SOBRE LA ATIPICIDAD PENAL DE LAS CONDUCTAS REALIZADAS EN FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA

Por Jesús-María Silva Sánchez*

1. PRESUPUESTOS

En el Derecho tributario español, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) reconoce la existencia de dos figuras distintas, tanto en su configuración como en sus efectos.

Por un lado, la simulación, regulada en el art. 16 LGT. Ciertamente, se dan diferencias doctrinales en cuanto a qué determina la existencia de una simulación. Así, parece mayoritaria la doctrina que la identifica con una "divergencia entre la voluntad y la declaración" de las partes de un negocio jurídico; pero otra opinión la asocia a la "falsedad consciente de la causa" de tal negocio. Sea como fuere, sí resulta bastante claro que a la figura de la simulación le es inherente un elemento de fingimiento o, en otras palabras, de ocultación. En los casos de simulación, el Derecho tributario establece la procedencia de la aplicación de las consecuencias propias del negocio disimulado, en tanto que hecho imponible, así como de la imposición de sanciones.

Por otro lado, sin embargo, existe la figura tradicional del "fraude de ley", a la que, desde la reforma de 2003, se denomina "conflicto en la aplicación de la norma

* Catedrático de Derecho Penal (Universidad Pompeu Fabra)

tributaria" (art. 15 LGT). El fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma tributaria) se caracteriza negativamente por la ausencia de fingimiento u ocultación. Sucede en este caso que el negocio real y no fingidamente llevado a cabo por las partes determina la efectiva evitación -total o parcial- de la realización de un hecho imponible o la efectiva minoración de la base imponible o deuda tributaria. Ahora bien, ello -por sí solo- todavía no sería suficiente para perfilar una figura a la que se pretende asignar determinadas consecuencias específicas. Las características positivas del fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma) son, según la legislación tributaria, las dos siguientes: el carácter artificioso o impropio de los actos realizados, desde la perspectiva del resultado obtenido; y que los efectos jurídicos o económicos de dichos actos no son relevantemente distintos de los que se habrían obtenido mediante la realización de los negocios usuales o propios, salvo –claro está- el ahorro fiscal obtenido.

En cuanto a las consecuencias, lo relevante de los casos de fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma) es que, pese a haberse realizado un negocio distinto -el artificioso o impropio-, el tributo se exige conforme habría correspondido si se hubiera realizado el propio o usual. Es decir -por aludir a una de sus formas más características-, que el tributo se exige a pesar de no haberse realizado el hecho imponible, extendiéndose por tanto analógicamente el alcance de éste. En tal medida puede afirmarse que tanto el derogado (en 2003) art. 24.1 LGT como el vigente art. 15 LGT constituyen "cláusulas generales antielusivas".

Pero la legislación tributaria excluía ya antes de la reforma de 2003, y sigue excluyendo expresamente tras ella[1], la imposición de sanciones en estos casos. Así, la extensión de las consecuencias del hecho imponible a supuestos en los que éste realmente no se produjo no ha dado lugar, en el Derecho tributario sancionador, a una extensión analógica de las eventuales consecuencias sancionatorias. Expresado de otro modo, no ha conducido a la calificación del fraude de ley como infracción tributaria. Este dato fundamental, aparte de resultar de la literalidad y del sentido de la regulación anterior y posterior a la reforma de la LGT en 2003, se muestra ahora muy claramente en la propia denominación legal de la figura. En efecto, al pasar a denominarse "conflicto en la aplicación de la norma" aquélla ha perdido la anterior connotación peyorativa que, además, seguramente había causado más de una confusión en el ámbito jurídico-penal por la relativa paronimia existente entre la expresión "fraude (de ley)" y el término "defraudar", verbo típico del delito contra la Hacienda pública.

El supuesto de hecho cuyo análisis interesa aquí es aquél en el que se realiza un negocio de forma efectiva y manifiesta –es decir, sin ocultación o fingimiento alguno-. Ahora bien, dicho negocio resulta artificioso o impropio. Sucede, por lo demás, que su finalidad

[1] Aunque durante el proceso que condujo a la reforma de la LGT en 2003 hubo algún momento –concretamente el de la redacción del Anteproyecto de Ley- en el que sí se contemplaba la imposición de sanciones para los casos de fraude de ley. Personalmente, creo que el debate suscitado en aquellos años en el seno de la doctrina y de la práctica tributarista tuvo algunos efectos en el propio abordaje de los problemas del delito fiscal.

primordial (el llamado *business purpose*) es la de conseguir un ahorro fiscal de modo que sus restantes efectos jurídico-económicos apenas resultan ser distintos de los propios del negocio propio o usual en el contexto del caso.

La cuestión es si la realización de ese negocio, llegado el caso de que se efectúe la declaración y liquidación tributaria de conformidad con su tenor, puede dar lugar a la comisión de un delito de defraudación tributaria (dados, además, los requisitos cuantitativos del art. 305 CP). Para responderla, puede ser útil conocer con cierto detalle la evolución jurisprudencial sobre los requisitos del delito de defraudación tributaria.

2. ASPECTOS DE LA EVOLUCIÓN JURISPRUDENCIAL PENAL SOBRE EL PROBLEMA DEL FRAUDE DE LEY

2.1. El problema en la Jurisprudencia previa al año 2000

Con anterioridad al año 2000 la cuestión del fraude de ley tributaria no preocupó especialmente a la Jurisprudencia penal. En realidad, su preocupación fundamental en los años ochenta (y en parte de los noventa) del siglo XX fue la subsunción en el tipo del delito de defraudación tributaria de los casos de *omisión de declaración*. Pero importa subrayar que, en este contexto, se desarrolló por la Jurisprudencia una concepción de la conducta típica que la caracterizaba claramente por su dimensión engañosa.

En este sentido puede citarse, entre otras muchas, la relevante STS de 12 de mayo de 1986, ponente Vivas

Marzal, que ponía de relieve, por lo demás, el origen de la nueva legislación penal tributaria en el antiguo delito de *ocultación de bienes o industria*[2]. A propósito del tratamiento de los casos de omisión de declaración, uno de los temas recurrentes de la época, precisamente todos los esfuerzos se dirigían a mostrarlo como una variante de conducta engañosa. A modo de ejemplo, la STS de 2 de marzo de 1988, ponente Moyna Ménguez subrayaba la posibilidad de que dicha omisión, en tanto que infractora del deber de verdad reconocido y sancionado por el Ordenamiento Jurídico, fuera entendida como un hecho concluyente equivalente a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias[3].

---

[2] *"La acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adeudadas, pero, habida cuenta de que, «fraude», equivale semánticamente a «engaño» o a «acción contraria a la verdad o a la rectitud», «defraudación», a «acción o efecto de defraudar», y, «defraudar», siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a «cometer un fraude en perjuicio de alguno», y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual* ***lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar el hecho tributario*** *o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente…".* Negrita añadida.

[3] *"Sin desconocer que el tema no es pacífico en la doctrina, para la que guarda esta Sala su mayor atención y respeto, puede sostenerse que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho -«facta concludentia»- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar; aunque de algunas y recientes resoluciones de esta Sala pudiera*

Es cierto, con todo, que una sentencia -la STS de 9 de febrero de 1991, ponente Barbero Santos- hubo de pronunciarse sobre la relevancia jurídico-penal de un posible fraude de ley. Se trataba de un grupo bodeguero que, para eludir el pago del impuesto sobre el lujo -cuyo hecho imponible era la *venta de vino en origen a un precio superior a 130 pesetas el litro*-, se había servido de la constitución de una sociedad de intermediación. Ésta compraba el vino en origen a menos de 130 pesetas el litro, pasando luego a venderlo a más de 130 pesetas (pero ya no en origen). La sentencia señala (FJ 2º) que:

"La venta por Bodegas Lan a Coguinsa de una determinada clase de vino a precio inferior al que le correspondía, por debajo del límite de 130 pesetas litro, no tenía otra finalidad que establecer unos precios en origen que no estuvieran sujetos al impuesto sobre el lujo, con el consiguiente fraude a la Hacienda Pública. Coguinsa S. A., emanación de Lan y Franco-Españolas, era el instrumento creado por el procesado para defraudar a la Hacienda Pública. ***El eventual fraude***

---

inferirse que la defraudación corresponde a la ocultación o desfiguración de las bases tributarias, queda claro el comportamiento omisivo como forma de comisión en al Sentencia de 29 de junio de 1985 al expresar que «la ausencia de la declaración fiscal devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público», y es patente -añadimos que ***quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición de quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa****, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la* ***actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea*** *para crear el error y arranque causal del mismo*". Negrita añadida.

de ley consistente en vender un producto a un precio inferior a aquel que obliga a pagar un tributo, se convierte en fraude penal al instrumentalizarse tal evasión fiscal mediante la creación de una Sociedad de comercialización con ese único fin"[4].

Como se observa, aunque muy fragmentariamente, la tesis que se sostiene (sin mayor argumentación) es la de que, cuando se elude la propia producción del hecho imponible pero la única finalidad (conforme al *business purpose test,* o test del propósito negocial) de dicha elusión es el ahorro fiscal, no existiendo otra razón económica, ello debe dar lugar –cuando concurre el elemento cuantitativo correspondiente- a la calificación de la conducta llevada a cabo como defraudación tributaria punible.

