulación. Como también lo es el que, tal y como señala DE CASTRO (1984, 542), las distintas anomalías negociales no se excluyan entre sí, sino que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio. Esta postura es prácticamente unánime en nuestra doctrina civil, constante en la jurisprudencia civil del Tribunal Supremo y admitida por la STC de 8 de febrero de 1993⁶¹. Si se admite dicha compatibilidad, entonces, en los supuestos de simulación relativa en los que el negocio disimulado es un negocio en fraude de ley, ¿hay ocultación o no hay ocultación?

Si alguna peculiaridad tiene a este respecto la ocultación que implica la conducta en fraude de ley es precisamente su carácter *«malicioso»*, doloso en términos del derecho tributario sancionador o penal⁶². Así lo afirma PALAO: *«en la inmensa mayoría de los casos el abuso de la norma tributaria denota un "propósito de eludir" el impuesto y, aunque se adopte la concepción objetiva del abuso o fraude a la ley, de los elementos objetivos de éste podría, en la generalidad de los casos, inducirse tal "ánimo". Éste no es, pues, en realidad un "plus" doloso que venga a añadirse a una figura objetiva»*⁶³; no es un plus porque ya implica, de suyo, dolo. El propio Tribunal Constitucional afirma (FJ 4.º) que *«el concepto de fraude⁶⁴ de ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en que se produce, las llamadas, respectivamente "norma de cobertura"⁶⁵ y "norma defraudada"⁶⁶ o eludida⁶⁷, así como la actuación por la que se provoca artificialmente⁶⁸ la aplicación de la primera no obstante ser aplicable la segunda»* y el propio Tribunal lo califica de *«estratagema⁶⁹ tendente a la reducción de la carga fiscal»*. Difícilmente pueden considerarse congruentes estas afirmaciones con la de que *«no existe tal ocultamiento»* o la de que *«la actuación llevada a cabo es*

⁶¹ MEZQUITA (2003, 59-73). En el ámbito tributario, AMORÓS (1967, 864), ROSEMBUJ (1994, 253-259 y 1996, 102-104) y PRATS (1995, 25).

⁶² Así lo entiende AMORÓS, que considera el fraude a la ley tributaria un *«ilícito anormal (en cuanto requiere unas grandes maquinaciones y un perfecto conocimiento de las posibilidades legales para presentar una apariencia de licitud aceptable)»* (1967, 856).

⁶³ El profesor PALAO se refiere al requisito de que *«las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia del ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor»* que el Anteproyecto de LGT incluía en el artículo 185.1 d) para sancionar el fraude de ley (2003, 91).

⁶⁴ «Fraude: 2. Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del estado o de terceros» (DRAE, 2001, 1087).

⁶⁵ «Cobertura: 9. Encubrimiento. Ficción» (DRAE, 2001, 573).

⁶⁶ «Defraudar: 1. Privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca en derecho. 3. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones» (DRAE, 2001, 738).

⁶⁷ «Eludir: evitar con astucia una dificultad o una obligación» (DRAE, 2001, 874). «Astuto: agudo. Hábil para engañar o evitar el engaño o para lograr artificioosamente cualquier fin» (DRAE, 2001, 234).

⁶⁸ «Articioso: 2. Disimulado, cauteloso, doble» (DRAE, 2001, 221). «Disimular: 1. Encubrir con astucia la intención. 5. Disfrazar u ocultar algo, para que parezca distinto de lo que es» (DRAE, 2001, 835). «Cautela: astucia, maña y sutileza para engañar» (DRAE, 2001, 484). «Doble: 6. Simulado, articioso, nada sincero» (DRAE, 2001, 842).

⁶⁹ «Estratagema: astucia, fingimiento y engaño articioso» (DRAE, 2001, 1002).

transparente»⁷⁰. A la vista de lo cual, no creemos que pueda realmente defenderse, como hace el Tribunal Constitucional (FJ 4.º) que «*el concepto de fraude de ley (...) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos (...) en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas*»; no puede sostenerse esta afirmación del Tribunal precisamente «*en puridad de términos*»; es decir, «*según el sentido propio de sus palabras*», al menos de las palabras, de los términos, empleados por el legislador en las normas que regulan el fraude de ley o el conflicto en la aplicación de la norma contenidas en la LGT⁷¹. En función de ello, del hecho de que en el supuesto de las cláusulas anti-abuso, como señala el profesor GARCÍA NOVOA, pueda entenderse que «*a diferencia de los genuinos ejemplos de simulación, se soslaya el elemento intencional a la hora de determinar su aplicación*», no puede en absoluto, en nuestra opinión, extraerse la consecuencia que dicho autor extrae: «*lo que dificulta ese reproche personal en que se resuelve la culpabilidad*», «*tal irrelevancia impide apreciar la concurrencia de consecuencias sancionadoras, sea cual sea el concepto de culpabilidad que se maneje*» (2003, 14 y 21). La pretendida «*objetivización*» que habría introducido, para parte de la doctrina⁷², la cláusula del artículo 15 frente a la anterior del artículo 24 no puede, en ningún caso, impedir que los actos o negocios susceptibles de ser declarados en conflicto en la aplicación de la norma tributaria sean calificados como culpables; sea cual sea el concepto de culpabilidad que se maneje: «*acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia*», tal y como exige la definición de infracción del artículo 183 de la LGT; y, más concretamente, dolosas.

Si el artículo 15.3 de la LGT establece la improcedencia de la imposición de sanciones en las liquidaciones que resulten de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, es precisamente porque, de otro modo, la Administración sí que debería proceder a su imposición, al estar dicha conducta tipificada como infracción. Dichas conductas son típicas, aunque no sean punibles precisamente en virtud de lo dispuesto en el artículo 15.3. Son típicas, tal y como señala el propio artículo 191.1, «*salvo que se regularice con arreglo al artículo 27*»; en cuyo caso no serían, según el tenor literal del precepto, constitutivas de infracción, quedarían fuera del tipo. No se establece ninguna salvedad en el tipo del artículo 191.1 con respecto a las conductas en conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a diferencia de lo previsto para

⁷⁰ La única transparencia que existe en supuestos como el analizado por la STC 120/2005 es –perdón, pero no nos resistimos a hacer el chiste fácil– la transparencia fiscal. Como ejemplo de la «*transparencia*» de los supuestos de fraude de ley pueden tomarse los hechos enjuiciados en la STS de 30 de abril del 2003 (TOL 276376), expuestos de forma clara y concisa, en la medida en que es posible hacerlo, por LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO en su comentario de la misma (2004, 119 y 120).

⁷¹ Para JIMÉNEZ JIMÉNEZ, «*la utilización del término fraude en la tipificación de esta figura resulta extraordinariamente negativa. Las connotaciones que comporta son muy malas (sic). Parece que alguien que comete un fraude es alguien que actúa necesariamente de manera dolosa o culpable, pero hay que hacer abstracción de la terminología en este caso*» (2005 b, 229). Quizás tenga razón el profesor GARCÍA NOVOA cuando afirma que «*la perversión del derecho comienza por la perversión del lenguaje*» (2003, 15).

⁷² SIMÓN ACOSTA (2003, 3) y GARCÍA NOVOA (2003, 14).

los supuestos de correcta autoliquidación no seguida de ingreso en período voluntario, o los de regularización con arreglo al artículo 27⁷³.

Bajo la vigencia de la anterior LGT el profesor FALCÓN (1999, 6 y 7) defendió la «*trascendencia penal*» de «*los ingresos fuera de plazo (art. 61.2 de la LGT, hoy 61.3) (...) Así lo ha entendido finalmente la STS (Sala 2.ª) de 28 de octubre de 1997 (...), de cuyo FJ 4.º se deduce con claridad meridiana la plena eficacia del artículo 61.3 de la LGT (hoy 61.3 de la LGT) en materia penal, incluso aunque la ley penal no hubiera sido objeto de reforma en este punto. El mismo criterio es aplicable, por ejemplo, en los supuestos de fraude a la ley tributaria, respecto de los cuales el artículo 24 de la LGT excluye expresamente las sanciones*». Con ello el profesor FALCÓN incurre, como señalan LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO, en contradicción con la tesis que sostiene⁷⁴. Con los argumentos de estos autores, que compartimos plenamente y que son plenamente trasladables al ámbito tributario sancionador exactamente en los mismos términos, sin más que sustituir «pena» por sanción administrativa y «penal» por tributario-sancionador, la previsión del artículo 15.3 de la LGT –como la del art. 61.3 de la anterior LGT– constituye una

⁷³ Aunque es bien cierto que, en este último caso, pese a que la conducta ha dejado en la nueva redacción de la LGT de ser típica –como se acaba de señalar–, el artículo 27.2 sigue señalando, con una ciertamente muy incorrecta técnica –como denuncian MEDRANO IRAZOLA (2004, 184) y MUÑOZ PÉREZ y OBESO PÉREZ-VICTORIA (2004, 790)–, que el recargo por declaración extemporánea «*excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse*», tal y como hacía el antiguo artículo 61.3, «*con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse*»; entonces hubieran podido exigirse sanciones porque la conducta era típica, con la nueva ley habría que entender que el recargo «*excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse*» de haber seguido siendo típica la conducta, que ya no lo es. Y sin posibilidad alguna de salvar la incongruencia del precepto en este caso –salvo en la parte que excede el ámbito de los arts. 27 y 191.3 (MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO, 2005, 31-33)– el artículo 179.3 señala que «*los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas*». En definitiva, el legislador, y algún intérprete con él, parece empeñado en seguir considerando lo dispuesto en el artículo 27, en el artículo 179.3 e incluso en el 191.1 «*una excusa absoluta que actúa a modo de exención de punibilidad. Se trataría de un caso en que existe una acción u omisión típica, antijurídica, culpable, pero no punible, por razones de política legislativa*», ALMENAR BERENGUER y RIPLEY SORIA (2004, 1278 y 1322). En la misma contradicción parecen incurrir MESTRE GARCÍA y CERVANTES SÁNCHEZ-RODRIGO al afirmar que «*el artículo 179.3 establece el principio general de exoneración de responsabilidad por cumplimiento espontáneo o voluntario, aunque extemporáneo*» y que «*No se comete la infracción (...) cuando se regulariza de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley*» (2005, 31 y 122). De forma similar SIMÓN ACOSTA (2004, 755 y 758) afirma que en estos supuestos «*no se comete la infracción*» y «*la responsabilidad por la comisión de esta infracción se extingue (...) por la regularización*». También PEDREIRA MENÉNDEZ (2004, 533 y 552) afirma que «*se ha cometido una infracción del ordenamiento jurídico (...) el hecho generador de los mismos, la realización de un tipo infractor existiendo una atenuante de arrepentimiento espontáneo*» y «*No será de aplicación esta infracción cuando el sujeto regularice su situación...*».

⁷⁴ Tal y como afirman LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO, en dicha conclusión de FALCÓN «*se aprecia una cierta contradicción por parte del autor con las tesis que viene sosteniendo. En efecto, es doctrina prácticamente unánime la consideración de la regularización fiscal, explícitamente contemplada hoy en el artículo 305.4 del CP para solventar las dudas sobre la eficacia del artículo 61.2 de la LGT en materia penal, como una excusa absoluta. Esto es, se trata de una circunstancia personal de exclusión o levantamiento de la pena que, al no afectar a la objetiva relevancia penal del hecho, no puede impedir que subsista su antijuridicidad penal típica. En definitiva, se trata de supuestos en los que, a pesar de hallarnos ante una acción típica, antijurídica y culpable, por determinadas circunstancias, el legislador decide no penar. Y la contradicción radica en que en la medida en que el autor asume la similitud entre los artículos 61.2 y 24.3 de la LGT y, por tanto, el carácter de circunstancia personal que excluye la imposición de penas en los casos de fraude a la ley –que no es sino el que tiene, como se podrá apreciar al finar de nuestro comentario–, admite implícitamente la realización de un hecho típico –además de antijurídico e imputable– y, por tanto, la realización del hecho imponible» (2004, 130 y 131).*

excusa absoluta; esto es, se trata de una circunstancia personal de exclusión o levantamiento de la sanción administrativa que, al no afectar a la objetiva relevancia tributaria-sancionadora del hecho, no puede impedir que subsista su antijuridicidad tributaria-sancionadora típica. En definitiva, se trata de supuestos en los que, a pesar de hallarnos ante una acción típica, antijurídica y culpable el legislador decide no sancionar administrativamente. Aunque la conducta, en los términos del artículo 183.1, no esté sancionada, no deja por ello de ser típica, de ser constitutiva de infracción; ni el sujeto que realice dicha conducta tipificada como infracción en la ley deja de ser un infractor⁷⁵. En definitiva, tal y como afirman LÓPEZ LÓPEZ y BÁEZ MORENO (2004, 130), «*que un precepto se limite a establecer, expresamente, la improcedencia de sanciones administrativas, nada indica con respecto a la conducta que debería haber realizado el sujeto*»; la misma puede ser constitutiva de infracción –es decir típica y antijurídica– pese a no sancionarse; caso de las conductas en fraude de ley o constitutivas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, de los supuestos de no concurrencia de sanciones del artículo 180 o de las regularizaciones voluntarias bajo la vigencia de la anterior LGT; o simplemente ilícita –atípica pero sancionada con una sanción no punitiva por el ordenamiento tributario–; caso de la regularización voluntaria o de la correcta autoliquidación sin ingreso en plazo, en la vigente LGT. Por lo tanto, no es cierto, como señala el Tribunal Constitucional, que exista una «*atipicidad administrativa*» de las conductas en fraude de ley que pueda tomarse como «*factor indicativo*» de la atipicidad penal de las mismas⁷⁶.

Como es sabido, el Anteproyecto de la vigente LGT⁷⁷ preveía la sanción para aquellos actos o negocios constitutivos, en la terminología del Anteproyecto, de «*abuso en la aplicación de la norma tributaria*», tipificando específicamente como infracción «*muy grave*» en el artículo 185.1 d) el «*eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las circunstancias del artículo 15*» siempre que «*las circunstancias del caso concreto pongan de manifiesto la existencia de ánimo defraudatorio en la conducta del presunto infractor*» y sancionando la misma con una «*multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de la diferencia entre el importe de la*

⁷⁵ La sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública también impedirá la imposición de sanciones, sin que la conducta deje de ser típica, antijurídica y culpable en el ámbito tributario sancionador; constitutiva de una infracción no punible, además de delito contra la Hacienda Pública (art. 180.1 de la LGT). Tampoco podrá ser sancionada como infracción independiente (art. 180.2 de la LGT) una acción u omisión típica, antijurídica y culpable, constitutiva de infracción, que deba aplicarse como criterio de graduación de una infracción o como circunstancia que determine la calificación de una infracción como grave o muy grave.

⁷⁶ No sería cierto, como afirma FALCÓN (1999, 7), que «*en los supuestos de fraude a la ley tributaria*» la «*falta de ingreso cualquiera que fuera su cuantía, nunca constituiría infracción tributaria grave*», y que, en función de ello, «*el principio de "intervención mínima" propio del derecho penal (...) no consiente que se sancione en vía penal la elusión de un tributo*» en tales supuestos. No sería cierto que tal conducta, como afirma ARIAS VELASCO (2001, 16), «*no se considere lesiva para los intereses patrimoniales que protege el derecho sancionador tributario*» y tampoco lo es, por lo tanto, que «*en función de ello, no puede ser constitutiva de delito fiscal*». No sería correcto tampoco afirmar, como lo hace GARCÍA NOVOA (2005, 10) que «*la proclamación que hacía el artículo 24.3 de la LGT de 1963 y que hace el artículo 15.3 de la LGT de 2003, en el sentido de que en los casos de fraude de ley y de conflicto no caben sanciones, no es una decisión surgida de la libertad de configuración del legislador. Se trata, por el contrario, de una consecuencia de la ausencia de un desvalor en la acción que impediría la sanción penal. Es, por tanto, una consecuencia de que la ley evalúa la falta de un "elemento típico que configura la conducta punible"*».

⁷⁷ También preveía la imposición de sanciones el Borrador del Anteproyecto de LGT de 3 de marzo de 1990.

deuda tributaria que hubiera correspondido por la realización de los actos o negocios usuales o propios y el importe por el que tributaron las operaciones realizadas». Dicha tipificación fue criticada por un sector doctrinal que consideró que la misma «no respeta las exigencias de *lex certa*, expresión del principio de seguridad jurídica a que se refiere el artículo 9.3 de la Constitución, y que tiene especial relevancia respecto a las sanciones, en atención a lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Norma Fundamental (...) la descripción del tipo infractor del abuso de la norma tributaria, a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es "notoriamente inusual o impropio" no contempla los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza, y (...) vulnera los artículos 9.3 y 25.1 de la Constitución, por desconocer las exigencias de *lex certa*»⁷⁸. Creemos que, tal y como expone acertadamente RUIZ-ALMENDRAL apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional alemán, no hay tales problemas de tipicidad por falta de claridad o indeterminación en la norma general anti-fraude⁷⁹: «la norma anti-fraude se concreta a través de la norma o normas tributarias que entran en juego, y que en su caso habrán constituido el vehículo o la cobertura de la estructura del fraude. De ahí que si la normativa tributaria en liza cumple los requisitos de tipicidad y concreción (...) también los cumplirá el esquema aplicativo resultante». En nuestra opinión, como ya he adelantado, el punto de partida mismo de aquellos autores que valoran la cláusula anti-fraude desde la perspectiva del principio de tipicidad penal o sancionadora, sería erróneo, al no tener en cuenta ni la diferente naturaleza de los preceptos del Derecho tributario sancionador ni la diferente estructura de las normas sancionadoras tributarias, con respecto a los preceptos y las normas penales.

El Derecho tributario sancionador no tiene, a diferencia del penal, carácter constitutivo y primario sino complementario y secundario; no tiene un carácter preceptivo o normativo sino meramente sancionador. En la norma tributaria sancionada con una sanción punitiva, el precepto primario está contenido en la legislación tributaria, y la sanción punitiva, el precepto secundario, en la ley que establece qué conductas son constitutivas de infracción y la sanción que les corresponde⁸⁰. En función de ello, de las tres vertientes del mandato de tipificación: la definición del ilícito, la definición de la sanción y el establecimiento de la correspondencia entre aquél y ésta, sólo estas dos últimas forman parte del precepto secundario y están sometidas a las exigencias del artículo 25 de la Constitución. La definición del ilícito, precepto primario, no tiene naturaleza punitiva sino tributaria; no pueden ni deben proyectarse sobre el mismo –aun cuando su cumplimiento pueda ser conminado con una sanción punitiva– las exigencias del principio de legalidad penal o sancionadora⁸¹. De otro modo,

⁷⁸ GARCÍA NOVOA (2003, 19 y 2004, 309-329). En el mismo sentido FALCÓN (2003, 8), LÓPEZ TELLO (2003, 54) y FERREIRO (2003, 12), para quien «con ello se pretende (...) dejar en manos de la Administración no sólo la explicación (sic) analógica de las normas tributarias, sino también la aplicación analógica de sanciones de tipo penal», también en (2004, 9-14).

⁷⁹ (2004, 53-54). Tampoco para MEZQUITA «la figura del fraude de ley es contraria al principio de seguridad jurídica, dado que: (...) ha sido conscientemente elaborada y minuciosamente pensada para tener lugar en el mismo filo de la legalidad cuya cobertura se espera» (2003, 17).

⁸⁰ ALONSO MADRIGAL (1998, 228-233).

⁸¹ El profesor GARCÍA NOVOA equipara –a nuestro juicio erróneamente– las normas tributarias y las penales al examinar la exigencia de *lex certa* (2004, 81-85, 179-181, 257-259 y 296-298). Tal y como señala FERRAJOLI (1995, 379), en cita que recoge el propio GARCÍA NOVOA, «mientras el principio de mera legalidad, (...), es un principio general del derecho público, el principio de estricta legalidad, en el sentido que se le ha asociado hasta el momento de metanorma que condiciona la validez de las leyes vigentes a la taxatividad de sus contenidos y a la deducibilidad de la verdad jurídica de sus aplicaciones, es una garantía que se refiere sólo al Derecho penal».

la práctica totalidad de las normas del Derecho tributario, en cuanto que su incumplimiento esté tipificado como infracción, se convertiría en un (acomplejado) apéndice del Derecho sancionador, en normas de *naturaleza* sancionadora⁸², sometidas a los principios y las reglas propios de aquél y ajenas, en función de ello, a los principios y reglas tributarios.

La exigencia de *lex praevia* no impide sancionar una conducta típica consistente en el incumplimiento de una norma tributaria que sí tenga legítimamente carácter retroactivo⁸³, siempre que la norma que establece el precepto secundario, que tipifica la infracción tributaria, estuviera en vigor en el momento en que se produce el incumplimiento del mandato contenido en el precepto primario, en el momento de comisión de la infracción⁸⁴; de otro modo el legislador tributario no podría realmente establecer normas tributarias retroactivas, puesto que ante determinados incumplimientos, como los incumplimientos de obligaciones o deberes de carácter formal, la única reacción jurídica posible es la sanción de carácter punitivo⁸⁵. La exigencia de *lex stricta* no impide sancionar una conducta típica consistente en el incumplimiento de una norma tributaria distinta de las previstas en el artículo 14 de la LGT –o, si se prefiere, de las comprendidas en el ámbito de la reserva de ley⁸⁶– de forma analógica⁸⁷; siempre que la norma que establece el precepto secundario, que tipifica la infracción tributaria, no se aplique más que a los supuestos comprendidos expresamente en ella, a los supuestos específicos contemplados en la misma, y no a otros, semejantes pero no previstos, aunque entre ellos se aprecie identidad de razón. De igual manera, y por lo que afecta en definitiva a la cláusula anti-abuso o anti-fraude, la exigencia constitucional de *lex certa* entendida como «*exigencia de certeza o clara determinación de los comportamientos infractores (...) de la taxatividad en la determinación legal de las conductas constitutivas de infracción y acreedoras de sanción*» (ZORNOZA, 1992, 85-86) no se proyecta más que sobre el precepto secundario, que tipifica la infracción tributaria; no sobre las normas que, como las cláusulas anti-abuso o anti-fraude del anterior artículo 24 de la LGT o del vigente artículo 15, establecen válidamente⁸⁸ el presupuesto de hecho de la obligación cuyo incumplimiento es constitutivo de infracción; reguladoras del precepto primario, no del secundario o sancionador. Autores que rechazan, por una pretendida incompatibilidad con el principio de tipicidad en el ámbito sancionador, la sanción de las conductas constitutivas de fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, no cuestionan la legitimidad constitucional de la cláusula contenida en la LGT desde la perspectiva del principio de legalidad

⁸² ALONSO MADRIGAL (1998, 23-34).

⁸³ La prohibición de retroactividad de las normas sancionadoras, rectamente entendida como prohibición de las normas sancionadoras *ex post facto*, no impide que una norma tributaria establezca una determinada obligación cuyo presupuesto de hecho se produjera con anterioridad a su entrada en vigor, aunque su incumplimiento sea constitutivo de infracción; prohíbe castigar como infracción incumplimientos de obligaciones tributarias que sólo se convierten en tales incumplimientos tras la aplicación retroactiva de una norma tributaria.

⁸⁴ ZORNOZA (2000, 97-98).

⁸⁵ ALONSO MADRIGAL (1998, 251-252).

⁸⁶ Plenamente de acuerdo a este respecto con HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ (2002, 33-35).

⁸⁷ De la misma manera que no cabe admitir, como aplicación analógica *in bonam partem* de una norma sancionadora, la aplicación analógica de un supuesto de exención, prohibida por el artículo 14 de la LGT (ALONSO MADRIGAL, 1998, 254-256).

⁸⁸ En este sentido, sobre el fraude de ley y la seguridad jurídica, PÉREZ ROYO y AGUALLO AVILÉS (1996, 50-51).

tributaria⁸⁹; no niegan su virtualidad para, de producirse en la realidad los hechos subsumibles en el presupuesto de hecho abstracto definido en la misma, hacer nacer obligaciones tributarias⁹⁰. Unas obligaciones tributarias cuyo incumplimiento, como se ha defendido, está perfectamente tipificado como infracción en la vigente LGT, aunque no sea actualmente punible.

Tal y como afirma RUIZ ALMENDRAL, «*la imposición de sanciones en materia de fraude no es un problema de posibilidad jurídica, sino sólo de oportunidad política*»⁹¹. Dado que la conducta es ilícita y constitutiva de infracción –es decir típica, antijurídica y culpable–, bastaría con suprimir el inciso final del artículo 15.3 de la LGT para que fuera, sin más, punible⁹². Como afirma el profesor PALAO, «*en estos casos no sería necesaria una norma especial, sino que bastaría la norma sancionadora general*» (2003, 92), ya que, como señala ROSEMBUIJ, «*la sanción por fraude de ley está fuera del marco de la figura*» (1994, 307). La razón que ha llevado a no sancionar el fraude de ley como infracción no es otra, a nuestro modo de ver⁹³, que el clima ideológico y doctrinal que denuncia el profesor PALAO (2003, 78-79 y 84) y que, por lo visto, ha acabado por trascender parcialmente al propio Tribunal Constitucional en las SSTC 120/2005 y 48/2006. Un mero prejuicio ideológico del que –en nuestra opinión– el legislador debería desprenderse cuanto antes.

⁸⁹ El profesor FALCÓN afirma expresamente que «*los genéricos términos en que esta figura aparece definida, (son) suficientes a mi juicio para cumplir las exigencias de la reserva de ley tributaria y de la seguridad jurídica en dicho sector del ordenamiento*» (2003, 8). También se pronuncia en este sentido el profesor GARCÍA NOVOA: «*cuando la esfera de la realidad a que se refiere la actuación administrativa no pueda precisarse de modo definitivo en el texto de la ley, porque gira en torno a conceptos que no admiten cuantificaciones o determinaciones rigurosas (...) la técnica normativa adecuada serán los conceptos indeterminados que están orientados a hacer practicables ciertas categorías tributarias*», aunque afirme a continuación que «*la propia generalidad del concepto supone incurrir en una cierta indefinición que no garantiza plenamente la seguridad y certeza del contribuyente*» (2004, 348-349). A este respecto HERRERA MOLINA y MARTÍN FERNÁNDEZ afirman que «*el ánimo de eludir –objetivado mediante indicios externos que no han de presentar especiales dificultades probatorias– no merece la protección del principio de seguridad jurídica*» (2002, 44 y 57). Para el profesor FERREIRO, por el contrario, el mantenimiento de la cláusula del artículo 15 de la LGT supone «*caminar en una dirección que conduce, en parcelas clave de la vida social, al secuestro de la democracia por burocracia*» (2003, 11 y, en sentido y tono similares, 2004, 15 y 16). Según AMORÓS, en cambio, el artículo 24.2 de la LGT en su redacción original al establecer como «*forma de represión del ilícito tributario (...) la interpretación extensiva del hecho imponible la creemos perturbadora e ilegal. (...) Fuera del hecho imponible no debe existir nada que justifique, legalmente, el someter a gravamen a una persona*». La pregunta que cabe hacerse ante esta postura es: ¿cómo puede calificarse de ilícito un comportamiento cuya sanción se considera ilegal? (1967, 984-985); en el mismo sentido se pronuncia GONZÁLEZ SÁNCHEZ para quien dicho precepto «*por permitir la aplicación de analogía (...) es inconstitucional y nulo*» (1993, 73-74).