Ahora bien -en principio- precisamente esta situación se correspondía con la antigua regulación del fraude de ley, que no generaba sanción tributaria alguna. Como se correspondería igualmente con el tenor del vigente art. 15 LGT. Naturalmente, la cuestión podría verse de modo distinto si la intervención de la entidad intermediaria *Coguinsa* no hubiera sido real sino simulada. Ahora bien, si ésta operaba realmente como intermediaria, por muy artificiosa que fuera su intermediación, y por muy irrelevantes que fueran los efectos jurídico-económicos de dicha intermediación, salvo el ahorro fiscal, ciertamente no se daría sino el supuesto de hecho del fraude de ley. Luego parecía que la Jurisprudencia pasaba a considerar que los casos de fraude de ley podían integrar, dados los requisitos

[4] Negrita añadida.

cuantitativos, el tipo del delito de defraudación tributaria.

Sin embargo, la cuestión del tratamiento de los hechos realizados en fraude de ley no volvió a aparecer en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo durante dicho período anterior al año 2000. Muy al contrario, la Jurisprudencia penal prosiguió elaborando a lo largo de todo él un concepto de "defraudación" a los efectos del delito fiscal (comprendido en términos muy similares a los del art. 305 CP vigente) que la identificaba *grosso modo* con la realización de hechos engañosos o de ocultación (Cfr. entre otras muchas las STS de 27 de diciembre de 1990, ponente Ruiz Vadillo; SSTS 973/ 1993, de 26 de abril y 1277/1993, de 31 de mayo, ambas ponente Granados Pérez)[5]. Algo que, por lo demás, era compartido muy mayoritariamente por la doctrina[6].

Un hito fundamental en la doctrina de los Tribunales, revelador del cambio de criterio que parecía avecinarse, lo representó la SAP (secc.6ª) Barcelona de 31 de julio de 2000, ponente Béjar García, que adoptó una posición clara –y en principio muy distante de los precedentes jurisprudenciales mayoritarios- en cuanto

[5] Es en este período en el que la simulación negocial va apareciendo como paradigma de conducta que, tras la correspondiente declaración tributaria, puede dar lugar a un delito contra la Hacienda pública.

[6] Cfr. *Ayala Gómez*, El delito de defraudación tributaria, Madrid 1988, pp. 175-176 (dando cuenta de la voluntad del legislador histórico de asociar dicho término a un "engaño") y pp. 178 y ss. con amplias referencias bibliográficas; *Boix Reig/ Mira Benavent*, Los delitos contra la Hacienda pública y contra la Seguridad social, Valencia 2000, pp. 53-54; *Bajo Fernández/ Bacigalupo Sagesse*, Delitos contra la Hacienda Pública, Madrid 2000, pp. 48-49.

a la tipicidad penal de los hechos realizados en fraude de ley tributaria[7]. Así:

"Se ha alegado por algunas de las defensas que las conductas enjuiciadas son atípicas, puesto que, aun de aceptarse, como hipótesis, que el conjunto de negocios realizados por los acusados tenía por finalidad eludir el pago de los impuestos correspondientes a las ventas y donaciones realmente queridas, no se daría con ello más que un supuesto de la denominada economía de opción, o, a lo más, de fraude de ley tributaria, no constitutivo de infracción; el supuesto del caso no es ciertamente, de economía de opción, porque en ésta, como dice un ilustre tratadista, no existe abuso de las posibilidades de conformación jurídica, ni maniobra de elusión, sino sólo elección de la vía fiscal más ventajosa, dentro de las varias lícitas, sin vulneración del espíritu de las normas, ni abuso de las formas jurídicas, poniéndose como ejemplo, entre los muchos posibles, el de la adquisición de bienes de equipo mediante arrendamiento financiero, con preferencia a la compraventa, por razón de las ventajas fiscales que supone aquél; no obstante que se ha venido haciendo referencia al carácter simulado de los negocios realizados por los acusados, ***no deja de ser cierto que, en rigor se trata de un supuesto de fraude de ley tributaria, regulado en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, concordante con el artículo 6.4 del Código Civil, que supone la elusión de una norma tributaria amparándose en el texto de otra más beneficiosa y cuya aplicación se provoca artificiosamente****; argumentan las defensas que la* ***Ley General Tributaria, si bien dispone que se aplique la norma final que se trataba de evitar, no conceptúa el fraude de ley como infracción tributaria, lo que es cierto, según la interpretación que se viene dando que la doctrina científica, por las resoluciones de los Tribunales económico-administrativos y por la Jurisprudencia contencioso-administrativa; sin embargo, ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo,***

[7] Con anterioridad, La SAP (secc. 6ª) Barcelona de 18 de marzo de 1999 se había pronunciado en el mismo sentido, pero únicamente en un *obiter dictum*.

con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas, se realiza el tipo de delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 del Código Penal, *que es una norma penal en blanco sólo en lo referente a la determinación de la cuota, que se fija conforme a las normas fiscales, cuyo criterio en cuanto a la tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras por cuantía inferior a quince millones de pesetas no condiciona al legislador penal; supuestos como el presente, en que se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos planificados por expertos asesores profesionales son, precisamente, los que merecen el mayor reproche de la norma penal, que, de no entenderse incluidas éstas en su ámbito típico, con base en razonamientos sofísticos, limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado"*[8].

La SAP (Secc. 6ª) Barcelona de 31 de julio de 2000, en efecto, resultó sintomática del que sería, en años sucesivos, el proceso mental seguido en la Jurisprudencia para sostener –si bien sólo en el ámbito de los *obiter dicta*- la posibilidad de incriminación del fraude de ley: i) se reconoce que éste no constituye infracción tributaria; ii) pero se estima que ello no es óbice para la sanción penal; iii) porque el fraude de ley expresa a las claras la intervención de expertos profesionales al servicio de la "defraudación"; así como porque la atipicidad del fraude de ley dejaría el ámbito típico limitado a "conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado". Conviene reiterar aquí que en la sentencia de la AP Barcelona la calificación como típica de la conducta realizada en fraude de ley se integró en la *ratio decidendi*.

Es importante subrayar que los argumentos revisten una naturaleza criminológica o político-criminal

[8] Negrita añadida.

absolutamente ajena a las técnicas propias del método de interpretación de textos legales. Como también lo es que en el razonamiento de la Audiencia está ausente, lamentablemente, una confrontación con el concepto de defraudación tributaria elaborado durante todo el período anterior por el Tribunal Supremo. Para la Audiencia, según parece, toda elusión del tributo es típica si se dan los requisitos cuantitativos.

2.2. El problema en la Jurisprudencia del quinquenio 2001-2005

La citada sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona abrió la puerta a una identificación del concepto de defraudación tributaria punible con ideas que estaban lejos de los conceptos de engaño u ocultación. Más bien, la defraudación pasaba a asociarse a cualquier forma de artificiosidad que tuviera como consecuencia la producción de un perjuicio a la Hacienda pública. Sin embargo, esa aparente ampliación del alcance del delito no determinó que el Tribunal Supremo admitiera explícitamente –salvo en el *obiter dictum* que luego se indicará- la integración del tipo del delito de defraudación tributaria con supuestos que respondieran a la estructura del fraude de ley. Más bien, lo que ocurría es que, aparentemente, se procedía a ampliar el concepto de simulación.

Ello tuvo lugar de forma muy relevante en la STS 1336/ 2002, de 15 de julio, ponente Andrés Ibáñez[9]. En ella,

[9] *"La tesis de la recurrente es que las operaciones realizadas entre Inversiones S´Agaró, SA y Kepro Costa Brava, SA únicamente pueden subsumirse en la figura de la economía de opción, y ello debido a que los negocios celebrados no*

están prohibidos por el ordenamiento y han desplegado las consecuencias que éste ha previsto para los mismos; dándose, además, una coincidencia entre los efectos de los negocios jurídicos llevados a cabo –ampliación de capital, renuncia de los socios al derecho de suscripción preferente, suscripción por un nuevo socio, ejercicio del derecho de separación y pago mediante la entrega de terrenos– y los de la compraventa. A lo que habría que añadir el carácter real de los flujos económicos, que la que recurre identifica en el hecho de que los accionistas recibieron el importe de la renuncia a su derecho de suscripción preferente.

La llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.

Algo distinto ocurre en los casos de la simulación y del fraude de ley, figuras en todo caso connotadas de ilicitud y caracterizadas –más allá de sus diferencias– porque quien recurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar.

Así, en el caso de la simulación –aquí se trata de la relativa– se da un relevante componente de ocultación, mediante la puesta en escena de alguna apariencia de actividad negocial, sólo dirigida a distraer la atención de los eventuales observadores, para evitar que puedan tomar conocimiento de que lo efectivamente realizado bajo tal pantalla es un negocio que está en colisión con la ley.

El fraude de ley es una forma de «ilícito atípico», en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma («de cobertura»), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas.

En el caso contemplado, la exclusión del fraude de ley requiere escaso esfuerzo argumental. En efecto, en el desarrollo de esta figura concurre un solo plano empírico de actuación en el tráfico jurídico, y dos planos de legalidad

se partía de la tesis de que los negocios simulados y los realizados en fraude de ley tienen en común la ilicitud y una cierta voluntad de ocultación. Sin embargo, acogiendo aparentemente la tesis difundida por *Atienza*

---

como referencia, con los que se opera tácticamente de la forma que se ha ilustrado. Mientras que en las relaciones entre las dos entidades de que aquí se trata es evidente la presencia de dos planos de actividad jurídico-mercantil. Pues, resulta claramente perceptible a primera vista el desarrollo de una compleja serie de vicisitudes formalizadas de carácter asociativo; y, al mismo tiempo, a tenor del resultado final del cuadro de relaciones entre las dos sociedades, reclama la atención todo un conjunto de datos que han de ser leídos en una clave jurídica rigurosamente diversa, que lleva a la conclusión de que lo concordado y perseguido fue ciertamente una compraventa de terrenos. Acto efectivamente realizado, por el que no se tributó: otro argumento que hace imposible la calificación de fraude de ley.

Descartado este último, los términos de la alternativa son la llamada economía de opción o la simulación. Y, como ya se ha explicado al tratar de otro recurso y no se va a reiterar, es la hipótesis de la simulación la única apta, por su eficacia explicativa, para dar cuenta cabal de lo sucedido en el caso que es objeto de esta causa.

En efecto, aparte de las vicisitudes de auténtica ingeniería jurídico-mercantil, en que se concretan las relaciones de Inversiones S´Agaró, SA y Kepro Costa Brava, SA, no existe ningún dato mínimamente sugestivo de que entre ambas hubiera mediado un proyecto de actividad empresarial con alguna vocación de permanencia; y esto tanto antes como después de la entrada de Kepro Costa Brava, SA en Inversiones S´Agaró, SA. Si se prescinde del interés representado por la adquisición de los terrenos en muy ventajosas condiciones fiscales, a la pregunta sobre qué pudo mover a Kepro Costa Brava, SA para integrarse como socio en Inversiones S´Agaró, SA, no hay respuesta, no obstante la amplitud y riqueza del nutrido cuadro probatorio. Es preciso incorporar el dato de la compraventa para que ese rapidísimo viaje de ida y vuelta adquiera todo su sentido y, más aún, lo cobre también el régimen de cautelas preestablecido para el caso de ejercicio del derecho de separación del nuevo socio, que habría carecido francamente de fundamento en otro contexto". Negrita añadida.

y *Ruiz Manero* sobre los "ilícitos atípicos"[10] -como conductas vulneradoras de un principio, pero no de una regla-, parecía rechazar la tipicidad, tanto tributaria como penal, del fraude de ley. De ahí que procediera a condenar, pero por entender que los hechos de autos eran constitutivos de una simulación.

En el mismo sentido, pero incluso de modo más explícito, puede citarse la STS 751/2003, de 28 de noviembre, ponente Conde-Pumpido Tourón, que resolvió el recurso de casación interpuesto contra la ya citada SAP (secc. 6ª) Barcelona de 31 de julio de 2000. En contra lo que ésta entendió (a saber: que concurría un fraude de ley tributaria que daba lugar a la comisión de un delito fiscal), el Tribunal Supremo conformó la *ratio decidendi* de su resolución -confirmatoria de la condena impuesta- sobre la base de entender que lo producido en el supuesto de autos no había sido, como creía la Audiencia Provincial, un fraude de ley, sino una simulación negocial. Ahora bien, en un *obiter dictum*, afirmaba que los casos de fraude de ley también podían constituir defraudación tributaria punible[11].

---

[10] *Atienza/ Ruiz Manero*, Ilícitos atípicos, Madrid 2000, *passim*.

[11] Así (FJ 24º): *"En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que* ***si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley***

respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto.

El art. 24 2 de la LGT dispone que los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.

En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del art. 305 del Código penal.

A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado art.24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de Ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el art. 305 del Código Penal no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en si misma. Y como ya se ha expresado ***carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento***.

Cuestión diferente es que pueda alegarse error de prohibición, en aquellos casos en que concurran los presupuestos de esta figura, pero desde luego el fraude de Ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos".

El FJ 25º abundaba en la misma idea, subrayando que en el caso concreto se trataba de una simulación, pero añadiendo que

"en cualquier caso ***la respuesta legal al fraude de Ley consiste efectivamente en la aplicación de la norma eludida en su integridad, incluidas obviamente las consecuencias negativas o sancionadoras que el ordenamiento jurídico atribuya*** *al comportamiento efectivamente realizado y encubierto".* Negrita añadida.

Ciertamente, tal afirmación contradecía de modo manifiesto el tenor literal del art. 24.1 LGT vigente en el momento de realización de los hechos enjuiciados (art. 15 LGT vigente). Pero mostraba que el cambio de actitud de la Jurisprudencia se había consolidado.

Es importante subrayar que se trataba de eso: de un cambio de actitud. En efecto, no ha existido, salvo error por mi parte, ninguna sentencia del Tribunal Supremo en cuya *ratio decidendi* se estableciera explícitamente que el caso examinado constituía un fraude de ley tributaria y que, por ello, integraba el tipo del delito de defraudación tributaria. **Lo que significa que el Tribunal Supremo en los últimos veinte años no ha condenado ningún hecho de fraude de ley tributaria –así calificado- como delito tributario**[12].

Pero sí es necesario mostrar ese cambio de actitud que la STS 643/2005, de 19 de mayo, ponente Martín Pallín, expresaba con sencillez coloquial:

"Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas".

De modo que

[12] La sentencia que, tras apreciar un fraude de ley tributaria, procedió a condenar por el delito de defraudación tributaria, siendo luego anulada por la STC 120/ 2005, fue la SAP (Secc. 5ª) Barcelona, de 19 de julio de 2002. De modo que la única sentencia del TS en la que, tras calificar un hecho como un fraude de ley, se procede a condenar por delito de defraudación tributaria sigue siendo la de 9 de febrero de 1991.

"…cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo".

Mi impresión es que la consecuencia práctica de ese cambio de actitud puede haber sido la calificación de casos de auténtico fraude de ley como simulaciones tributarias. De hecho, creo que eso es lo que sucedió en las citadas SSTS 1336/ 2002 y 751/ 2003. Entre otras.

2.3. El problema en la Jurisprudencia posterior a 2005

La actividad jurisprudencial de los últimos años se ha visto seguramente marcada por la tensión derivada de la concurrencia de dos factores. Por un lado, el dictado de la STC (2ª) 120/2005, de 10 de mayo, que señalaba explícitamente la inconstitucionalidad de la sanción penal de las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria. Por otro lado, el cambio de actitud que ya hemos venido comentando, que –a partir de una clara reprobación por parte de la Sala penal del TS de los negocios realizados en fraude de ley- ha ido conduciendo a una significativa ampliación del concepto de simulación.

Con todo, la doctrina jurisprudencial relativa a la exigencia de engaño u ocultación para la realización del tipo de defraudación tributaria se ha mantenido incólume. Ejemplo significativo de ello es, por ejemplo, la STS 1505/ 2005, de 25 de noviembre, ponente Colmenero Menéndez de Luarca. Ésta, tras realizar en

su FJ 2º un extenso examen de la doctrina jurisprudencial y de sus no irrelevantes matices internos, concluye que el recurso al verbo "defraudar" implica

"una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina"

En la misma línea, puede citarse, entre otras, la STS 801/2008, de 26 de noviembre, ponente Ramos Gancedo, en cuyo FJ 3º se sigue insistiendo en que

"*Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (véase STS de 20 de junio de 2.006, entre otras".*

Una exigencia de ocultación que se sigue reiterando en la más reciente Jurisprudencia, de la que es ejemplo la STS 171/ 2011, de 17 de marzo, ponente Ramos Gancedo:

"*la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina*".

2.4. Un intento de balance

Según ha podido advertirse, en los últimos veinticinco años la Jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha mantenido firme en la exigencia teórica de un engaño u ocultación como presupuesto de la calificación de una

conducta como "defraudatoria" y, por ende, típica del delito fiscal.

No obstante, en torno al año 2000 y los inmediatamente posteriores se observan en la Jurisprudencia referencias al fraude de ley como hecho ilícito y reprobable en sí. Ahora bien, el Tribunal Supremo nunca ha condenado por delito fiscal un hecho que previamente haya calificado como realizado en fraude de ley. Lo que sí es posible es que haya procedido a interpretar como negocios simulados lo que en puridad no eran sino negocios realizados en fraude de ley.

Por lo demás, la Jurisprudencia penal de los últimos años ha seguido manteniendo la exigencia de engaño u ocultación como presupuesto de la comisión de un delito de defraudación tributaria.

2.5. Un factor de desestabilización permanente

La evolución de la Jurisprudencia penal en los primeros años de la pasada década no fue seguramente ajena a la controversia suscitada en cuanto al tratamiento jurídico-tributario del fraude de ley. No es preciso indicar que la piedra angular de dicha controversia ha sido y –en cierta medida continúa siendo- la determinación de si en los casos de fraude de ley tributaria debe procederse o no a la imposición de sanciones. A este respecto conviene no olvidar que el Anteproyecto de Reforma de la LGT (de 28 de febrero de 2003) preveía dichas sanciones para la figura, que a su vez denominaba "abuso en la aplicación de la norma

tributaria". Fue el Proyecto de Reforma el que las eliminó, introduciendo además la denominación de "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", de modo que la reforma legal de 2003 mantuvo el *statu quo ante*. La valoración que cierta opinión tributarista hizo de ello recuerda al propio tenor de las sentencias de la Sala Penal del Tribunal Supremo de esa misma época: se manifiesta abiertamente que, con la decisión del Gobierno –expresada en el Proyecto que luego devino Ley vigente-, "*la tesis vencedora ha sido la de que la ingeniería fiscal fraudulenta no debe ser sancionada*"[13].