⁹⁰ Como, por ejemplo, GONZÁLEZ GARCÍA: «*el fraude de ley es, por principio, una conducta imposible de ser tipificada, de donde deriva su no penalización*», que «*sitúa el fraude de ley tributaria en la órbita de los actos contrarios a la ley*» (2001, 24) o ROSEMBUIJ, para quien la sanción del fraude a la Ley Tributaria prevista en el Anteproyecto de 1990 supondría «*una infracción "atípica"*» (1994, 307) pese a que para el mismo «*no hay duda de que la elusión del pago es un incumplimiento de la ley (...). El hecho declarado en fraude de ley sí que vulnera el ordenamiento jurídico*» (1996, 80).

⁹¹ (2004, 55), en el mismo sentido RUIZ ALMENDRAL y ZORNOZA (2005, 60-61).

⁹² Partidario de *lege ferenda* de la imposición de sanciones se muestra RUIZ TOLEDANO (1998, 263).

⁹³ Sin necesidad de compartir los argumentos *ad hominem* del profesor ESCRIBANO (2005, 84).

SEGUNDA PARTE

1. Introducción.

En esta segunda parte del trabajo, se revisan los términos en los que usualmente se plantea el debate doctrinal sobre la relación existente entre el fraude de ley tributaria, la simulación negocial y el delito de defraudación tributaria, en la convicción de que la perspectiva desde la que en ciertos casos se aborda la cuestión excede los límites de una genuina propuesta de resolución de un problema interpretativo en pos de la aplicación de una política legislativa que no resulta explícitamente de los artículos involucrados.

El debate dogmático sobre la tipicidad penal de las conductas de fraude de ley tributaria deriva de la constatación de una (relativa) falta de determinación significativa del artículo 305 del Código Penal, como consecuencia de la presencia del verbo «defraudar» en la descripción de la conducta típica. Este debate afronta una situación en la que la decisión legislativa no se expresa legalmente con la suficiente claridad.

El debate de política legislativa acerca de la conveniencia o la justificación de sancionar penalmente los fraudes de ley tributaria o las simulaciones negociales no presupone, en cambio, un problema interpretativo. La discusión persigue, en este caso, fundamentar una propuesta (más justa o más racional) sobre la forma de abordar legislativamente esta materia.

En nuestra opinión, ambos debates son distintos. Y si el propósito es determinar la relevancia penal de las conductas constitutivas de fraude de ley tributaria en el ordenamiento español vigente, no se debe olvidar que las dificultades –como en toda situación de interpretación– proceden de una imprecisa comunicación legal y no de una indefinición en la política legislativa. En consecuencia, la directriz que ha de orientar la discusión debe ser la persecución del entendimiento más probable del tipo penal en su contexto y no la persecución del entendimiento preferible según el modelo de justicia o de racionalidad legislativa que adopta el intérprete.

Tanto el contenido de la STC 120/2005 como las distintas opiniones doctrinales que la precedieron y las que aquélla ha suscitado ponen de manifiesto que algunos planteamientos no delimitan por completo los dos ámbitos de discusión indicados. En el aspecto jurídico-penal del debate, a cuyo examen se dedica esta segunda parte del trabajo, dos son las cuestiones en las que esta circunstancia se presenta de forma más patente: la controversia sobre la existencia de una relación necesaria entre la impunidad administrativa de una conducta y su falta de relevancia penal y la propia estrategia de apreciar la tipicidad penal de ciertos comportamientos a partir de las figuras del fraude de ley tributaria y de la simulación negocial. El análisis de ambas se aborda en los dos apartados siguientes.

2. Impunidad administrativa y tipicidad penal.

La principal alegación de la demanda de amparo que dio lugar a la STC 120/2005 era la vulneración del derecho a la legalidad penal del recurrente, resultante de la aplicación del artículo 349

del Código Penal de 1944-1973 (cuyo tenor se corresponde, en los extremos aquí relevantes, con el del art. 305 del vigente CP de 1995) por parte del Tribunal sentenciador. La infracción del derecho vendría determinada –según el recurso– por la apreciación judicial de la tipicidad penal de una conducta para la que la ley no prevé una sanción administrativa; esto es, la ausencia de previsión sancionadora en la ley administrativa permitiría, de acuerdo con esta opinión, inferir la atipicidad penal del comportamiento.

En el caso que ahora nos ocupa, la premisa de esta inferencia es que la norma administrativa (tributaria en este caso) no sanciona las conductas realizadas en fraude de ley tributaria. Debido a la heterogeneidad con la que suelen utilizarse algunos términos relevantes en este debate, es adecuado esclarecer desde un primer momento que quienes aducen la citada premisa emplean «sanción» para aludir sólo a las sanciones de carácter punitivo previstas por el Derecho administrativo (uso que hace del término el art. 15.3 de la LGT). Si bien se recuerda en la primera parte de este trabajo que el Derecho tributario sí prevé una sanción para el fraude de ley tributaria consistente en la aplicación coactiva de la norma defraudada, con pérdida de las ventajas fiscales obtenidas y liquidación de los intereses de demora, conviene aclarar que no es éste el uso de «sanción» que está en juego en este contexto. Por otra parte, en ocasiones se hace referencia a la ausencia de sanción administrativa de naturaleza punitiva mediante la expresión «atipicidad administrativa» (es el caso de la propia STC 120/2005). Se ha indicado igualmente en la primera parte de este trabajo que este uso de «atipicidad administrativa» no es suficientemente riguroso, ya que las conductas en fraude de ley son subsumibles en los tipos infractores que llevan aparejada una sanción administrativa de carácter punitivo, aunque el artículo 15.3 excluya, de modo excepcional, la imposición de esta última. Desde esta perspectiva, y al objeto de evitar confusiones, se utilizará a continuación la expresión «impunidad administrativa» para aludir a la ausencia de sanción administrativa (tributaria, en este caso) de carácter punitivo.

El propósito es, pues, examinar la supuesta relación de consecuencia entre la impunidad administrativa y la atipicidad penal de la conducta. Como punto de partida, cabe afirmar que existe acuerdo generalizado en cuanto a que un comportamiento es penalmente típico si concurren en él todos y cada uno de los elementos mediante los que un enunciado legal vigente describe una conducta a la que apareja una pena. Un comportamiento es, así, típico del delito de defraudación tributaria si concurren en él todos y cada uno de los elementos que configuran la descripción de la conducta penalmente sancionada en el artículo 305 del vigente Código Penal. La tipicidad penal es, por tanto, un predicado relativo a un enunciado legal (alude a la relación de una conducta con un tipo) que no exige presupuestos adicionales a la posibilidad de apreciar en la conducta la presencia de los elementos configuradores del tipo⁹⁴. En consecuencia,

⁹⁴ Existe una corriente jurisprudencial que, principalmente en relación con el delito de tráfico de drogas del artículo 368 del Código Penal, exige para la tipicidad (o, al menos, para la antijuridicidad penal) no sólo la concurrencia de los elementos del tipo, sino un determinado nivel de lesión del bien jurídico que se estima protegido por el tipo (*vid.*, de entre las últimas, la STS de 25 de junio de 2003 –TOL 305522– y las citadas en ella). Esta doctrina suele invocar la vigencia en el Derecho penal de un principio de «insignificancia» para esta «reducción teleológica del significado» del enunciado legal. En realidad, en tanto este tipo de decisiones supongan la exclusión de ejemplos estándar de conducta que –desde el punto de vista del uso de los términos típicos– constituyan los supuestos paradigmáticos del precepto, no son el resultado de una actividad genuinamente interpretativa, sino de una actividad de legislación semántica para la que el intérprete carece de potestad. En este sentido se han manifestado resoluciones recientes de la Sala 2.ª del Tribunal Supremo (SSTS de 21 de junio de 2003 –TOL 294358– y 27 de febrero de 2004 –TOL 365582–) que pueden ser expresivas de un cambio de tendencia en este punto.

la punición administrativa de un comportamiento (esto es, la previsión legal de una sanción administrativa de carácter punitivo para quien lo desarrolla) sólo constituye una exigencia de su tipicidad penal cuando la punición administrativa es un elemento del tipo penal.

El examen del Libro II del Código Penal permite afirmar que, en términos generales, la tipicidad penal no se encuentra supeditada por la ley a la punición administrativa de la conducta. De hecho, existen enunciados legales penales (como el art. 195.1 del CP, que castiga la omisión del deber de socorro) en los que la tipicidad ni siquiera se halla condicionada a la previa (previa en sentido lógico, y no temporal) ilicitud administrativa (o civil) de la conducta. No es posible, por tanto, afirmar universalmente una relación necesaria entre la impunidad administrativa y la irrelevancia penal de una conducta, como expresamente señala la STC 120/2005 al afirmar que la «*atipicidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba (...) que la Administración no estaba autorizada a sancionar en tal caso, pero no que no lo estuvieran 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*»⁹⁵.

No obstante lo anterior, cierto es que existe a este respecto una diferencia entre artículos como el 195.1 y el 305 del Código Penal, ya que el sector de la realidad contemplado por este segundo es objeto de regulación administrativa. En atención a tal circunstancia, probablemente hay que entender que quienes sostienen la relación necesaria entre impunidad administrativa y atipicidad penal acotan la afirmación a los tipos penales descriptivos de conductas que se desarrollan en sectores cubiertos por una norma administrativa, limitando así la conexión entre la impunidad administrativa y la atipicidad penal a los ámbitos (el económico o el empresarial) en los que el Derecho penal cumple una función eminentemente secundaria, por desplegar su control y tutela sobre situaciones y bienes jurídicos que son objeto de atención primaria por el Derecho administrativo. Éste sería el caso, por ejemplo, de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social tipificados en el Título XIV del Libro II del Código Penal.

Una versión de esta tesis ha sido expuesta recientemente por CHOCLÁN MONTALVO (2005, 4) con apoyo en la construcción, elaborada por RODRÍGUEZ RAMOS, del «Derecho penal económico» como categoría dogmática caracterizada por la «secundariedad» de la protección dispensada por el ordenamiento penal en este entorno. Brevemente, CHOCLÁN MONTALVO defiende que el injusto penal tributario es una forma cualificada de injusto (respecto del administrativo) en atención a factores como la intensidad lesiva de la conducta y la reprochabilidad de la modalidad de comportamiento. De este modo, el injusto penal se articularía sobre un previo injusto administrativo al que se añadiría la exigencia de un *plus* de desvalor⁹⁶.

En nuestra opinión, esta presentación limitada del argumento adolece del mismo problema de principio que la formulación general de una relación necesaria entre la impunidad

⁹⁵ Como se ha indicado antes, la STC 120/2005 identifica, a nuestro juicio erróneamente, la «atipicidad administrativa» con la ausencia de sanción administrativa de carácter punitivo.

⁹⁶ *Vid.* también ARIAS VELASCO (2001, 16), GARCÍA NOVOA (2005, 4) y RUIZ-ZAPATERO (2004, 21).

administrativa y la atipicidad penal: la afirmación de la subordinación de la tipicidad penal a la previa punición administrativa como teorema deducido ya del principio de legalidad penal (como aparecía en la demanda de amparo que dio lugar a la STC 120/2005), ya de la ubicación de un tipo penal (como el descrito en el art. 305 del Código) dentro de una categoría dogmática como el Derecho penal económico.

Resulta difícil advertir qué conexión directa puede establecerse entre el asunto que aquí se discute y el principio de legalidad⁹⁷. Tal como está recogido en el artículo 25.1 de la Constitución, el derecho a la legalidad penal garantiza la exclusiva sanción penal de los comportamientos tipificados como infracción penal en la legislación vigente en el momento en el que aquéllos se desarrollan. Ello entraña comprobar, como ya antes se ha indicado, la concurrencia en los hechos de los elementos que conforman la descripción legal de la conducta incriminada, pero en modo alguno (salvo que el tipo lo exija) la previsión de una sanción punitiva para aquéllos en la norma administrativa.

En realidad, lo que puede estar en juego en este debate no son las garantías derivadas del principio de legalidad, sino el acomodo de la legislación al principio de subsidiariedad del Derecho penal⁹⁸, que no se halla integrado dentro del contenido constitucional del derecho a la legalidad penal. Es razonable pensar que un ordenamiento atento a garantizar el principio de subsidiariedad tendería a ordenar gradualmente la respuesta sancionadora del Estado de forma que la tipicidad penal quedara reservada para conductas cuya intensidad lesiva fuera superior a la estimada en los comportamientos sancionados punitivamente por el Derecho administrativo. Ahora bien, no puede olvidarse que el principio de subsidiariedad es un criterio rector de una adecuada política legislativa y no una pauta aplicativa de la legislación efectivamente promulgada⁹⁹. En definitiva, como se indicaba en el apartado anterior, el principio de subsidiariedad es un argumento apropiado en un debate sobre la forma de organizar la represión del fraude fiscal, pero impertinente en una discusión sobre el alcance de la legislación efectivamente promulgada para este fin. De hecho, ni siquiera es posible garantizar *de lege lata* un principio de coherencia –menos exigente que el principio de subsidiariedad– que evitara la afirmación simultánea de la tipicidad penal de un conducta y su licitud (que, como se ha expuesto en este trabajo, no equivale a su atipicidad ni a su impunidad) desde la perspectiva de otros sectores del ordenamiento¹⁰⁰.