Las premisas de la opinión disidente eran las siguientes: (i) para la producción de determinados efectos jurídicos civiles y mercantiles se dispone de negocios estándar, típicos y habituales; (ii) a esos negocios se asocia un coste fiscal; (iii) con un cambio de negocio cambia el coste fiscal, pero también los efectos civiles y mercantiles; (iv) no hay problema en la elección de negocio en función, entre otras razones, de su coste fiscal. Ahora bien:

"El problema surge cuando el sujeto se presta al cambio de negocio para obtener un mejor tratamiento

[13] *Herrero de Egaña y Espinosa de los Monteros*, La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuando queremos decir fraude?, AJA, año XIII, nº 593, pp. 1 y ss, 3. Retóricamente en p. 4: "*Con razón o sin ella, si el actual proyecto llega a ser ley, los profesionales de la ingeniería fiscal podrán diseñar sus productos –planificar se dice- sin miedo a las reclamaciones del cliente: si el producto tiene éxito, bravo por el ahorro fiscal conseguido; si por el contrario la Hacienda Pública lo llegara a cuestionar, no habrá sanción; el cliente tan sólo pagará lo que desde el primer momento debía de haber pagado añadiendo un pequeño coste en intereses. Francamente, ingenios fiscales con garantía…de la propia Hacienda. ¿Alguien da más?".*

fiscal, pero sin que, al mismo tiempo, se alteren los efectos civiles y mercantiles que desde un principio venía pretendiendo producir. Estos efectos civiles y mercantiles que se produzcan en la realidad serán los mismos inicialmente pretendidos, pero el coste fiscal del negocio u operación se habrá evitado o reducido"

(v) en algunos casos, la posibilidad de elegir entre negocios con efectos civiles y mercantiles idénticos o similares, pero con un coste fiscal distinto, la prevé la ley (es lo que se conoce como economía de opción); (vi) pero ello es muy infrecuente.

"Lo que si abunda –incluso como actividad retribuida- son los supuestos en los que determinados negocios jurídicos son utilizados como instrumento para alcanzar indirectamente unos efectos jurídicos que, de haber sido buscados por la vía normal de su negocio jurídico, hubieran tenido un coste fiscal mayor. Como ejemplo típico puede citarse la transmisión de la propiedad de un bien a través de la constitución de una sociedad"[14].

Así las cosas, la opinión disidente sugería que en estos casos de "abuso" de las formas jurídicas tuviera lugar la imposición de sanciones en vía tributaria. Lo que no fue acogido por el legislador tributario. A partir de ahí, hay quien sostiene que precisamente este factor ha sido el determinante de que los tribunales penales – a instancias de la Fiscalía y de la Abogacía del Estado, a su vez inducidas por las Unidades de Delito Fiscal de la Agencia Tributaria- estén abordando casos que, en puridad, serían de fraude de ley como supuestos de presunta simulación. La tesis sería la siguiente: dado que la Administración Tributaria no dispone de la posibilidad de sancionar en casos de fraude de ley (desde 2003, conflicto en la aplicación de la norma tributaria), trata de presentarlos como casos de

[14] *Herrero de Egaña*, AJA, año XIII, nº 593, p. 2.

simulación y, eventualmente, de conducirlos ante los tribunales penales[15].

Ello, evidentemente, no es impracticable. Pese a la claridad de la diferenciación conceptual entre ambas figuras, lo cierto es que en un caso concreto la determinación de si nos hallamos ante un fraude de ley o ante una simulación puede ser compleja. Se trata, en efecto, de una cuestión no sólo conceptual sino probatoria. Claro es que, desde la perspectiva del Derecho penal, se trata de una cuestión de hecho, en la que la carga de la prueba de la simulación recaería sobre la acusación y, además, regiría el principio *in dubio pro reo*. Pero el problema real es que, como pone de relieve la lectura del art. 15 LGT, los elementos configuradores del fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma) son, a su vez, indicios de simulación. Ciertamente, si nos encontramos ante un negocio artificioso, supuestamente llevado a cabo con una finalidad fundamental de ahorro fiscal y cuyos efectos jurídico-económicos no divergirían significativamente de los obtenidos mediante el negocio usual (salvo en el referido ahorro fiscal) puede llegarse a pensar que el negocio "artificioso" ni siquiera se ha realizado, sino que sólo se ha simulado su realización. O, en otro orden de cosas, que si se ha llevado a cabo, resulta que su causa real es ilícita, lo que puede conducir a apreciar igualmente una simulación por falsedad en la causa expresada.

[15] De ahí que exista un sector de opinión que proponga una reforma de la LGT en el sentido de prever sanciones para los casos del art. 15, confiando en que ello pueda poner freno a la tendencia de la Administración a calificar como simulaciones lo que son meros fraudes a la ley tributaria.

Sólo así puede explicarse el fenómeno de que el *business purpose test*, cuya misión era la diferenciación entre la economía de opción y el fraude de ley[16], se haya convertido en un método presente de modo general en los procedimientos seguidos por delito fiscal, como instrumento de detección de la simulación. Si se observa la inexistencia de efectos jurídicos relevantes –más allá del ahorro fiscal- que justifiquen la utilización del negocio jurídico precisamente llevado a cabo, entonces se afirma que nos hallamos indiciariamente ante una simulación.

Todas estas circunstancias son, seguramente, las que explican que el problema, por muchos y muy esforzados que sean los intentos de cerrarlo recurriendo al método interpretativo, pueda continuar indefinidamente abierto. Pues cabe que, al final, quede remitido al ámbito de la valoración de la prueba en cada caso singular. Un ámbito en el que a la flexibilidad de la prueba indiciaria se ha unido la calculada ambigüedad sobre cuál ha de ser exactamente el objeto de prueba.

Sea como fuere, resulta ineludible la tarea de determinar precisamente esto: qué es lo que, por constituir el núcleo del tipo, debe ser probado para condenar por un delito de defraudación tributaria. A ello se dedican los apartados que siguen.

De modo previo, sin embargo, se procederá al análisis del problema del fraude de ley (o conflicto en la aplicación de la norma) partiendo de otra

[16] *Herrero de Egaña*, AJA, año XIII, nº 593, p. 3. En efecto, existe un acuerdo generalizado en el Derecho comparado acerca de que el *business purpose test* constituye un criterio

caracterización del delito fiscal llevada a cabo en la Jurisprudencia: la que entiende que nos hallamos ante una ley penal en blanco.

3. ¿ES EL ART. 305 CP UNA LEY PENAL EN BLANCO?

Como indicábamos al principio, en el Derecho tributario existen dos figuras distintas (la simulación y el fraude de ley), la una constitutiva de infracción tributaria y la otra, no. Esta distinción tiene, como se verá, repercusiones relevantes en el ámbito del Derecho penal. Sin embargo, a mi juicio dichos efectos no tienen un carácter automático: expresado de otro modo, no revisten naturaleza lógico-formal.

Podrían tener un alcance de tales características si se entendiera que el tipo del delito de defraudación tributaria es una "ley penal en blanco". Y, al respecto, lo cierto es que son numerosas las sentencias del Tribunal Supremo que han sostenido que el tipo del delito de defraudación tributaria (el vigente art. 305 CP) constituye efectivamente una ley penal en blanco: Así, a mero título de ejemplo, la STS 952/ 2006, de 6 de octubre, ponente Soriano Soriano (FJ 3º)[17], o la STS

---

para la apreciación de una elusión.

[17] *"2. La descripción típica del art. 349 del CP/1973 (ahora 305 CP) es indudable que encierra una* ***norma penal en blanco implícita****, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 LECrim), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc. pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación*

160/ 2009, de 12 de febrero, ponente Bacigalupo Zapater (FJ único)[18]. Ello ha sido acogido incluso por el Tribunal Constitucional. Basta examinar la STC (2ª) 57/ 2010, de 4 de octubre, ponente Jiménez Sánchez (FJ 4º) y sus extensas referencias[19].

Puede que, en última instancia, sólo se trate de una divergencia terminológica. A mi entender, el tipo del delito de defraudación tributaria (vigente art. 305 CP) no contiene en todas sus alternativas típicas las

---

sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia".

[18] *"En el caso del delito fiscal el sistema es manifiestamente diferente. La aplicación del* ***tipo penal en blanco*** *exige que el Tribunal complete el tipo con el deber fiscal previsto en la ley fiscal, pondere las circunstancias que permiten subsumir las operaciones bajo el concepto de hecho imponible de la misma, y establezca las demás condiciones, objetivas y subjetivas del tipo, así como la condición objetiva de punibilidad".*

[19] *"…es necesario recordar que el delito de defraudación a la Hacienda Pública del art. 349 del Código Penal de 1973 (que se corresponde con el actual art. 305 del Código Penal de 1995 se configura como un* ***«tipo penal en blanco»*** *(STC 62/1997, de 7 de abril , F. 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que «la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudirse para su integración a otra norma distinta» (SSTC 127/1990, de 5 de julio, F. 3; y 283/2006, de 9 de octubre, F. 7), en la que los términos de la norma penal «se complement[a]n con lo dispuesto en Leyes extrapenales» (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, F. 3; y 283/2006, de 9 de octubre, F. 8). Y a tal fin «ha de tenerse en cuenta, también, que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada […] de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito», de tal manera que, «dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos» (STC 87/2001, de 2 de abril , F. 8)".*

remisiones, expresas o implícitas, a disposiciones prescriptivas extrapenales que son características de las leyes penales en blanco. En éstas, la redacción del tipo contiene, en general de modo explícito, una remisión a la normativa extrapenal. Lo que significa que la realización del tipo requiere indefectiblemente, junto a otros elementos adicionales, la infracción de dicha normativa extrapenal de referencia. Por su parte, el tenor del art. 305.1 CP, que reza

"El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o 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 ciento veinte mil euros…",

no responde de modo pleno a dicho modelo. Es cierto que, en algunas de las alternativas típicas, que aluden explícitamente a "deberes" de retención, a la obtención "indebida" de devoluciones o al disfrute "indebido" de beneficios fiscales, puede hablarse de la aparición de algunos de los denominados *elementos de valoración global del hecho* (antaño designados como *elementos del deber jurídico*) que constituyen una figura muy próxima a las leyes penales en blanco[20]. Sin embargo, al inciso primero del tipo (*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos…*) le es por completo ajena tal naturaleza. Se trata aquí, eso sí, de

[20] Cfr., por ejemplo, *Jescheck*, Tratado de Derecho penal PG, 4ª edic. (trad Manzanares Samaniego), Granada 1993, pp.

un subtipo con un buen número de elementos normativos de contenido jurídico-tributario.

Esto significa que, a diferencia de lo que ocurre en los subtipos a los que es inherente un elemento explícito de infracción de deber extrapenal, en el inciso primero del art. 305 CP no es *literalmente* preciso constatar la existencia de una infracción administrativa tributaria para, a continuación, sobre la base de ésta construir la cualificación que diera lugar a la infracción penal. Por esa misma razón, no puede afirmarse que la ausencia de una infracción administrativa tributaria determine *automáticamente* –en términos *lógico-formales*- la ausencia de una infracción penal. Dicho en otros términos, en dicho primer inciso el legislador penal no ha dejado *literalmente* en manos de la legislación tributaria el establecimiento *formal* de un espacio de riesgo permitido jurídico-penal[21].

Seguramente por esta razón, la importante STC (2ª) 120/2005, de 10 de mayo, a la que después se hará más amplia referencia, pudo señalar que:

"…esa ***atipicidad administrativa*** *del indicado comportamiento* (scil. del fraude de ley) *obviamente* ***significaba*** *–y todavía significa puesto que el art. 15.3 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, excluye asimismo la posibilidad de imponer*

---

221 y ss.

[21] A diferencia de lo que ocurre con el delito contra el medio ambiente (art. 325 CP) en relación con la legislación administrativa ambiental; o con el delito contra la ordenación del territorio (art. 319 CP); o en buen número de delitos contra la salud pública (art. 360 CP; art. 361 bis CP; art. 364 CP); entre otros, que sí son auténticas leyes penales en blanco. Si así hubiera sido, el Tribunal Supremo no habría podido siquiera plantearse la realización de manifestaciones *obiter dicta* como las que efectuó en las sentencias citadas *supra*, correspondientes al período 2000-2005.

sanciones en los supuestos ahora calificados como conflictos en la aplicación de la norma tributaria-, ***que la Administración no estaba 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"*[22].

En suma, al menos en su inciso primero, el tipo del art. 305 CP no es secundario o accesorio –en sentido estricto o formal- con respecto a la legislación tributaria del modo en que lo son las leyes penales en blanco[23]. Se trata, eso sí, de un tipo abierto a la interpretación de sus términos conforme a la legislación tributaria. Como después se verá, eso es también lo que parece que tomó como base de su decisión la STC (2ª) 120/ 2005.

Y ello es lo que, a mi entender, imposibilita una rápida resolución del problema de la relevancia jurídico-penal de los negocios realizados en fraude de ley. Dicha solución rápida podría asentarse, en efecto, en los siguientes dos razonamientos:

Primero

(i) Las leyes penales en blanco requieren, como condición necesaria de la antijuridicidad típica del hecho, que éste infrinja la normativa sectorial administrativa

[22] De nuevo, esta manifestación resultaría sencillamente inconcebible si nos halláramos ante una ley penal en blanco en sentido estricto.

[23] Lo contrario es, sin embargo, lo que ha venido entendiendo una amplia corriente doctrinal: por todos, *Choclán Montalvo*, Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal, AJA, año XII, nº 551, 31 de octubre de 2002, pp. 1-3.

(ii) El delito de defraudación tributaria es una ley penal en blanco

Por tanto,

(iii) La afirmación de la antijuridicidad típica de un hecho de defraudación tributaria requiere, como condición necesaria, que tal hecho infrinja la normativa administrativa tributaria

Segundo

(i) El hecho constitutivo de un negocio en fraude de ley no infringe la normativa administrativa tributaria

(ii) La afirmación de la antijuridicidad típica de un hecho de defraudación tributaria requiere, como condición necesaria, que tal hecho infrinja la normativa administrativa tributaria

Por tanto,

(iii) El hecho constitutivo de un negocio en fraude de ley no puede dar lugar a un delito de defraudación tributaria

A propósito del razonamiento anterior, puede afirmarse la corrección de la premisa que afirma que el negocio realizado en fraude de ley no es constitutivo de infracción tributaria alguna. En efecto, dicho negocio no puede calificarse de injusto o ilícito, pues no da lugar a sanción alguna. Y si no da lugar a sanción alguna, ello no puede deberse a razones subjetivas, sino precisamente a razones objetivas, esto es, en definitiva, a la ausencia de antijuridicidad tributaria. El negocio realizado en fraude de ley es reputado, en cambio, inexistente a efectos tributarios y por eso no despliega los efectos pretendidos conforme a la norma

de cobertura, sino que su detección determina la aplicación de la norma eludida.

Lo que no es correcto del razonamiento anterior, al menos para la primera alternativa típica del art. 305 CP, es sostener que la existencia de una infracción tributaria constituye un presupuesto necesario de la antijuridicidad típica del delito de defraudación tributaria en el sentido, *formal* y *prácticamente automático*, en que ello tiene lugar en las leyes penales en blanco[24].

Como se ha indicado, el tipo del art. 305 CP es un tipo con elementos normativos de contenido jurídico, es decir, un tipo especialmente abierto a la interpretación judicial sobre el alcance –jurídico-tributario- de los términos que lo integran. Que la interpretación judicial debe, razonablemente, tomar en consideración el

[24] Un sector de la doctrina tributarista parece haber seguido un argumento paralelo. En efecto, parte de que el tipo de defraudación tributaria es una ley penal en blanco. Como tal debe integrarse con la normativa tributaria. En el caso del fraude de ley, con la cláusula del vigente art. 15 LGT. Dicha cláusula, sin embargo, tiene una sustancia analógica (propia de las cláusulas generales antielusión): extender los efectos del tributo a hechos en los que no se ha realizado el hecho imponible. Ello, aunque discutido y discutible para los propios efectos no sancionatorios, sería sencillamente inaceptable para los efectos sancionatorios. Por eso, éstos se excluyen en el art. 15 LGT. Ahora bien, si el Código penal remitiera al art. 15 LGT pretendiendo a la vez aplicar sanciones penales a los hechos realizados en fraude de ley, estaría incurriendo en analogía *in malam partem*. Cfr. Un razonamiento similar a éste en *García Novoa*, La sentencia del Tribunal Constitucional 120/ 2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal, La Ley, Año XXVI, Nº 6381, lunes 19 de diciembre de 2005, pp. 6 y ss. Creo que el razonamiento no es válido en Derecho penal porque el tipo no es una ley en blanco en sentido estricto y porque la analogía *in malam partem* ha de determinarse, en principio, a partir del sentido literal posible de los términos del tipo en sí.

conjunto del ordenamiento tributario y no aislar el alcance del tipo del entorno en el que este surge –el conformado por la normativa tributaria- es cierto. Tan cierto como que la inexistencia de infracción administrativa tributaria en los casos de fraude de ley tiene trascendentales repercusiones *axiológicas* en la interpretación del tipo del art. 305 CP. Sin embargo, esas repercusiones axiológicas no son identificables con las que se producen, ya en un plano *lógico-gramatical*, en el caso de las leyes penales en blanco.

4. LA INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "DEFRAUDACIÓN" DEL ART. 305 CP.

4.1. El canon literal

El verbo típico del delito de defraudación tributaria (art. 305 CP) es "defraudar" a la Hacienda pública. La interpretación literal de un término puede tratar de esclarecer el alcance de su campo semántico mediante el recurso al lenguaje ordinario, a los criterios normativos del lenguaje –que establece el Diccionario de la Real Academia-, al lenguaje técnico del sector de actividad de que se trate o, en fin, al lenguaje del Derecho. En este último caso, el criterio literal de interpretación se encuentra con el sistemático.