⁹⁷ El FJ 6.º de la STC 120/2005 señala que la tipicidad penal de una conducta administrativamente impune puede afectar al principio de legalidad penal en cuanto respuesta «*imprevisible*» para el destinatario de la norma. Esta conexión «indirecta» entre la impunidad administrativa y el principio de legalidad penal será considerada más tarde, al hilo del examen del cumplimiento de la exigencia de *lex certa* por parte del artículo 305 del Código Penal.

⁹⁸ Expresamente lo reconoce así PÉREZ ROYO (2005, I, 3 y 2005, II, 1).

⁹⁹ PÉREZ ROYO (2005, I, 3) opina que es también «una guía para el intérprete de la propia ley», pero lo cierto es que no se trata de una directriz legal ni constitucional de interpretación, ni tampoco parece una pauta relevante para la formulación de una propuesta interpretativa que pretenda aproximarse al significado más probable de un término o enunciado dubitado. Como señala la STS de 21 de febrero de 1994 (TOL 402651), la subsidiariedad del Derecho penal es un tema «a dilucidar en un plano especulativo y no en una resolución atenta al derecho constituido».

¹⁰⁰ Existen, en este sentido, tipos penales que sancionan comportamientos civilmente lícitos. Es el caso, por ejemplo, del artículo 270.3 del vigente Código Penal, que castiga, entre otras conductas, «la tenencia de cualquier medio específicamente destinado a facilitar la supresión no autorizada o la neutralización de cualquier dispositivo técnico que se haya

Esta misma objeción puede presentarse, en nuestra opinión, a la tesis de CHOCLÁN MONTALVO sobre la existencia de una relación necesaria entre la atipicidad administrativa y la penal. La naturaleza secundaria del «Derecho penal económico» no sólo es una medida prudente de política criminal, sino que es una característica real de la tutela que despliegan buena parte de los tipos penales que se suelen integrar en este ámbito. Pero una cosa es constatar ese carácter secundario como resultado inductivo del examen de los tipos penales incluidos en la categoría delimitada y otra muy distinta imponer una extensión deductiva de esta construcción dogmática a tipos penales cuyo tenor no se somete a ella ¹⁰¹.

Entendemos, en consecuencia, que no es posible ligar la impunidad administrativa a la atipicidad penal ni como derivación del derecho a la legalidad penal ni como corolario de la naturaleza secundaria del Derecho penal económico. Esa vinculación existirá si, y sólo si, la descripción típica la instituye, lo que convierte en tarea esencial (no puede ser de otro modo) el examen del modo en el que el enunciado legal penal configura la tipicidad de la conducta. En el Código Penal de 1995 existen injustos penales (como los descritos en los arts. 325 y 333) que exigen taxativamente que el comportamiento constituya una contravención de las leyes o disposiciones de carácter general relevantes. No es éste el caso del artículo 305 del Código Penal ¹⁰², en cuyo tenor no se aprecia una referencia perspicua a la ilicitud, a la tipicidad ni a la punición administrativa de la acción, como se verá con más detalle a continuación.

3. El tipo penal de defraudación tributaria y el fraude de ley tributaria.

El artículo 305.1 del Código Penal castiga a quien defrauda a la Hacienda Pública (i) eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, (ii) obteniendo indebidamente devoluciones, o (iii) disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros.

Es evidente que el precepto no alude expresamente en la descripción de la conducta a la ilicitud, a la tipicidad o a la punición administrativa de los hechos. Tampoco se utilizan como elementos de delimitación de la tipicidad penal las categorías «fraude de ley tributaria» y «simulación nego-

utilizado para proteger programas de ordenador o cualquiera de las otras obras, interpretaciones o ejecuciones en los términos previstos en el apartado 1 de este artículo», sin supeditar la tipicidad al fin comercial de la tenencia, que si exige, en cambio, el artículo 102 c) de la Ley de Propiedad Intelectual para la ilicitud civil.

¹⁰¹ Un buen ejemplo de que esta naturaleza secundaria no siempre tiene presencia en el ámbito de los delitos llamados, en principio, a integrar la categoría «Derecho penal económico» es el artículo 294 del Código Penal. Este precepto, que sanciona penalmente a los administradores de una sociedad que «negaren o impidieren la actuación de las personas, órganos o entidades inspectoras o supervisoras» tiene un ámbito de aplicación mucho mayor que el de infracciones administrativas paralelas, como la tipificada en el artículo 99 t) de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, que restringe la tipicidad de «la negativa o resistencia a la actuación inspectora de la Comisión Nacional del Mercado de Valores» a los casos en que «medie requerimiento expreso y por escrito al respecto». *Vid.*, sobre esta cuestión, RODRÍGUEZ MOURULLO (1988, 241-248).

¹⁰² PÉREZ ROYO (2005, II, 2).

cial». Y, sin embargo, el grueso del debate dogmático penal se ha vertebrado en torno a la licitud o ilicitud administrativa del fraude de ley tributaria y a la consiguiente exclusión o inclusión de esta clase de conductas –consideradas en bloque y por oposición a las de simulación negocial– en el ámbito típico del artículo 305. En esta discusión, el examen de las exigencias que sí aparecen en la descripción de la conducta típica del delito de defraudación tributaria ocupa habitualmente un papel de segundo orden.

En nuestra opinión, este modo de aproximarse al problema no es adecuado. Toda vez que la controversia atañe a la calificación penal de unos hechos, los factores fundamentales en la discusión son la realidad fáctica y los términos en los que la ley penal configura el tipo. La mediación de categorías –legales o dogmáticas– propias de otros sectores del ordenamiento jurídico sólo debe producirse cuando el tipo penal requiere esa mediación como resultado del empleo de elementos normativos en la descripción de la conducta. Y éste no es el caso del artículo 305 del Código Penal ¹⁰³. A pesar de ello, como se acaba de decir, los esfuerzos argumentativos se dedican usualmente a la calificación tributaria del negocio jurídico como fraude de ley o como simulación, en el convencimiento de que la calificación penal ha de resultar de modo automático de la conclusión alcanzada. En estas circunstancias, no es de extrañar la insistencia de las resoluciones judiciales (como la STS de 28 de noviembre de 2003 –TOL 341467–) en que lo crucial es determinar si están o no presentes «*los elementos integrantes del tipo*». Éste es precisamente el escenario en el que esta controversia –al menos, en su aspecto dogmático– debe plantearse ¹⁰⁴.

Los factores fundamentales de la discusión –se decía– son la realidad fáctica, por una parte, y, por otra, los términos en los que la ley penal configura el tipo. En relación con éstos, el 305 del Código Penal deja claro desde un primer momento que, cualquiera que sea la modalidad de acción típica concurrente en los hechos, ésta debe poder calificarse como una defraudación a la Hacienda Pública. La tarea, por tanto, consiste en determinar cómo se usa «defraudar» en el contexto de este tipo penal.

A este respecto, aunque tanto «defraudar» como «defraudación» han tenido una importante presencia en la legislación penal española, la disputa sobre su uso significativo en los enunciados legales en los que aparecen no está por completo zanjada.

La discusión sobre el sentido de estos términos ha tenido lugar principalmente en el ámbito de la incriminación de las estafas. La apertura del Capítulo que el Título XIII del Código Penal de 1995 dedica precisamente a la incriminación «de las defraudaciones» con una Sección (la 1.ª) «de las estafas» ha favorecido la consideración de este delito como arquetipo de defraudación. De hecho, su vigente tipificación deriva en buena medida de la descripción elaborada en 1958 por ANTÓN ONECA (1958, 56 y ss.), en la que, a partir del empleo del verbo «defraudar» en la ley penal entonces en vigor y mediante una «*interpretación un tanto libre*» (en sus propias palabras), el autor

¹⁰³ Por supuesto, no es el caso en cuanto afecta a la acción típica, porque es patente que el artículo 305 sí recurre a elementos normativos al describir, por ejemplo, el objeto material del delito («*tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie*») o al atender a la «*cuota*» en la fijación de la intensidad cuantitativa que debe alcanzar el resultado para adquirir relevancia penal.

¹⁰⁴ Vid. CÓRDOBA RODA (2005, 5).

detallaba el conjunto de elementos típicos que terminaron integrando la actual configuración legal del tipo básico de estafa (engaño, error, acto de disposición, perjuicio y ánimo de lucro). La añeja relación entre la estafa y la defraudación (aquella como ejemplar paradigmático de ésta) ha fomentado la caracterización generalizada de la defraudación penal como la producción de una lesión patrimonial causalmente ligada a un engaño. Esta identificación presenta algunas dificultades, en particular si se formula en términos excluyentes.

Por una parte, presupone un uso homogéneo del verbo «defraudar» en el Código Penal, lo que es, sin duda, posible, pero debe ser explícitamente afirmado en el razonamiento. En este sentido, cada cuerpo legislativo (también el Código Penal) constituye, en principio, un horizonte contextual de las expresiones lingüísticas que aparecen en los enunciados legales que comprende, aunque no cabe descartar de antemano la presencia en un mismo contexto de empleos diversos de la misma expresión. Ciertamente, esto último sólo resulta factible cuando existen razones que motiven el uso divergente en un determinado subcontexto, caso en el que las propuestas que pretendan reconocer estos supuestos de empleo heterogéneo deberán identificar las razones contextuales que acreditan esa diversidad de uso ¹⁰⁵.

Por otra, entraña un evidente reduccionismo, ya que la estafa no es el único tipo (ni el único con tradición) integrado en el Capítulo de las defraudaciones. Por lo pronto, la actual Sección 2.^a del Capítulo VI está dedicada a la sanción penal «de la apropiación indebida», tipo que ya formaba parte del Capítulo de las defraudaciones en el Código Penal de 1944-1973 y en el que el engaño no desempeña papel alguno.

Así las cosas, la ausencia de una pauta que regule de forma evidente y perspicua el uso de «defraudar» en el Código Penal aconseja, sin perjuicio de indagar si el subcontexto del Título XIV ofrece argumentos sólidos que acrediten un uso específico del verbo, dar un paso atrás y considerar los usos de este término en el lenguaje común, atendiendo a los ejemplos estándar que funcionan como criterio práctico de empleo de «defraudar» y que, como reglas nacidas del uso colectivo, son recogidas posteriormente por los diccionarios ¹⁰⁶.

Comúnmente se usa «defraudar» para referir la acción de «privar a alguien con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias de lo que le toca de derecho» ¹⁰⁷. Alude el

¹⁰⁵ Este argumento es el que WRÓBLEWSKI (1985, 47 y ss.) recoge como segunda directiva lingüística de interpretación legal de primer nivel derivada del contexto lingüístico (DI¹-2): «sin razones suficientes, a términos idénticos, que se utilizan en las reglas legales, no se les debería atribuir significados diferentes». Esta directiva –que en otro lugar (WRÓBLEWSKI, 1983, 486) denomina «directiva de univocidad»– cede cuando hay «razones suficientemente firmes» para interpretar el mismo término de manera diferente, lo que puede ocurrir cuando la influencia de los contextos sistémico y funcional prevalece sobre la del contexto lingüístico.

¹⁰⁶ Según la primera directiva lingüística de interpretación legal de primer nivel derivada del contexto lingüístico (DI¹-1) que recoge WRÓBLEWSKI (1985, 47), «sin razones suficientes no se debería atribuir a los términos interpretados ningún significado especial distinto del significado que estos términos tienen en el lenguaje natural común». La referencia al «sentido propio» de las palabras de la norma que contiene el artículo 3.1 del Código Civil fija precisamente como directriz interpretativa la atención a la faceta lingüística del contexto, y (aunque se advierten vestigios univocistas en esta expresión legal), el «sentido propio» de las palabras no es sino su uso en el contexto pertinente.

¹⁰⁷ DRAE (2001, 738).

verbo, por tanto, a la producción de un perjuicio (la privación de lo que toca de derecho), pero no de cualquier manera, sino a través de específicas modalidades de conducta (el abuso de confianza o la infidelidad a las obligaciones propias). Defraudar no es simplemente perjudicar, sino perjudicar a través de un medio defraudatorio, que puede ser –mas no necesariamente– el engaño.

Sin razones para variar este criterio propio del lenguaje común, la referencia típica a la defraudación en el seno de los delitos contra la Hacienda Pública ha de ser igualmente entendida como exigencia de producción de un perjuicio (en este caso, para la Hacienda Pública) ocasionado a través de un medio fraudulento, de un artificio defraudatorio. El artículo 305 no sanciona, de este modo, el mero impago del tributo, sino la elusión fraudulenta del pago¹⁰⁸. A la constancia de un efectivo desvalor de resultado (consistente en el perjuicio patrimonial) se añade, por tanto, la demanda de un desvalor de acción (CHOCLÁN MONTALVO, 2005, 1).