Pues bien, no dispongo de estudios sobre el uso ordinario del verbo defraudar; sin embargo, aventuro la hipótesis de que los casos de fraude de ley podrían seguramente ser comprendidos en una acepción ordinaria de lo que se considera una defraudación. Piénsese en los "*fraudes y trampas*" cuya finalidad sería

eludir el pago de tributos, a los que alude la citada STS 643/2005, de 19 de mayo, ponente Martín Pallín, paradigma de una aproximación "ordinaria" al problema.

En lo que hace al Diccionario, para éste defraudar significa - en su primera acepción- "*privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho*". La segunda acepción de defraudar, con todo, es "*eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones*". Ello parece que comprendería los casos de fraude de ley (comúnmente caracterizados por la doctrina como supuestos de elusión); aunque, en puridad, en el fraude de ley no se elude el pago, sino el propio hecho imponible cuya realización conllevaría el deber de tributación. Es cierto, a su vez, que la segunda acepción de eludir es la de "*evitar algo con astucia o maña*", acepción que contribuye a darle sentido a la primera acepción, que es la de "*esquivar*". Si se extrae factor común de lo anterior, parece que resultan inherentes a la noción de defraudación las ideas de "infracción de obligaciones" o las de "evitación con astucia". Pues bien, si la primera excluiría el fraude de ley, la segunda no lo haría; o, en todo caso, sería mucho más discutible que lo hiciera. Lo que permite alcanzar una primera conclusión: si se considera el sentido literal posible del término "defraudar", parece que ni el lenguaje ordinario ni los criterios lingüísticos del Diccionario de la Real Academia permitirían excluir fácilmente de su alcance los casos de negocios realizados en fraude de ley tributaria. Lo que, de entrada, sería un argumento en contra de que tal

inclusión fuera analógica *in malam partem*. Pues, normalmente, el criterio determinante de la existencia de una analogía *in malam partem* es el desbordamiento del sentido literal posible de los términos de la ley; y dicho tenor literal se suele fijar con base en los criterios semánticos del lenguaje ordinario[25].

Ahora bien, la doctrina ha obviado por regla general esta primera dificultad y ha procedido directamente a llevar a cabo una interpretación del verbo "defraudar" desde la perspectiva de su sentido jurídico. Y otro tanto es lo que ha realizado la Jurisprudencia de los últimos veinticinco años. Es en este proceso de asignación jurídica de sentido en el que ha tenido lugar la tradicional asociación de la noción de defraudación a las de "engaño" u "ocultación".

Sólo enmarcándolas en este proceso de asignación jurídico-penal de sentido pueden aceptarse las manifestaciones que se contienen en la STC (2ª) 57/ 2010, de 4 de octubre, ponente Jiménez Sánchez :"*En efecto, en el delito de defraudación a la Hacienda Pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.*

La mera falta de ingreso de un tributo ***«cae fuera del campo semántico del verbo "defraudar"» (STC 129/2008, de 27 de octubre, F. 4), si no va acompañada del componente intencional del engaño****, so pena de encajar directamente en un tipo*

[25] Este es el criterio que siguió el Tribunal Constitucional en la STC 123/2001, de 4 de junio, ponente González Campos, para sostener que, frente al sentido jurídico de genuino, "*debe admitirse que también puede emplearse el término autenticidad en un sentido lato, en el que puede decirse (…) que es inauténtico lo que carece absolutamente de verdad*".

penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, ***en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE*** *(STC 129/2008, de 27 de octubre, F. 5).*
(…)
Más aún, la referida falta de ingreso "*…desde un punto de vista estrictamente penal y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código Penal de 1973 (actual art. 305 del Código Penal de 1995),* ***tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase*** *que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto (…)"*[26].

4.2. El canon sistemático y la asignación de un sentido jurídico a la expresión "defraudar"

Pese a lo indicado sobre el límite del sentido literal posible de dicho término, lo cierto es que la asociación del contenido semántico del verbo "defraudar" a la realización de una conducta de ocultación puede asentarse sobre consideraciones sistemáticas internas y externas, así como sobre criterios político-criminales.

En primer lugar, cabe poner de relieve que la caracterización de la conducta típica en el inciso primero del art. 305 CP se sirve de dos verbos –"defraudar" y "eludir"-. Así las cosas, la razonable evitación de redundancias debería conducir a asignar al verbo "defraudar" un sentido que trascendiera al propio del término "eludir". Y si la elusión es, por antonomasia, el término con el que, en el contexto jurídico-tributario, se ha venido aludiendo al fraude de ley, parece que debería sostenerse la insuficiencia de

[26] Negritas añadidas.

los hechos realizados en fraude de ley para realizar un hecho de "eludir defraudando"[27].

En segundo lugar, puede tomarse en consideración el hecho de que el Capítulo VI del Título XVI del Código penal vigente lleva por título la expresión "*De las defraudaciones*". Siendo así que los delitos comprendidos en dicho capítulo son la estafa, la apropiación indebida y las defraudaciones de fluido eléctrico y análogas. Si el propio Código penal califica de defraudaciones a conductas cuyo hilo conductor es el engaño (manifestación de hechos falsos u ocultación de los verdaderos) o la infracción de deberes especiales, parece que –desde una perspectiva sistemática- debería sostenerse que, según el lenguaje del propio Código, el verbo "defraudar" del art. 305 CP no puede ser ajeno a dicho contenido de sentido. Lo que excluiría de nuevo los casos de fraude de ley de su ámbito[28].

En tercer lugar, conviene no olvidar el sentido que el término "defraudar" tiene en los tipos comprendidos en el Título XIV del Código penal, en el que se integra el delito de defraudación tributaria. A mero modo de ejemplo, su sentido en el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 CP). El art. 307.1, párrafo primero, CP sanciona, entre otras que aquí no interesan, la conducta de quien, "*por acción u omisión, defraude a la Seguridad Social eludiendo el pago de las cuotas de ésta y conceptos de recaudación conjunta*";

[27] En esta línea, *Córdoba Roda*, Fraude de ley tributaria no es delito contra la Hacienda pública, La Ley, año XXVI, Nº 6381, 19 de diciembre de 2005, pp. 2 y ss, 4.

[28] En una línea próxima, *Córdoba Roda*, La Ley, año XXVI, Nº 6381, 19 de diciembre de 1995, p. 4.

esto es, una conducta estructuralmente paralela a la del primer inciso del art. 305.1. Pues bien, tanto la doctrina como la Jurisprudencia entienden que la realización del tipo requiere un desconocimiento de la Seguridad Social sobre los datos que generarían los deberes de cotización o su alcance, que responda a una conducta fraudulenta. La doctrina alude, en concreto, a la exigencia de una "*maniobra mendaz y engañosa*"[29] , que se manifestaría en la ocultación de los presupuestos del surgimiento de la deuda, esto es, de los hechos reveladores de la relación laboral o del concreto alcance de ésta[30]. Por su parte, la Jurisprudencia ha seguido el mismo camino. La STS de 19 de noviembre de 2004, ponente Delgado García, lo precisa en los siguientes términos:

"*ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social*".

En suma, el término defraudación, en el propio Título de los Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social, se asocia a la ocultación de hechos relevantes[31].

En cuarto lugar, se ha recurrido a la que, personalmente, denomino "interpretación político-

---

[29]*Chazarra Quinto*, Delitos contra la Seguridad Social, Valencia 2002, p. 222.

[30]*Brandariz García*, El delito de defraudación a la Seguridad Social, Valencia 2000, pp. 443-444.

[31] Sobre la imposibilidad de sancionar penalmente, *rebus sic stantibus*, los casos de fraude de ley en los tipos de defraudación a la Unión Europea, cfr. ya *Nieto Martín*, Fraudes comunitarios, Barcelona 1996, pp. 39 y ss.; V*alls Prieto*, El fraude de subvenciones de la Unión Europea, Madrid 2005, pp. 120 y ss.

criminal directa". Esto es, a una interpretación restrictiva del tipo arguyendo principios como el de subsidiariedad o intervención mínima. Según ésta, el carácter de *ultima ratio*, predicado comúnmente del Derecho penal, debería conducir a que sólo se sancionaran aquellas conductas que resultan más gravemente atentatorias contra el bien jurídico. Entre las que, en relación con la Hacienda pública, no se encontrarían las de fraude de ley[32].

En fin, y según se ha indicado ya antes, no puede dejar de mencionarse -como importante argumento sistemático- el hecho de que el legislador tributario haya prescindido de la imposición de sanciones para los casos de fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria). En efecto, a partir de esta circunstancia una consideración valorativa *a fortiori* debería conducir a concluir la imposibilidad de que dicha conducta sufra la imposición de sanciones penales en función únicamente del importe de la cuantía dejada de abonar a la Hacienda pública. Ello, por lo demás, no tendría por qué dar fuerza decisiva a un argumento inverso *a minore ad maius* en el sentido de que bastaría con que el fraude de ley fuera considerado infracción administrativa tributaria para inferir de modo necesario que los fraudes de ley en los que la cuantía no abonada superara los 120.000 euros debieran ser considerados penalmente típicos[33].

---

[32] Así, *Pérez Royo*, La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria, La Ley, año XXVI, Nº 6381, 19 de diciembre de 2005, pp. 1 y ss., 2.

[33] Lo indica con razón *Pérez Royo*, La Ley, año XXVI, Nº 6381, 19 de diciembre de 2005, p. 2.

Los argumentos anteriores muestran un peso diverso. El más débil, probablemente, es el que recurre a principios político-criminales de contenido difuso para argumentar la asociación de las conductas de "defraudar" a actos de "ocultación". Los restantes, en cambio, tienen entidad en orden a sostener la mayor razonabilidad de la interpretación de la defraudación como ocultación frente a una interpretación alternativa que comprendiera los casos de fraude de ley. Sin embargo, conviene subrayar que estos argumentos simplemente mostrarían la mayor razonabilidad (fundamentalmente sistemática) de una interpretación del verbo defraudar que excluyera el fraude de ley. En absoluto permitirían imputar a la interpretación contraria la tacha de desbordar el sentido literal posible de los términos de la ley penal.

4.3. La interpretación conforme a la Constitución y el canon teleológico

4.3.1. Principio de legalidad penal y derecho fundamental a la legalidad penal

Sin embargo, lo cierto es que existe una vía sobre la que es posible fundamentar una conclusión trascendente a todo lo anterior: la de que contraviene a la Constitución una interpretación del término "defraudar" como comprensivo de las conductas elusivas a las que se alude comúnmente como negocios u operaciones en fraude de ley.

El punto de partida es una diferenciación de la que todavía, según creo, somos poco conscientes: La existente entre el principio de legalidad penal, tal como

lo ha elaborado la doctrina penalista, y el derecho fundamental a la legalidad penal, tal como ha sido construido por la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional español.

El primero, como es sabido, se manifiesta en la expresión *nullum crimen, nulla poena sine praevia lege penale certa, scripta et stricta*, una variante extensiva de la clásica máxima de Feuerbach. En lo que aquí más interesa, de dicha máxima –y, en particular, de la exigencia de *lex stricta*- se deriva la prohibición de la analogía *in malam partem*. Analogía *in malam partem* que, según se entiende de modo común, tiene lugar cuando mediante la interpretación se sobrepasa el "sentido literal posible" de los términos de la ley establecido conforme a las reglas del lenguaje ordinario.

El segundo, por su parte, comprende todo el contenido del principio de legalidad penal, pero, además, otros elementos.

Ello puede observarse, entre otras muchas, en la descripción que lleva a cabo la STC (1ª) 129/ 2008, de 27 de octubre, ponente Casas Baamonde. Ésta, en efecto, da inicio al análisis del derecho fundamental a la legalidad del siguiente modo:

"El derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) supone que nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que no constituyan delito o falta según la legislación vigente en el momento de tales conductas. Se quiebra así el derecho cuando la conducta enjuiciada, la ya delimitada como probada, ***es subsumida de un modo irrazonable en el tipo penal que resulta aplicado, bien por la interpretación que se realiza de la norma, bien por la operación de subsunción en sí****. En tales supuestos la condena resulta sorpresiva para su destinatario y la intervención penal es, amén de*

contraria al valor de la seguridad jurídica, fruto de una decisión judicial que rompe el monopolio legislativo en la definición de las conductas delictivas (por todas, SSTC 137/1997, de 21 de julio, F. 6)".

La cuestión es determinar cuándo puede hablarse de tal "subsunción irrazonable" vulneradora del derecho fundamental a la legalidad penal. Como veremos inmediatamente, la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional considera que el respeto al tenor literal posible de los términos de la ley no es suficiente para la razonabilidad de la subsunción. En efecto:

"En el examen de razonabilidad de la subsunción de los hechos probados en la norma penal ***el primero de los criterios está constituido por el respeto al tenor literal de la norma****, «pues el legislador expresa el mensaje normativo con palabras y con palabras es conocido por sus destinatarios.* ***Este respeto no garantiza siempre una decisión sancionadora acorde con las garantías esenciales de seguridad jurídica o de interdicción de la arbitrariedad****, pues, entre otros factores, el lenguaje es relativamente vago y versátil, las normas son necesariamente abstractas y se remiten implícitamente a una realidad normativa subyacente, y dentro de ciertos límites (por todas, STC 111/1993, de 25 de marzo), el propio legislador puede potenciar esa labilidad para facilitar la adaptación de la norma a la realidad (ya en la STC 62/1982, de 15 de octubre; STC 53/1994, de 24 de febrero). Debe perseguirse, en consecuencia, algún criterio añadido que, a la vista de los valores de seguridad y de legitimidad en juego, pero también de la libertad y la competencia del Juez en la aplicación de la legalidad (SSTC 89/1983, de 12 de marzo; 75/1984, de 27 de junio; 111/1993, de 25 de marzo), distinga entre las decisiones que forman parte del campo de decisión legítima de éste y las que suponen una ruptura de su sujeción a la Ley".*

De este modo, el derecho fundamental a la legalidad penal se configura como el derecho a que el juez efectúe una interpretación legítima -esto es, razonable- de la ley, sin incurrir en una ruptura de su sujeción a ésta. No se trata, para el Tribunal Constitucional, de la

precisión de cuál es la interpretación más correcta desde parámetros constitucionales, ni de la determinación de las interpretaciones posibles. Se trata de decidir si una interpretación de la ley se mueve dentro de la racionalidad semántica, metodológica y axiológica. Sólo ésta será una interpretación respetuosa del derecho fundamental a la legalidad penal. De nuevo:

"*La seguridad jurídica y el respeto a las opciones legislativas de sanción de conductas sitúan la validez constitucional de la aplicación de las normas sancionadoras desde el prisma del principio de legalidad tanto en su respeto al tenor literal del enunciado normativo, que marca en todo caso una zona indudable de exclusión de comportamientos, como en su razonabilidad. Dicha razonabilidad habrá de ser analizada desde las pautas axiológicas que informan nuestro texto constitucional (SSTC 159/1986, 59/1990, 111/1993) y desde modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica*".

La conclusión es la siguiente:

"no sólo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. ***Son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico — una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante— o axiológico —una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional— conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios****» (STC 137/1997, de 21 de julio, F. 7; también, entre otras, SSTC 189/1998, de 28 de septiembre, F. 7; 13/2003, de 28 de enero, F. 3; 138/2004, de 13 de septiembre, F. 3; 242/2005, de 10 de octubre, F. 4; 9/2006, de 16 de enero, F. 4; 262/2006, de 11 de septiembre, F. 4)".*

En suma, el Tribunal Constitucional ha incluido en el derecho fundamental a la legalidad penal el derecho a

que la interpretación judicial de la norma no resulte opuesta a la orientación material de ésta. Para garantizarlo, ha introducido en el derecho fundamental la exigencia de que la interpretación respete ciertos criterios metodológicos y axiológicos, cuya observancia debe además ser objeto de la correspondiente motivación. Ello conduce a una nueva definición de qué sea analogía *in malam partem*:

"*En definitiva, nuestro canon de enjuiciamiento constitucional, configurado a partir de la STC 137/1997, es el siguiente:* ***cabe hablar de aplicación analógica o extensiva in malam partem , vulneradora del principio de legalidad penal, cuando dicha aplicación carezca hasta tal punto de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con los principios que inspiran el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de criterios o modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica****, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas…*"[34].

4.3.2. La aplicación de la doctrina de referencia al caso del fraude de ley tributaria

La cuestión es, entonces, si la pretendida subsunción de los casos de fraude de ley en el campo semántico del verbo "defraudar" respeta no ya sólo las posibilidades literales de dicho término, sino también las pautas axiológicas de la Constitución y las reglas del método jurídico. En realidad, no siempre queda claro cómo debe procederse para respetar dichas pautas y

[34] STC (2ª) 34/ 2009, de 9 de febrero, ponente Conde Martín de Hijas.

reglas. Según la sentencia que acabamos de citar, el referido respeto exigiría "que no se siguieran pautas valorativas *extravagantes* en relación con los principios que inspiran el ordenamiento constitucional"; y que se renuncie al "empleo de criterios o modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica". Ahora bien, ello no siempre se formula del mismo modo: hay diversos grados de énfasis, que se traducen en una disparidad de adjetivos o adverbios. Así, la –también citada- STC (2ª) 57/ 2010, de 4 de octubre, ponente Jiménez Sánchez, alude (FJ 3º) a que, para no vulnerar el derecho fundamental a la legalidad penal, es preciso que la subsunción no tenga lugar con "argumentación *ilógica* o *indiscutiblemente extravagante*" ni tampoco sobre una "base valorativa que conduzca a soluciones *esencialmente opuestas* a la orientación material de la norma". Pero, poco después, parece formularlo de una forma no exactamente coincidente con lo anterior:

El criterio del respeto al tenor literal posible "*debe complementarse con el recurso a un doble parámetro de razonabilidad: metodológico, de una parte, enjuiciando si la exégesis de la norma y subsunción en ella de las conductas contempladas no incurre en quiebras lógicas y resultan acordes con modelos de argumentación aceptados por la comunidad jurídica; y axiológico, de otra, verificando la correspondencia de la aplicación del precepto con las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional*".