Por supuesto, esto no resuelve la controversia, que radica, claro está, en determinar qué procedimientos dirigidos a eludir el pago de un tributo (o de cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o de ingresos a cuenta de retribuciones en especie) convierten la lesión patrimonial en una defraudación. A este respecto, es suficientemente conocida la polémica entre quienes entienden que la presencia del verbo «defraudar» comporta la exigencia de un engaño (aunque los partidarios de esta postura discrepan a la hora de precisar tanto el engaño relevante a estos efectos como la estructura global que debe presentar la conducta) y quienes sostienen que basta la producción del perjuicio mediante una conducta ilícita resultante del incumplimiento por el sujeto activo de sus deberes tributarios (fundamentalmente, el de comunicación)¹⁰⁹. En todo caso, esta discusión no juega un papel determinante en la defensa del argumento que se presenta en esta segunda parte del trabajo, ya que, como a continuación se detallará, las categorías tributarias «fraude de ley tributaria» y «simulación negocial» son irrelevantes para la tipicidad penal con independencia de la postura que se adopte en la citada controversia.

¹⁰⁸ La Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, dotó al delito de defraudación tributaria (en aquel momento, art. 349 del CP) de una estructura típica idéntica a la del actual artículo 305, al sancionar a quien defraudara a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido excediera de 5.000.000 de pesetas. La Exposición de Motivos de la ley señalaba como uno de los objetivos de ésta «*avanzar en la delimitación de la conducta típica del delito fiscal por antonomasia. Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto, su pago*».

¹⁰⁹ Puede hallarse información sobre esta polémica –que antecede a la actual tipificación del delito contra la Hacienda Pública– en las obras de BRANDÁRIZ GARCÍA (2000, 376 y ss.), MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ (2005, 548 y ss.) y RANCAÑO MARTÍN (1997, 54 y ss.).

A la vista de las opiniones más recientes, puede afirmarse que en la actualidad resulta mayoritaria la posición que vincula la exigencia de una defraudación con la producción de un perjuicio a través de un engaño [*vid.*, por todos, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGESSE (2001, 221 y ss.), BOIX REIG y MIRA BENAVENT (2000, 53), CÓRDOBA RODA (2005, 4), CHOCLÁN MONTALVO (2005, 3), FERREIRO LAPATZA (2003, 23), GARCÍA NOVOA (2003, 25), JUAN i CASADEVALL y M. C. GARCÍA LLAMAS (1998, 294-295) y MORILLO MÉNDEZ (2000, 296)]. No obstante, existen también voces próximas que discrepan de esta postura, como son las de BACIGALUPO ZAPATER (1997, 289 y ss.) y RANCAÑO MARTÍN (1997, 58), que asocian la defraudación al incumplimiento de deberes tributarios, o la de SÁNCHEZ TOMÁS (1999, 126-127), quien identifica «defraudar» simplemente con la intención del sujeto *ex ante* de no hacer frente a la deuda, aunque reconozca la existencia de ésta y la ponga en conocimiento de la Administración. En esta última línea puede verse también el FJ 27.º de la citada STS de 28 de noviembre de 2003 (TOL 341467).

Los autores que acuden en la delimitación de la tipicidad penal a los conceptos «fraude de ley tributaria» y «simulación negocial» e identifican la defraudación típica sólo con esta última situación se apoyan en que ésta demanda la producción de una lesión patrimonial causalmente ligada a un engaño ¹¹⁰. Sin duda, esta interpretación de «defraudar» en clave de engaño restringe en mayor medida el ámbito de la tipicidad penal, ya que la exigencia de engaño es adicional –y no meramente distinta– a la de incumplimiento del deber tributario de comunicación (el engaño presupone este incumplimiento e implica, además, una forma especial de incumplir: «*dando a la mentira apariencia de verdad*») ¹¹¹. De este modo, si, como se dirá, no es posible identificar el fraude de ley tributaria con la atipicidad penal por ausencia de engaño típico, con menor razón cabe disociar automáticamente del fraude de ley tributaria la tipicidad penal cuando ésta se concibe como producción de un perjuicio a través del incumplimiento de deberes tributarios. Por ello, la tesis que a continuación se presenta (la improcedencia de examinar el tipo del artículo 305 del Código Penal a través de la mediación de categorías tributarias no reclamadas por la ley) no requiere, como se ha indicado, un compromiso con alguna de las propuestas al uso sobre la interpretación de «defraudar» en este delito, ya que dicha tesis se formula a la vista de la propuesta más exigente: la que identifica «defraudar» con «engañar».

Buena parte de la dificultad asociada a la discusión sobre la tipicidad penal del fraude de ley tributaria resulta de la heterogeneidad que, en la concepción de esta última figura, se aprecia entre las diversas contribuciones, como se puede comprobar en las referencias incluidas en la primera parte de este trabajo. En este sentido, es obvio que si, con postergación del examen de los elementos legales de delimitación, se asume una descripción del fraude de ley entre cuyos atributos se inserta la ausencia de engaño, la afirmación de su atipicidad penal constituye una tautología. En nuestra opinión, lo significativo es el examen de la tipicidad del grupo de supuestos de hecho acogidos por una institución legalmente configurada, y no el análisis de categorías dogmáticas que no se corresponden de forma completa con la norma. Por ello, las afirmaciones que siguen atañen a hechos que dan lugar a la aplicación de la institución descrita en el artículo 15 de la LGT, a la que, como en la primera parte de este trabajo, se alude como «fraude de ley tributaria» (y no como «conflicto en la aplicación de la norma tributaria») en atención a la ubicuidad de aquella denominación tanto en las opiniones doctrinales como en las resoluciones judiciales.

Desde esta perspectiva, no parece ajustado afirmar que el fraude de ley tributaria excluye cualquier tipo de engaño porque cabe predicar de los negocios jurídicos que se celebran en fraude de ley tributaria su veracidad ¹¹². Esta atribución de «veracidad» a todos los comportamientos en

¹¹⁰ La intelección de «defraudar» como elemento que impone la presencia de un engaño no le priva de carácter objetivo. A pesar de lo que señalan algunos autores –como APARICIO PÉREZ (1997, 39) o SIMÓN ACOSTA (1998, 51 y ss.)–, la defraudación no demanda «*la concurrencia de un elemento subjetivo o intencional consistente en la intención de engañar*», sino la existencia de un efectivo engaño, esto es, de una «falta de verdad en lo que se dice, hace, piensa o discurre» (DRAE, 2001, 913). *Vid.* a este respecto BRANDÁRIZ GARCÍA (2000, 378 y ss.), en relación con el paralelo –en este punto– tipo de defraudación a la Seguridad Social.

¹¹¹ DRAE (2001, 913).

¹¹² Como hacen, entre otros, ARIAS VELASCO (2001, 15) y GARCÍA NOVOA (2003, 25). J. APARICIO PÉREZ (1997, 164), a quien cita expresamente ARIAS VELASCO, menciona la presencia de los requisitos de «*complitud y veracidad*» pero la restringe a los negocios que cumplen hasta un total de seis condiciones que el autor estima deben concurrir «*para considerar que la operación es lo suficientemente transparente como para excluir la calificación de la operación como negocio*»

fraude de ley tributaria debe ponerse en duda desde el momento en que la propia norma condiciona su aplicación a que los negocios mediante los que se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minoran la base o la deuda tributaria sean «*notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido*». Quienes aducen su carácter veraz aluden a hechos que no son los que determinan la aplicación del artículo 15 de la LGT, de forma que su calificación como «fraude de ley tributaria» es impertinente (si esta denominación se asocia al citado art. 15) o bien legalmente irrelevante (si no es ése el caso).

Tampoco se puede afirmar el ajustamiento cabal a la configuración legal de la figura de la opinión formulada por quienes suscriben sin ambages la irrelevancia penal de estas conductas no por su veracidad, sino porque su naturaleza artificiosa «salta a la vista» y, en la medida en que el artificio es visible o transparente, no existe ocultación de datos fiscalmente relevantes, engaño ni, por tanto, defraudación típica¹¹³. Hay en esta tesis un reconocimiento implícito de la ausencia de veracidad que caracteriza legalmente al fraude de ley y un intento de salvar su irrelevancia penal en atención a la supuesta notoriedad del artificio. Sin embargo, no parece que el tenor de la ley permita aceptar la consideración del negocio en fraude de ley tributaria como un artificio en todo caso «visible» o «transparente».

En este sentido, el fraude de ley tributaria exige, por disposición legal, artificio o impropiedad notoria del negocio, es decir, una apariencia negocial legal que disimula o encubre lo realmente acontecido¹¹⁴. Esto es, como se ha indicado en la primera parte de este trabajo, en el fraude de ley existe –al igual que en la simulación negocial– una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que, en efecto, no se encubre con una apariencia jurídica (como en la simulación), pero sí con una realidad jurídica notoriamente artificiosa o impropia (el negocio realizado)¹¹⁵. El fraude de ley no es, por tanto, necesariamente transparente, pues, sin perjuicio de la realidad de los negocios jurídicos efectuados, tanto las circunstancias de su celebración como la complejidad de su estructura pueden comportar un encubrimiento y una ocultación

simulado». La estructura del razonamiento de APARICIO PÉREZ evidencia, por una parte, que –como se ha indicado– la construcción del objeto examinado determina el resultado del examen y, por otra, que aquél asume que no en todos los hechos susceptibles de determinar la aplicación del artículo 15 de la LGT se darán las condiciones que establece, es decir, que no todos ellos serán «*suficientemente transparentes*».

¹¹³ Términos en los que se pronuncia la STC 120/2005 y que reitera la reciente STC 48/2006, de 13 de febrero. *Vid.* también CHOCLÁN MONTALVO (2005, 5), CÓRDOBA RODA (2005, 5) y GARCÍA NOVOA (2005, 1), así como BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGESSE (2001, 227), quienes, si bien mencionan la posibilidad de que el sujeto activo realice un comportamiento transparente, defienden fundamentalmente la atipicidad penal de las conductas en fraude de ley tributaria por considerar que el perjuicio sufrido por la Hacienda Pública debe imputarse objetivamente a la «*deficiencia de técnica legislativa*» y no a la conducta del sujeto activo.

¹¹⁴ Ya que «artificioso» es, como se ha dicho, lo «disimulado, cauteloso, doble» (DRAE, 2001, 221).

¹¹⁵ RUIZ-ZAPATERO (2004, 85), que preconiza la irrelevancia penal de los supuestos tanto de fraude de ley tributaria como de simulación relativa por razones estrictamente fiscales, señala expresamente que no se aprecian entre los supuestos de los artículos 15 y 16 de la LGT «*diferencias relevantes como para justificar el distinto tratamiento en materia sancionadora*». Previamente (2004, 57), afirma que la distinción entre ambos es «*tenue*» y sólo se manifiesta en la valoración jurídica (en el fraude la no tributación resulta del régimen asignado por la ley al negocio realizado por las partes, mientras que en la simulación la no tributación resulta del régimen asignado por la ley a un negocio «*aparente*» que las partes no han llevado a cabo «*en el plano de la legalidad*»).

efectivos y reales ¹¹⁶. De hecho, lo que resulta insólito (y parece que carente de propósito) es la preparación y ejecución de un artificio que salte a la vista y resulte transparente.

La paradoja que produce la caracterización simultánea de un negocio como «artificioso» y «transparente» termina aflorando en las afirmaciones de los defensores de esta posición. La propia STC 120/2005 –que se suma a la doctrina de la transparencia al señalar que en el fraude de ley *«no hay ocultación fáctica»*– adjetiva el fraude de ley tributaria como una actuación *«transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal»*, afirmación que resulta, cuando menos, chocante, ya que una «estratagema», como se ha dicho, es una *«astucia, fingimiento y engaño artificioso»*. Del mismo modo, CHOCLÁN MONTALVO, uno de los principales valedores de la tesis de la *«visibilidad del artificio»*, no niega que en estos casos haya un *«procedimiento encubridor de la elusión impositiva»*, sino que se limita a afirmar que éste no es el aspecto *«relevante»* del fraude de ley ¹¹⁷.

Es cierto que no cabe descartar que en algunos casos el disimulo o el encubrimiento resulten tan febles que no quepa hablar de una ocultación real, pero en modo alguno el fraude de ley –esto es, los supuestos de hecho incardinables en el art. 15 de la LGT– puede presentarse como categoría fatalmente ligada a la ausencia de ocultación. El artificio negocial es esencial al artículo 15 ¹¹⁸ y aquél sólo puede pretender razonablemente el enmascaramiento –más o menos manifiesto– de lo acontecido. No son, por tanto, indisociables en modo alguno el fraude de ley tributaria y la ocultación (una ocultación tan «fáctica», por cierto, como la que se predica de la simulación). Aun cuando el fraude de ley pueda no ir acompañado de *«anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de documentos falsos, la interposición de personas o la simulación negocial»* –medios fraudulentos que CHOCLÁN MONTALVO (2005, 5) señala como modalidades típicamente defraudatorias–, no hay apoyo en el artículo 305 que permita limitar de esta manera los medios fraudulentos susceptibles de integrar el comportamiento típico ni hay tampoco, desde luego, razón para excluir del uso penal de «defraudación» determinados modos o maneras de engañar.

Así las cosas, las categorías «fraude de ley tributaria» y «simulación negocial» carecen de papel relevante en la determinación de la tipicidad penal de las conductas elusivas del pago de tributos, ya que no es posible afirmar la exclusión automática de los hechos que se integran en la primera de ellas de la referencia del verbo típico «defraudar». Y no se debe pensar que es inocua la articulación del análisis de la relevancia penal a partir de estas figuras, ya que esta estrategia propende a sustraer al Juez penal la decisión sobre la concurrencia de los elementos del tipo,

¹¹⁶ A estos efectos, no parece baladí que la Exposición de Motivos de la vigente LGT califique la figura recogida en el artículo 15 como *«instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado»*.