¿Es contraria a las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional la subsunción en el tipo del delito fiscal de los casos de fraude de ley tributaria?

¿Se basa en modelos de argumentación no aceptados por la comunidad jurídica? Contra lo sostenido por la Fiscalía y la Abogacía del Estado, la conocida y citada STC (2ª) 120/ 2005, de 10 de mayo, ponente Sala Sánchez[35], entendió que sí[36]. Por ello, y pese a que entendió que el hecho de que el fraude de ley tributaria no constituyera un ilícito administrativo no conllevaba automáticamente –en términos lógico-formales- la atipicidad penal de la conducta, otorgó el amparo al recurrente.

Ello tuvo lugar, por un lado, partiendo de esa común asociación de la "defraudación" en Derecho penal a las conductas de engaño u ocultación. Una asociación que, sin embargo, -como hemos mostrado- no es en absoluto automática desde perspectivas semánticas, sino que más bien resulta trabajosamente de una interpretación histórico-sistemática. Y que, por ello mismo, no podría excluir, de entrada, la compatibilidad de una interpretación distinta con el sentido literal posible de los términos de la ley. Así (FJ 4º):

"el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término

[35] Sobre esta sentencia, *Silva Sánchez*, El nuevo escenario del delito fiscal en España, Barcelona 2005, pp. 46 y ss.; *Huerta Tocildo*, Dos cuestiones constitucionales relacionadas con el delito fiscal, en Octavio de Toledo (dir.), Delitos e infracciones contra la Hacienda pública, Valencia 2009, pp. 169 y ss.

[36] Como también lo entendió la STC (2ª) 48/2006, de 13 de febrero, ponente Sala Sánchez, aunque no otorgara el amparo por considerar que el caso no era constitutivo de fraude de ley, sino de simulación.

«fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal".

A continuación, sin embargo, la STC 120/2005, en su FJ 6º, señala que la caracterización del fraude de ley tributaria como conducta punible a título de delito fiscal lesiona el derecho fundamental a la legalidad penal. En efecto, enmarcándose en la línea expuesta de modo prolijo, concluye que:

"*a la vista de lo anteriormente expuesto respecto de la* ***improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos****, así como de que,* ***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, y habida cuenta también de la* ***muy***

extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento*, 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*".

A juicio del Tribunal Constitucional, pues, la interpretación de que el fraude de ley es penalmente típico resulta inconstitucional. Y ello se asienta sobre tres argumentos:

(i) La improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos a supuestos no específicamente previstos en ellos. *Ahora bien, este argumento parece aludir a un desbordamiento del tenor literal posible de los términos del tipo; algo que, como se ha indicado en páginas anteriores, en absoluto resulta evidente*[37].

(ii) El hecho de la atipicidad administrativa del fraude de ley que, si bien no conduce automáticamente –en términos lógico-formales- a la atipicidad penal, sí es un factor indicativo de esta última. *Este argumento sí muestra, en mi opinión, un peso importante. Por un lado, en él se ve implicada una pauta axiológica constitucional tan relevante como es la prohibición de exceso. En el marco de ésta puede razonarse con base en el principio de subsidiariedad del Derecho penal ("argumentum a fortiori"); y con base en el principio de*

[37] De hecho, la propia STC 129/ 2008 afirma que el campo semántico del verbo defraudar "*puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos*".

proporcionalidad en sentido estricto, habida cuenta de que la tipicidad penal conlleva una afectación cualificada del derecho fundamental a la libertad[38]*.*

(iii) La extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal del fraude de ley tributaria. *Este argumento, de nuevo, muestra un peso relevante. En realidad, no debería hablarse de una extendida opinión doctrinal, sino de una opinión doctrinal prácticamente unánime*[39]*. Si a ello se une el hecho, que hemos constatado, de que desde 1991 el Tribunal Supremo no ha condenado en ningún caso por delito fiscal afirmando que los hechos eran constitutivos de un fraude de ley tributaria*[40]*, parece que sí cabría afirmar*

---

[38] El inconveniente de este argumento es que una hipotética reforma legal, como la que pudo haber prosperado en 2003, que estableciera la posibilidad de imponer sanciones tributarias en los casos de fraude de ley, podría desactivarlo, al menos en parte.

[39] Cfr., por todos, *Castro Moreno*, Elusiones fiscales atípicas, Barcelona 2008, pp. 92 y ss.; *Riggi*, Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley, Barcelona 2010, pp. 239 y ss.

[40] El problema, como ya se indicó en su momento, es que hechos constitutivos de fraude de ley tributaria se estén calificando como simulaciones. Ello viene favorecido por el recurso generalizado a la prueba de indicios en materia de simulación y por el hecho de que las características del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria" sean, a la vez, posibles indicios de simulación. Pero, a su vez, encierra el riesgo de convertir el problema jurídico-sustantivo en uno probatorio o, en fin, en una mera logomaquia. Creo que esto puede advertirse en la STC 129/2008, FJ 4º: "*El entendimiento de que concurre una defraudación típica —esto es, según la Sentencia de instancia, una conducta con «un cierto componente de engaño»— lo sustentan las resoluciones impugnadas en que el negocio de compraventa realizado tiene componentes de simulación, que se detectan a partir de la falta de lógica económica de la operación más allá de lo que pueda suponer el impago de tributos, y a*

que la tesis contraria resulta, en principio, poco razonable.

4.3.3. Consideraciones finales

Ciertamente, el contenido de la sentencia 120/ 2005 ha reforzado la tesis de que una interpretación que sostenga que el fraude de ley es penalmente típico resulta poco razonable. Incluso la de que dicha interpretación se muestra tan poco razonable en términos axiológicos y metodológicos, que incurre en esa segunda modalidad de analogía *in malam partem* construida por la Jurisprudencia constitucional[41]. Sin

---

partir del concurso de una sociedad con importantes y pretéritas bases imponibles negativas. Insiste la Sentencia de casación en que el artificio, y con él el engaño, y con él la defraudación, consiste en la utilización de un tipo de negocio jurídico sin su causa propia, y sin causa alguna que no sea la elusión de impuestos. Esta comprensión de que concurre una defraudación penalmente típica por las características del negocio practicado, carente del equilibrio de contraprestaciones propio de la compraventa, por la índole peculiar del adquirente, y por el resultado final de impago de tributos, podrá resultar expansiva a los ojos del recurrente pero, y esto es lo único que ahora importa, no puede tildarse de irrazonable y por ello imprevisible para los destinatarios de la norma penal o constitutivo de una creación judicial del delito. No cae fuera del campo semántico del verbo «defraudar», que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos. No es tampoco el fruto de un razonamiento ilógico o ajeno a las pautas interpretativas asentadas en la comunidad jurídica, sin que en ningún caso lo sea el que se condicione de este modo la juridicidad de ciertas operaciones mercantiles, que serían sólo inicial y aparentemente regulares. Y no revela desde luego la utilización de valores o principios contrarios a la Constitución".

[41] Lo problemático puede ser esa segunda modalidad de analogía *in malam partem,* en sí misma considerada. Pero el desarrollo de esta afirmación desborda las posibilidades de este texto.

embargo, para llegar a tan extrema conclusión probablemente debería haberse profundizado en la argumentación apenas esbozada. En concreto, debería haberse indicado:

(i) Que la voluntad del legislador histórico parece haber asociado siempre el contenido del delito de defraudación tributaria a una conducta de ocultación.

(ii) Que, aunque el sentido literal posible del término "defraudación" probablemente no permita excluir radicalmente los casos de fraude de ley tributaria, lo cierto es que los resultados de la interpretación sistemática, tanto interna como externa, son abrumadoramente coincidentes en el sentido de que "defraudación" implica "ocultación" y, consiguientemente, conducen a la exclusión del fraude de ley tributaria del ámbito de lo penalmente típico.

(iii) Que la inclusión de los casos de fraude de ley en el tipo del art. 305 CP no puede sostenerse con base en ninguna de las concepciones jurisprudenciales del delito de defraudación tributaria: en efecto, ni la teoría del engaño, ni la teoría de la ley penal en blanco, ni la teoría de la infracción de un deber permiten fundar tal inclusión.

(iv) Que la combinación de lo señalado en el apartado (iii) con lo indicado en el apartado (iv) produce una impresión de falta de base metodológica en la tesis que hipotéticamente pretendiera sostener la tipicidad penal de los casos de fraude de ley tributaria.

(v) Que la inclusión de los casos de fraude de ley tributaria en el ámbito de lo penalmente típico resulta inconsistente en términos axiológicos con el hecho de

que tales casos no sean constitutivos de infracción tributaria.

Todos estos extremos han constituido –junto con otras consideraciones- el objeto de las páginas precedentes. De ahí que el desarrollo de éstas, asociado a la doctrina del Tribunal constitucional sobre el derecho fundamental a la legalidad penal[42], permita concluir *hic et nunc* que la conclusión alcanzada en la STC 120/2005 es la correcta. La tarea pendiente es que dicha conclusión se aplique a todos los casos que realmente no constituyen simulación alguna, sino sólo un fraude a la ley tributaria.

[42] Que aquí no tiene por qué ser objeto de cuestionamiento.