¹¹⁷ La expresión *«procedimiento encubridor de la elusión impositiva»* procede de la ya citada STS de 28 de noviembre de 2003 (TOL 341467) que, no obstante apreciar la presencia de simulación negocial en los hechos que condena, alude *obiter dictum* a la punibilidad del fraude de ley tributaria. Esta resolución –muy criticada por la mayoría de la doctrina–, si bien presenta algunos errores (como la referencia en el FJ 24.º a la norma penal como una de las *«normas eludidas»* en los casos de fraude de ley tributaria), se limita en el fondo a constatar que los negocios en fraude de ley comportan un encubrimiento o una desfiguración de los hechos subyacentes.

¹¹⁸ En este sentido, es sorprendente que autores como BOIX REIG y MIRA BENAVENT (2000, 54-55) identifiquen los supuestos de fraude de ley tributaria como conductas atípicas por cuanto ponen *«de manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo»*.

como puede comprobarse en la reciente propuesta de CHOCLÁN MONTALVO (2005, 2) de tratar este asunto como una cuestión prejudicial devolutiva del artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal ¹¹⁹.

CHOCLÁN MONTALVO identifica como situaciones de prejudicialidad administrativa aquellas en las que «*la norma penal contiene determinados elementos normativos cuya determinación puede constituir el objeto de un procedimiento no penal*» y propone extender la cuestión prejudicial devolutiva a los delitos económicos «*formulados mediante la técnica de la norma penal en blanco*». CHOCLÁN MONTALVO da por supuesto que éste es el caso del delito de defraudación tributaria, al adoptar como premisa que la relevancia penal depende fundamentalmente en estos supuestos de la «*calificación del negocio jurídico*».

Sin embargo, esta presuposición no concuerda, en nuestra opinión, con la descripción legal del delito. A la vista de la definición de prejudicialidad administrativa que la precede, la tesis de CHOCLÁN MONTALVO parece asumir que el núcleo del tipo penal es la calificación tributaria de los hechos como un negocio simulado por oposición a su calificación (también tributaria) como economía de opción o como fraude de ley tributaria, casos en los que el comportamiento resultaría atípico. Sólo la consideración de estas figuras como elementos del tipo –se supone que implícitos– justificaría afirmar, dentro de la propia configuración presentada por CHOCLÁN MONTALVO, que la apreciación del delito castigado en el artículo 305 exige una cuestión prejudicial administrativa.

Pero lo cierto es que, como repetidas veces se ha dicho, «negocio simulado» no es un elemento del tipo penal (ni explícito ni implícito) ni «economía de opción» y «fraude de ley tributaria» son elementos negativos que excluyan la tipicidad del comportamiento examinado. El elemento nuclear en la decisión sobre la tipicidad penal es, como se ha expuesto, el verbo «defraudar». Este verbo es un elemento normativo (porque para apreciar su presencia en los hechos no basta con una mera observación empírica, sino que es preciso efectuar un juicio de valor conforme a una norma), pero (i) no es un elemento normativo que pueda constituir en este contexto el objeto de un proceso no penal, (ii) ni convierte al artículo 305 del Código Penal en una norma penal en blanco que, a estos efectos, requiera el complemento de la norma administrativa ¹²⁰.

La naturaleza normativa de «defraudar» como elemento del tipo obliga, claro está, a formular un juicio de valor determinante de la inclusión o exclusión de unos hechos dentro de su referencia. Pero ese juicio de valor no ha de tener como pauta la norma tributaria, porque

¹¹⁹ *Vid.* también RUIZ-ZAPATERO (2004, 84 y ss.).

¹²⁰ Algunos de los autores que califican el artículo 305 del Código Penal como «tipo penal en blanco» [por ejemplo, ARIAS VELASCO (2001, 16), FERREIRO LAPATZA (2003, 23) y GARCÍA NOVOA (2003, 25)] parecen entender que tal calificación comporta una suerte de remisión completa (en este supuesto, a la LGT) para la integración de la tipicidad penal. No es, desde luego, el caso del artículo 305, que, entre otros elementos, remite a la norma tributaria la determinación de la existencia del tributo y de la elusión de su pago, pero no la fijación de las condiciones que han de concurrir para identificar una conducta como una defraudación. La intelección de las normas penales en blanco como supuestos de remisión completa en la fijación del presupuesto de hecho típico es, por otra parte, contraria a la doctrina constitucional que exige que el tipo penal recoja «*el núcleo esencial de la prohibición*» (*vid.*, por todas, la STC 53/1994, de 24 de febrero, dictada por el Pleno del Tribunal Constitucional).

«defraudar» no es una categoría tributaria ni, por tanto, un elemento normativo tributario¹²¹. Por esta razón, no sólo no procede el recurso a la cuestión prejudicial devolutiva, sino que tampoco es pertinente en este caso que el Juez penal «se atenga en la resolución a las normas del Derecho tributario», como recomienda CHOCLÁN MONTALVO (2005, 2), invocando el artículo 7 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Ciertamente, esta última norma conmina al Juez penal a atemperarse a las reglas del Derecho civil o administrativo, pero restringe esta obligación a su actuación en relación con «*las cuestiones prejudiciales que, con arreglo a los artículos anteriores, deba resolver*». La sujeción del Juez penal al Derecho administrativo (tributario, en este caso) no se refiere, obviamente, a todas las cuestiones de Derecho, sino sólo a las que se plantean en el seno de una cuestión prejudicial. Y la decisión relativa a si una conducta de elusión del pago de un tributo es o no es una defraudación no es una cuestión prejudicial, sino una cuestión específicamente penal, porque, como se acaba de decir, «defraudar» no es un elemento normativo tributario, sino un elemento normativo penal.

No ha de verse en esta conclusión un entendimiento desmedido de la autonomía del Derecho penal. En nuestra opinión, la presencia en las descripciones típicas de elementos normativos procedentes de otros sectores del ordenamiento jurídico obliga al Juez penal a examinar su concurrencia en los hechos atendiendo a las normas propias del sector relevante, pero la decisión legislativa ha hecho gravitar el tipo del artículo 305 sobre la concurrencia de una defraudación, sin acudir –en este aspecto– a elementos normativos de carácter tributario. Asumir la inserción implícita en el tipo penal de estas categorías tributarias en atención –como hace CHOCLÁN MONTALVO (2005, 2)– a «*lo que es razonable en la lógica del sistema y atendida la función de protección que compete a la norma penal del delito fiscal*» supone acudir a un principio de política legislativa (la secundariedad estricta del Derecho penal económico) que no ha sido objeto de traducción en la ley y, por consiguiente, traspasar las fronteras propias de una propuesta de resolución de un problema interpretativo.

Quienes rechazan la tipicidad penal de las conductas realizadas en fraude de ley tributaria presentan un argumento adicional que, en nuestra opinión, tampoco resulta atendible y que se ciñe, fundamentalmente, a aducir que la punición de estos comportamientos sólo es posible mediante una aplicación analógica *in malam partem*, legalmente prohibida, del artículo 305 del Código Penal¹²². El argumento, al que ya se ha aludido en la primera parte del trabajo, presupone que la exigencia del tributo en virtud de lo dispuesto en el artículo 15 de la vigente LGT es consecuencia de una aplicación analógica de la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios, y deduce de esta afirmación que la extensión de la sanción penal a estos supuestos entrañaría una aplicación analógica de la norma penal.

¹²¹ En contra se manifiesta ARIAS VELASCO (2001, 16), quien opina que «defraudación» «*en el contexto del artículo 305 del Código Penal es un concepto jurídico-tributario*». Aduce a tal efecto que una de las divisiones en las que la LGT clasificaba históricamente las infracciones tributarias era la de «defraudaciones», pero –como ocurre generalmente con este tipo de argumentos históricos– la circunstancia de que la vigente norma tributaria haya prescindido del término «defraudación» respalda la tesis contraria a la presentada por el autor; esto es, que en el actual contexto del artículo 305 el verbo «defraudar» no es un elemento normativo tributario.

¹²² *Vid.* CHOCLÁN MONTALVO (2005, 4) y FERREIRO LAPATZA (2003, 22).

Ya se han indicado antes las razones por las que la exigencia del tributo en los casos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria no implica la integración de la norma tributaria a través del procedimiento analógico. Ello, lógicamente, priva de base al argumento que se acaba de exponer. Pero además, como se dirá a continuación, aun aceptando como hipótesis la identificación entre el fraude de ley tributaria y la aplicación analógica de la norma tributaria, la inferencia que supuestamente habría de conducir de la afirmación de la aplicación analógica de la norma tributaria a la afirmación de la aplicación analógica de la norma penal es falsa.

Efectivamente, como señala el Tribunal Constitucional en la STC 120/2005, la prohibición de analogía se encuadra en el principio de legalidad penal, que compendia las principales exigencias de la formalización comunicativa del control penal: un control penal seguro comunica a los ciudadanos de modo fiable su contenido mediante enunciados legales que emanan del poder legislativo elegido, resultan claros y precisos, y cumplen en la medida de lo posible el mandato de determinación diferenciada de las conductas punibles y de las penas previstas. Esta prohibición se expresa en el artículo 4.1 del Código Penal, conforme al cual «*las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*». Tanto en el Derecho penal como en el resto de ramas del ordenamiento jurídico (en virtud de la regulación de la analogía establecida en el art. 4.1 del CC), la aplicación analógica es la extensión del tratamiento legal dispensado al paradigma del caso descrito en el enunciado legal al paradigma de un caso distinto al contemplado en el enunciado legal, pero semejante a éste, pues con él se aprecia identidad de razón. La aplicación analógica supone, por tanto, extender por razones de semejanza la consecuencia legal prevista a un caso que pertenece al núcleo negativo de referencia del supuesto de hecho contemplado en la ley.

En el artículo 305 del Código Penal, este último es –a los efectos que aquí interesan– la defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un tributo. Según se ha indicado, habría aplicación analógica del artículo 305 –prohibida por el 4.1 del CP– si se impusiera la pena prevista en este precepto a quien no defrauda a la Hacienda Pública o no elude el pago de un tributo, pero realiza una conducta que guarda semejanza con éstas (por ejemplo, por entrañar una agresión similar al bien jurídico tutelado o por resultar idéntica la estructura del comportamiento). En el caso que ahora nos ocupa, en la medida en que la norma tributaria que se reputa aplicada analógicamente es la que determina la exigencia del tributo, quienes defienden que la sanción penal del fraude de ley tributaria comporta una aplicación analógica de la ley penal no discuten a este respecto la naturaleza defraudatoria de la conducta, sino que sostienen que se extiende la punición a supuestos en los que no se ha eludido el pago de un tributo, «*pues no se puede eludir una obligación tributaria que no ha nacido al no haberse realizado el hecho imponible*»¹²³. En nuestra opinión, esto no es así; como se ha indicado en la primera parte de este trabajo, hay en este caso una obligación tributaria que no se cumple y hay, por tanto, elusión del pago de un tributo.

Tanto la existencia de la obligación tributaria como la elusión del cumplimiento de esa obligación (esto es, la elusión del pago del tributo) son elementos normativos del tipo que –en

¹²³ CHOCLÁN MONTALVO (2005, 4). *Vid.* también AYALA GÓMEZ (1988, 120), GARCÍA NOVOA (2005, 1), RANCAÑO MARTÍN (1997, 59) y SUÁREZ GONZÁLEZ (1997, 873).

este caso, sí— dependen de la valoración que las normas tributarias hacen de los hechos enjuiciados. Como se ha establecido en la primera parte de este trabajo, en este escenario la realización del presupuesto de hecho del artículo 15 de la LGT supone (i) que efectivamente nació la obligación tributaria y que su cumplimiento fue eludido por el obligado tributario, razón por la que la ley exige el pago del tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios «*usuales o propios*», y (ii) que la obligación surgió cuando se realizaron los actos o negocios «*notoriamente artificiosos o impropios*» y que su cumplimiento se eludió en el momento en el que el obligado tributario no procedió a la oportuna declaración o autoliquidación, como acredita la exigencia de intereses de demora. De este modo, si, de conformidad con el artículo 20 de la LGT, el hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, la existencia de la obligación tributaria presupone la existencia del hecho imponible ¹²⁴.

Así las cosas, es irrelevante desde la perspectiva de la tipicidad penal afirmar que el mecanismo que prevé el artículo 15 de la LGT entraña una integración analógica o bien, como se defiende en este trabajo, que la subsunción de los hechos en el presupuesto abstracto previsto en el artículo 15 supone la realización del hecho imponible, tanto material como formalmente. Y es irrelevante porque en ambos casos (i) surge la obligación tributaria y (ii) el obligado tributario elude su cumplimiento; es decir, están presentes en los hechos los elementos que, con el carácter defraudatorio del comportamiento, delimitan la tipicidad penal.

En consecuencia, apreciar la tipicidad penal de un comportamiento en fraude de ley tributaria que reúna las condiciones para ser considerado una defraudación no entraña una aplicación analógica de la ley penal, aun en la controvertible hipótesis de ligar la operatividad del artículo 15 de la LGT a la aplicación analógica de la norma que exige el tributo. Como antes se ha indicado, hay aplicación analógica si la consecuencia legal prevista se extiende, por razones de semejanza, a un caso que pertenece al núcleo negativo de referencia del supuesto de hecho contemplado en la ley. La consideración del fraude de ley tributaria como un supuesto de elusión del pago del tributo no implica una aplicación analógica del artículo 305 del Código, sino una aplicación —sin más— del precepto a uno de los casos que conforman el paradigma del supuesto de hecho legal, pues el fraude de ley tributaria presupone el nacimiento de una obligación tributaria cuyo cumplimiento se elude por el contribuyente.

En este ámbito de discusión relativo al acomodo de la punición del fraude de ley tributaria a las garantías derivadas del principio de legalidad penal es también frecuente encontrar opiniones que imputan a una eventual sanción penal del fraude de ley tributaria la vulneración de la exigencia de *lex certa*, que constituye uno de los contenidos tradicionales del principio de legalidad. Según la doctrina del Tribunal Constitucional, el principio de *lex certa* (o mandato de taxatividad) se traduce en «*la exigencia de predeterminación normativa de las conductas punibles y de sus*

¹²⁴ Carece, por tanto, de base la frecuente alusión a que en el fraude de ley tributaria no se elude el pago, sino el hecho imponible, afirmación cuya falta de fundamento es especialmente patente a la vista del vigente artículo 15 de la LGT que, como se ha comentado en la primera parte de este trabajo, extiende su cobertura (y, por tanto, la calificación como supuestos de conflicto en la aplicación de la ley tributaria) a supuestos en los que el sujeto activo pretende evitar *parcialmente* el hecho imponible.

correspondientes sanciones (...) lo que hace recaer sobre el legislador el deber de configurar las leyes sancionadoras con el "máximo esfuerzo posible" para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo proscrito y prever, así, las consecuencias de sus acciones». Esta garantía lleva, pues, consigo «la exigencia de que la norma punitiva permita predecir con suficiente grado de certeza las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa», así como «la inadmisibilidad de formulaciones tan abiertas por su amplitud, vaguedad o indefinición, que la efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador» (vid., por todas, la STC 100/2003, de 2 de junio, y las resoluciones que en ella se citan).

En relación con esta doctrina constitucional, dos son las principales líneas de reproche que se formulan habitualmente a la sanción penal del fraude de ley tributaria en virtud del artículo 305: (i) la excesiva incertidumbre del tipo infractor como resultado de la incorporación de conceptos jurídicos indeterminados, y (ii) la imprevisibilidad de la sanción penal para el ciudadano responsable de la conducta fraudulenta ¹²⁵.

Con relación a la primera imputación, es preciso recordar que la demanda de predeterminación normativa se extiende a la fijación de la conducta punible y a la de su correspondiente sanción, por lo que alegar la indeterminación del «tipo infractor» como fundamento de una vulneración del principio de legalidad penal debiera suponer dirigir el reproche de incertidumbre a la descripción de la conducta típica que efectúa el artículo 305 del Código Penal. Pero es evidente que éste no es el caso, toda vez que, en cuanto atañe a la clase de hechos que aquí se consideran, el artículo 305 precisa de forma expresa (i) que se sanciona la defraudación a cualquiera de las Haciendas Públicas mencionadas, (ii) que, como modalidad de esa defraudación, se sanciona la elusión del pago de tributos, (iii) que se sanciona tanto la defraudación comisiva como la omisiva, y (iv) que, como límite cuantitativo de la conducta típica, se fija una cuota defraudada que exceda de 120.000 euros. Resultaría, sin duda, difícil defender que esta descripción adolece de un nivel de indeterminación suficiente como para hacerse acreedora de un reproche constitucional.

En realidad, cuando se habla de la indeterminación del «tipo infractor» no se está aludiendo al auténtico tipo (que, a efectos del principio de legalidad penal, es el citado art. 305), sino al artículo 15 de la LGT y a su delimitación de los supuestos de conflicto que caen bajo su referencia. Se cae nuevamente con ello en el error de identificar la calificación de unos hechos como fraude de ley tributaria con un elemento del tipo penal al que –según este argumento– se reprocha su insuficiente determinación. Pero, como ya se ha señalado en diversas ocasiones, esta calificación tributaria no es un elemento del tipo penal, luego la supuesta indeterminación de aquélla no se traduce en una indeterminación de éste. El tipo penal exige, con toda claridad, que, además de constituir una defraudación, la conducta del sujeto entrañe el incumplimiento de una obligación tributaria efectivamente existente. Y, como ocurre con todos los enunciados legales penales que comprenden elementos normativos procedentes de otros sectores del ordenamiento, son las normas pertenecientes a éstos (en este caso, al Derecho tributario) las que deben determinar cuándo existe esa obligación y cuándo se considera incumplida. Esto es precisamente lo que hace el artículo 15 de

¹²⁵ Estas objeciones aparecían ya en el Informe elaborado por el Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT y tienen acogida, como se indicó con anterioridad, en el FJ 6.º de la STC 120/2005.

la LGT, que afirma la existencia de la obligación tributaria y la constancia de que su cumplimiento fue eludido por el obligado tributario cuando se dan las exigencias establecidas en el precepto ¹²⁶. En la redacción de éstas, por otra parte, no resulta apreciable un grado de indeterminación mayor del habitual en la descripción de los propios tipos penales y, desde luego, su tenor no puede determinar la valoración del artículo 305 del Código Penal como una formulación tan abierta por su amplitud, vaguedad o indefinición que su efectividad dependa de una decisión prácticamente libre y arbitraria del intérprete y juzgador ¹²⁷.

Por otra parte, en relación con la supuesta imprevisibilidad de la sanción penal para los responsables de la conducta fraudulenta, es preciso recordar que, para alcanzar relevancia constitucional por infracción del principio de legalidad penal, la imposibilidad de predecir la sanción penal

¹²⁶ RUIZ-ZAPATERO (2004, 82) opina que la intervención del artículo 15 (como norma complementaria que constituye un «segundo plano de legalidad») en la determinación de la existencia de la contravención de la obligación tributaria resulta incompatible con el principio de *lex certa*. A tal efecto argumenta que (i) en estos casos, se afirma la existencia de la obligación tributaria como consecuencia de un principio o «estándar» que rechaza el resultado obtenido con el negocio artificioso, (ii) el incumplimiento de esa obligación no es, por tanto, la vulneración de una norma, sino la vulneración de un principio, y (iii) la remisión de la ley penal a la normativa tributaria a efectos de la decisión sobre la existencia de una obligación tributaria sólo habilita la consideración por parte del Juez penal de las obligaciones tributarias directamente derivadas de una norma y no de las obligaciones tributarias declaradas *ex post facto* por una cláusula de cierre que aplica principios o estándares. Sin entrar en las afirmaciones de carácter netamente tributario de RUIZ-ZAPATERO (que parten de una recepción –parcial, para salvar el tratamiento de la simulación negocial– de la teoría de los ilícitos atípicos de ATIENZA Y RUIZ MANERO que ya ha sido objeto de crítica), la vinculación que el autor establece entre la articulación del fraude de ley como supuesto de intervención de un segundo plano de legalidad tributaria y el respeto al principio de legalidad penal es, en nuestra opinión, objetable.

RUIZ-ZAPATERO estima que la apreciación por el Juez penal de un incumplimiento de la obligación tributaria en los casos cubiertos por el artículo 15 de la LGT vulnera el mandato de determinación porque asocia la operatividad del sistema –que el propio autor configura– de dos planos de legalidad con una calificación tributaria «*que no es unívoca ni incontestable*» (2004, 20) y que afirma *ex post facto* la existencia de la obligación (2000, 64). Que la aplicación del artículo 15 a unos hechos concretos «*no es unívoca ni incontestable*» es algo difícil de rebatir, pero tampoco es fácil advertir por qué ello determina la vulneración del principio de *lex certa* cuando es una circunstancia relativamente frecuente en los casos en los que el legislador penal incorpora elementos normativos procedentes de otros sectores del ordenamiento. Puede, por ejemplo, resultar debatible si una cosa es ajena o si una conducta constituye o no una reproducción, pero ello no afecta a la certeza de los artículos 234 y 270 del Código Penal. La existencia de un margen de incertidumbre (propio, en todo caso, de cualquier calificación jurídica) propiciará en algunos casos el error o la ignorancia del sujeto acerca de la antijuridicidad de su conducta, pero no afecta de forma objetiva y con relevancia constitucional a la determinación de la descripción típica. Por otra parte, la afirmación *ex post facto* de la existencia de la obligación no comporta que el tipo no pueda entenderse realizado con carácter previo a dicha afirmación (RUIZ-ZAPATERO, 2000, 70), pues, como ya se indicó, el artículo 15 presupone que la obligación surgió cuando se realizaron los actos o negocios «notoriamente artificiosos o impropios» y que su cumplimiento se eludió en el momento en el que el obligado tributario no procedió a la oportuna liquidación, como acredita la exigencia de intereses de demora.

¹²⁷ Nada tiene que ver, a este respecto, la situación planteada por el artículo 15 de la LGT con la que fue objeto de consideración en la STC 194/2000, de 19 de julio, que aduce, como término de comparación, el Informe del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT. Esta última resolución apreció que la disposición adicional 4.ª de la Ley de Tasas y Precios Públicos incumplía la exigencia de *lex certa* porque aparejaba una sanción a una conducta descrita en términos cuantitativos respecto de un elemento (el valor real de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible) que no aparecía definido en la ley, en la que tampoco se especificaban los criterios o parámetros relevantes para su fijación. El artículo 305, en cambio, sanciona con total claridad la elusión del cumplimiento de la obligación tributaria y el artículo 15 de la LGT –que, por cierto, sólo se refiere a algunos supuestos de incumplimiento– precisa suficientemente las condiciones que deben concurrir para apreciar tal incumplimiento, precisión que se incrementa si se advierte que la determinación de la elusión del cumplimiento de la obligación tributaria no resulte de la consideración exclusiva del artículo 15, sino de la atención a este precepto en conexión con la norma relevante de la ley del tributo cuyo pago se elude.

debe derivar de la indeterminación de la conducta a la que ésta se halla aparejada y no de otro tipo de factores. Es decir, vulnera el principio de legalidad el enunciado legal penal que, por la imprecisión y falta de perspicuidad de la descripción de la conducta típica, impide que el ciudadano pueda predecir si su conducta será o no objeto de sanción penal. Nada tienen que ver con esta situación los argumentos invocados por la STC 120/2005 para afirmar el carácter imprevisible de la sanción penal de los comportamientos en fraude de ley tributaria; ni la pretendida atipicidad administrativa de la conducta ni –por supuesto– la mayor o menor extensión de una opinión doctrinal valedora de su atipicidad penal se traducen en imprevisibilidad con trascendencia constitucional, porque, como es evidente, en nada afectan a la determinación de la descripción del tipo penal ni, por consiguiente, al cumplimiento del principio de legalidad. Otra cosa es que estos datos puedan en algún caso determinar un error de prohibición por desconocimiento o imprevisión de la ilicitud de la conducta, pero en modo alguno permiten sostener que la sanción penal es, en estos casos, imprevisible en los términos que fija la doctrina constitucional cuando conecta esta calificación con el quebrantamiento del principio de legalidad.

Y ya por último –en este orden de cosas–, la consideración del fraude de ley tributaria como supuesto de elusión del pago del tributo no supone en modo alguno la punición de hechos realizados en fraude de la ley penal, en los términos en los que la ya citada STC 75/1984, de 27 de junio, se refiere a esta figura. Pese a las afirmaciones habituales en la doctrina¹²⁸ y la referencia contenida en la STC 120/2005 (reiterada por la reciente STC 48/2006), la doctrina de aquella sentencia constitucional (en relación con el tipo de aborto de los arts. 411.2 y 414 del Código Penal de 1944-1973) carece de aplicabilidad a la determinación de la tipicidad penal de las conductas en fraude de ley tributaria. Efectivamente, la STC 75/1984 señala que no cabe extender la figura del fraude de ley al Derecho penal, precisando que ello acontece por la inexistencia en éste de normas dispositivas a cuyo amparo pudieran producirse consecuencias jurídicas favorables. Explicita, por tanto, la imposibilidad de aplicar en el ámbito del Derecho penal la estructura norma defraudada-norma de cobertura que caracteriza al fraude de ley y, de este modo, la imposibilidad de un genuino fraude de ley penal. Nada tiene que ver este (imposible) fraude de ley penal con la configuración del supuesto de hecho de un tipo penal de forma que abarque conductas realizadas en fraude de una norma no penal. En este último caso, no se sanciona a quien intenta eludir la aplicación de la norma penal dejando de realizar el supuesto de hecho típico, sino que se castiga, por ejemplo, a quien realiza el supuesto de hecho típico al intentar eludir la aplicación de una norma tributaria a través de una norma tributaria de cobertura.

Cabe, pues, concluir que en la construcción del tipo penal de defraudación tributaria (i) no juegan un papel relevante categorías tributarias como «simulación negocial» o «fraude de ley tributaria», (ii) que la atribución de esta última calificación a un supuesto de hecho (es decir, su subsunción en el art. 15 de la LGT) no determina automáticamente su atipicidad penal y (iii) que la apreciación de la relevancia penal de estas conductas no presupone una aplicación analógica *in malam partem* del artículo 305 del Código Penal, ni una infracción del principio de *lex certa* ni una aplicación de la doctrina del fraude de ley al Derecho penal.

¹²⁸ Entre otros, ARIAS VELASCO (2001, 13), FERREIRO LAPATZA (2003, 23), GARCÍA NOVOA (2003, 24 y 2005, 3) y RUIZ-ZAPATERO (2004, 23).

Cosa distinta es que, como también plantea CHOCLÁN MONTALVO (2005, 4), la previsión del artículo 15.3 de la LGT (en particular, la indicación de que la liquidación en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria se hará «sin que proceda la imposición de sanciones») pueda dar lugar a la apreciación de errores de prohibición en aquellos casos en los que exista constancia procesal de que el contribuyente ignora (o tiene una defectuosa conciencia de) la anti-juridicidad de los hechos. No obstante, debe tomarse en consideración que la ausencia de sanción establecida en el apartado 3 del artículo 15 no comporta –como se ha visto en este trabajo– la licitud tributaria de la conducta, de forma que, bastando para la apreciación del conocimiento de la prohibición el conocimiento de la ilicitud del hecho, la ausencia de sanción tributaria puede propiciar, pero en ningún caso determinar, errores de prohibición. A ello se añade que el grado de familiaridad con la normativa fiscal que suelen presentar los sujetos que realizan conductas en fraude de ley tributaria es –bien por conocimiento propio, bien por el asesoramiento recibido– lo bastante alto como para que los errores de prohibición no sean excesivamente frecuentes ¹²⁹. Por último, no hay que olvidar que, en atención al contenido del artículo 15 de la LGT, a la articulación de nuestro sistema tributario, que permite la formulación de consultas a las autoridades administrativas y al elevado nivel de diligencia exigido por los Jueces penales en el conocimiento de la antijuridicidad de las conductas, los errores de prohibición que se aprecien serán habitualmente valorados como errores vencibles. Y ello, por disposición del artículo 14.3 del Código Penal, determinará en su caso la atenuación de la responsabilidad criminal, pero no su exclusión.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMENAR BELENGUER, J. y RIPLEY SORIA, D. [2004]: «Artículos 178 a 212», págs. 1.251-1.357, en HUESCA BOADILLA R. (Coordinador), *Comentarios a la Nueva LGT*. Thomson-Aranzadi.
- ALONSO MADRIGAL, F.J. [1998]: *Legalidad de la infracción tributaria. (Reserva de ley y tipicidad en el Derecho tributario sancionador)*. Dykinson.
- AMORÓS RICA, N. [1967]: *LGT (arts. 1 a 89)*. Editorial de Derecho Financiero.
- ANTÓN ONECA, J. [1958]: «Estafa», en *Nueva Enciclopedia Jurídica, Tomo IX*. Seix.
- APARICIO PÉREZ, A. [1997]: *La regulación de los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social en el nuevo Código Penal*. Lex Nova.
- APARICIO PÉREZ, J. [1997]: *El Delito Fiscal a través de la Jurisprudencia*. Aranzadi.

¹²⁹ Vid. STS de 2 de marzo de 1988 (TOL 166384).

- ARIAS VELASCO, J. [2001]: «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, núm. 17, págs. 11-16.
- ATIENZA, M. y RUIZ MANERO, J. [2000]: *Ilícitos atípicos*. Trotta.
- AYALA GÓMEZ, I. [1988]: *El delito de defraudación tributaria: artículo 349 del Código Penal*. Civitas.
- BACIGALUPO ZAPATER, E. [1997]: «El delito fiscal», en *Estudios sobre el nuevo Código Penal de 1995*. Ed. B. DEL ROSAL BLASCO. Tirant lo blanch.
- BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGESSE, S. [2001]: *Derecho Penal Económico*. Ceura.
- BOIX REIG, J. y MIRA BENAVENT, J. [2000]: *Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Tirant lo blanch.
- BRANDÁRIZ GARCÍA, J.A. [2000]: *El delito de defraudación a la Seguridad Social*. Tirant lo blanch.
- CHECA GONZÁLEZ, C. [1996]: «El fraude de Ley tributaria» en *La reforma de la LGT*. Lex Nova, págs. 65-102.
- CHOCLÁN MONTALVO, J.A. [2003]: «Fundamento y límites del delito fiscal. Una perspectiva armonizadora del ordenamiento jurídico-tributario», en *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.º 248, págs. 97-130.
- [2005]: «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 *Diario La Ley*, n.º 6.296. págs. 1-6.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO Y PROPUESTA DE MEDIDAS PARA LA REFORMA DE LA LGT [2001]: «Informe para la Reforma de la LGT. IEF.
- CONSEJO DE ESTADO [2003]: «Dictamen relativo al Anteproyecto de LGT», n.º 1.403.
- CÓRDOBA RODA, J. [2005]: «El fraude de ley tributario no es delito contra la Hacienda Pública», en *La Ley*, 19 de diciembre de 2005.
- DE CASTRO Y BRAVO, F. [1985]: *El negocio jurídico*. Civitas.
- ESCRIBANO, F. [2005]: «La nueva LGT: algunas cuestiones polémicas». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.º 272, págs. 53-102.
- FALCÓN Y TELLA, R. [1995]: «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 17, págs. 5-15.
- [1995]: «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. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 18, págs. 5-10.
 - [1999]: «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. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 10, págs. 5-8.

- [2001]: «El fraude a la ley tributaria y las exigencias del principio de lex certa en materia penal: comentario a la SAP Barcelona 31 julio 2000», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 1, págs. 5-6.
- [2003]: «El anteproyecto de LGT y la técnica jurídica: definición de tributo, carga de la prueba y fraude de ley», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, págs. 5-8.
- [2005]: «El fraude de ley o "conflicto en la aplicación de la norma" y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.ºs 12-13, págs. 5-9.

FERRAJOLI, L. [1995]: *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*. Trotta.

FERREIRO LAPATZA, J.J. [1999]: *Curso de Derecho financiero Español. Vol. I*. 21.ª edición. Marcial Pons. Madrid.

- [2001]: «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 8, págs. 9-24.
- [2003]: «El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el Anteproyecto de LGT», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 11, págs. 9-13.
- [2004]: «Prólogo» a la obra de GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Marcial Pons, págs. 7-16.

GARCÍA NOVOA, C. [2003]: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de LGT», en *Quincena Fiscal. Revista de Actualidad Fiscal*, n.º 8, págs. 9-26.

- [2004]: *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*. Marcial Pons.
- [2005]: «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y Delito Fiscal», en *Diario La Ley*, n.º 6.381, págs. 6-11.

GONZÁLEZ GARCÍA, E. [1982]: «Artículos 23 a 29» en AMORÓS RICA, N. (Director) «Comentarios a las leyes tributarias y financieras. Tomo I. LGT. Artículos 1 a 89», págs. 177 a 257. EDERSA.

- [2001]: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*. Aranzadi.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M. [1993]: *El fraude de Ley en materia tributaria*. Plaza universitaria ediciones.

HERRERA MOLINA, H. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2002]: «El fraude a la ley tributaria en el Derecho Español», en SOLER ROCH, M.T. y SERRANO ANTÓN, F. (Directores) *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el derecho comunitario*. IEF, págs. 19-57.

JIMÉNEZ JIMÉNEZ, C. [2005 a]: «Consideraciones acerca de la configuración de la ocultación en nuestro régimen sancionador». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, n.º 262, págs. 175-190.

- [2005 b]: «Imposibilidad de sancionar penalmente las conductas realizadas en fraude de ley». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.º 271, págs. 217-232.
- JUAN I CASADEVALL, J. y GARCÍA LLAMAS, M.C. [1998]: «Delitos contra la Hacienda Pública», en AA.VV., *Delitos societarios, de la receptación y contra la Hacienda Pública*. Bosch.
- KELSEN, H. [1979]: *Teoría pura del Derecho*. UNAM. México.
- [1979]: *Teoría general del Derecho y del Estado*. UNAM. México.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. y BÁEZ MORENO, A. [2004]: «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. núm. 3435/2001)». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.º 251, págs. 119-137.
- LÓPEZ TELLO, J. [2003]: «La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva LGT» en *Actualidad Jurídica* (URÍA Y MENÉNDEZ), N.º 5.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. [2002]: «La reforma de la LGT y el fraude de Ley», en *Crónica Tributaria*, n.º 102, págs. 68-78.
- MARTÍNEZ-BUIJÁN PÉREZ, C. [2005]: *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*. Tirant lo blanch.
- MATEU DE ROS, R. [1995]: «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de ley tras la reforma de 1995 de la LGT», en *Gaceta Fiscal*, n.º 147, págs. 20-46.
- MEDRANO IRAZOLA, S. [2004]: «Las obligaciones tributarias accesorias: el interés de demora y los recargos», págs. 155-197, en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Director) *Estudios sobre la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. IEF.
- MESTRE GARCÍA, E. y CERVANTES SANCHEZ-RODRIGO, C. [2005]: *Guía de Infracciones y Sanciones Tributarias*. 1.ª ed. CISS.
- MEZQUITA GARCÍA-GRANERO, M.D. [2003]: *El fraude de ley en la jurisprudencia*. Thomson-Aranzadi.
- MORILLO MÉNDEZ, A. [2000]: *Infracciones, sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*. CISS.
- MUÑOZ PÉREZ, M. y OBESO PÉREZ-VICTORIA, B. [2004]: «Las infracciones y sanciones tributarias», págs. 805-835 en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (Director) *Estudios sobre la nueva LGT (Ley 58/2003, de 17 de diciembre) Homenaje a D. Pedro Luis Serrera Contreras*. IEF.
- PALAO TABAODA, C. [1995]: «Economía y derecho en la aplicación de las normas tributarias», en *Crónica Tributaria*, n.º 73, págs. 69-75.
- [1998]: «¿Existe el fraude a la ley tributaria?». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.º 182, págs. 3-28.
 - [2001]: «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», en *Crónica Tributaria*, n.º 98, págs. 127-139.

- [2003]: «La norma anti-elusión en la futura LGT». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.º 248, págs. 71-96.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J. [2004]: «Capítulo 12. Infracciones y sanciones tributarias» en PALAO TABOADA, C. (Coordinador) *Comentario sistemático a la nueva LGT*. CEF.
- PÉREZ DE AYALA, J.L. [1970]: *Las ficciones en derecho tributario*. Editorial de Derecho Financiero.
- PÉREZ ROYO, F. [2005, I]: «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España», en *La Ley*, 24 de junio de 2005.
- [2005, II]: «La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria», en *La Ley*, 19 de diciembre de 2005.
- PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A. [1996]: *Comentarios a la reforma de la LGT*. Aranzadi.
- PRATS MÁÑEZ, F. [1995]: «Las medidas generales antiabuso en la ley de modificación parcial de la LGT: simulación y fraude de Ley» en *Cuadernos de formación de la inspección de los tributos*, n.º 33.
- RANCAÑO MARTÍN, M.A. [1997]: *El delito de defraudación tributaria*. Marcial Pons.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G. [1998]: «Delitos contra los derechos de los socios y delitos de obstrucción», en *El nuevo Código Penal y los delitos societarios*. Fundación Caixa Galicia, págs. 229 y ss.
- ROSEMBUJ, T. [1994]: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Marcial Pons.
- [1996]: *La simulación y el fraude de ley en la nueva LGT*. Marcial Pons.
 - [1999]: *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. 2.ª ed. Marcial Pons.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y SEITZ, G. [2004]: «El fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*. CEF, n.ºs 257-258, págs. 3-64.
- RUIZ ALMENDRAL, V. y ZORNOZA PÉREZ, J. [2005]: «Interpretación, calificación, integración y medidas antielusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria» en ZORNOZA PÉREZ, J. (Director) «La reforma de la LGT». *Estudios de Derecho Judicial*. CGPJ, n.º 57. 2004.
- RUIZ TOLEDANO, J.I. [1998]: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*. CISS.
- RUIZ-ZAPATERO, G.G. [2004]: *Simulación y delito fiscal*. Aranzadi.
- SALVADOR, P.; AZAGRA, A. y FERNÁNDEZ, A. [2004]: «Autonomía privada, fraude de ley e interpretación de los negocios jurídicos». *InDret*. 3/2004.
- SAINZ DE BUJANDA, F. [1966]: *Hacienda y Derecho*. Vol. IV. IEP.

SÁNCHEZ TOMÁS, J.M. [1999]: «Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social», en L. RODRÍGUEZ RAMOS, M.A. COBOS GÓMEZ DE LINARES, y J.M. SÁNCHEZ TOMÁS, *Derecho Penal. Parte Especial. III*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

SIMÓN ACOSTA, E. [1998]: *El delito de defraudación tributaria*. Aranzadi.

- [2001]: «Fraude de Ley y bonos austriacos I», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 4.
- [2001]: «Fraude de Ley y bonos austriacos II», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n.º 8.
- [2003]: «El abuso de la norma tributaria», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n.º 568.
- [2004]: «Capítulo IX. La potestad sancionadora», págs. 687-790, en CALVO ORTEGA, R. (Director) y TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (Coordinador). *La nueva LGT*. Thomson-Cívitas.

SUÁREZ GONZÁLEZ, C. [1997]: «Artículo 305», págs. 870-880, en RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (Director), *Comentarios al Código Penal*. Cívitas.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F. [1960]: «Consideraciones sobre el hecho imponible». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 39, págs. 539 y ss.

WRÓBLEWSKI, J. [1983]: «Creación del Derecho e Interpretación», traducción al español de E. BULYGIN, en *El lenguaje del derecho. Homenaje a Genaro R. Carrió*, Abeledo-Perrot.

- [1985]: *Constitución y teoría general de la interpretación jurídica*, traducción al español por A. AZURZA, Cívitas.

ZORNOZA PÉREZ, J. [1992]: *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*. Cívitas.

- [2000]: «La simulación en Derecho tributario» en Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, n.º 16, 3.ª época.

DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, Real Academia Española, 22.ª edición, Madrid, 2001.