

Consideración sobre las fronteras de la defraudación típica. El problema del fraude de ley en el delito de defraudación tributaria

Recibido 10/04/2013 - Aprobado 15/05/2013

RICARDO ECHAVARRÍA RAMÍREZ*

Resumen

En el texto se analiza el problema de los límites de la conducta penalmente relevante en el delito de defraudación tributaria, concretamente en relación con los comportamientos en fraude de ley. Adicionalmente se analiza la forma se ha enfrentado el problema del fraude de ley, tanto por la doctrina jurídico penal como por parte de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo español. Finalmente, se expone y sustenta la tesis de la atipicidad del fraude de ley en el marco del delito de defraudación tributaria.

Abstract

The text addresses the problem of the limits of the relevant criminal conduct in the tax fraud, in particular in relation to the tax avoidance. Also discusses how has faced the problem of tax avoidance, from the perspective by the legal doctrine and the Spanish Supreme Court. Finally, it presents and supports the view that tax avoidance is not a criminal conduct in terms of tax crimes.

* Profesor Universidad Pontificia Bolivariana, Medellín, Colombia. Contacto: ricardo.echavarria.ramirez@gmail.com. *Una dedicatoria especial al profesor Íñigo Ortíz de Urbina Gimeno.*

Palabras clave

Delito de defraudación tributaria. Fraude de ley. Ingeniería e innovación financiera y tributaria.

Keywords

Tax fraud. Tax avoidance. Financial engineering. Financial innovation.

Sumario

Introducción. **1.** El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria. **2.** La posición de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en el debate sobre la tipicidad en el delito de defraudación tributaria de las conductas en fraude de ley. **3.** La doctrina jurídico-penal española en el debate sobre la tipicidad en el delito de defraudación tributaria de las conductas en fraude de ley. **4.** Toma de postura.

Introducción

La aplicación e interpretación del delito de defraudación tributaria en España ha estado marcada, en lo que a la conducta se refiere, por la difícil determinación de los límites del comportamiento típico¹. Las diferentes opiniones que en este punto se han presentado están precedidas por el debate en relación con dos modalidades de comportamiento que, a su vez, dan lugar a los dos grandes problemas jurídicos en relación con la conducta típica en este delito:

Por una parte, la no presentación de la declaración tributaria ha motivado el debate sobre si es posible defraudar tributariamente por omisión y, en particular, por la omisión de la declaración tributaria. Por otra parte, y con fundamento en el principio de autonomía de la voluntad, es cada vez más habitual observar que se acude a formas de organización económica amparadas en la llamada ingeniería e innovación financiera

1 El delito de defraudación tributaria está regulado en el artículo 305 del Código penal español. Para el debate sobre la conducta típica, es preciso mencionar la primera parte de dicho artículo en el cual se disponen los aspectos relevantes para su determinación: "1. 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, 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 será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo. La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos."

y tributaria², de manera que las diversas modalidades de negocios o de organización económica generen una baja o nula carga tributaria.

En el debate sobre la relevancia penal de ciertos modelos de comportamiento, derivados de las fórmulas de ingeniería o innovación financiera en el delito de defraudación tributaria, el problema del fraude de ley ha jugado un papel protagónico. En este punto, la polémica se centra en su relevancia penal y su diferencia con la simulación. Es justamente en el marco de este problema que se pretende centrar el presente estudio.

1. El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria

El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal como la denomina el art. 15 de la LGT³, no es ni mucho menos un asunto que interese sólo al Derecho penal, siendo objeto tradicional de análisis por el Derecho civil o el Derecho financiero⁴. El fraude de ley se presenta cuando el acto o negocio realizado “cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, *que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos*, y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales”⁵. Se pueden resaltar varias características de la conducta en fraude de ley: no se oculta el negocio jurídico, pues es éste el que las partes quieren realizar y por ello lo declaran expresamente y no se elude el deber de tributar al no realizarse el hecho imponible en razón de aplicar la norma defraudada.

2 “Ingeniería fiscal. El proceso de combinar, dividir o de otro modo alterar los instrumentos financieros existentes para crear nuevos productos financieros (compárese, financiamiento estructurado; sintético). Las herramientas básicas o bloques de construcción son equivalentes; deuda; derivados (avances (*forwards*), futuros; opciones; swaps de tasa de interés y swaps de divisas cruzadas)”. *The Handbook of International Financial Terms*. Peter Moles y Nicholas Terry. Oxford University Press 1997. Oxford Reference Online. <http://www.oxfordreference.com/views/ENTRY.html?subview=Main&entry=t181.e2978>. También puede hablarse de innovación financiera: “Innovación fiscal. El proceso de desarrollo de nuevos títulos, estructuras financieras u otras soluciones innovadoras a las necesidades de los participantes del mercado (compárese, ingeniería fiscal). Puede vincular derivados, impuestos, contabilidad, regulación u otros aspectos del entorno financiero para vincular nuevas soluciones”. *The Handbook of International Financial Terms*, cit.

3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

4 Así, ROSEMBUJ, *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*, 1996, p. 74 y 75. SALVADOR CODERCH. “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada” en *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, 1999, p 64 y ss.

5 PALAO TABOADA, “El fraude a la ley en derecho tributario” en *RDFHP*, 1966, p. 678. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p. 77.

Igualmente, en el fraude de ley encontramos siempre dos normas. Una en que se ampara el sujeto (norma de cobertura) y cuyo fin no se corresponde con el acto o negocio jurídico realizado. De otro lado, la norma que habría de ser aplicada (norma defraudada), que tanto literal como teleológicamente es aquella en que se debía amparar el sujeto para realizar el acto o negocio jurídico⁶. Por ello, se puede decir que los actos realizados tienen, como se desprende del artículo 15 de la LGT, un carácter artificioso o impropio. Adicionalmente el acto en fraude de ley, salvo por la evitación del hecho imponible, no presenta ningún otro efecto relevante comparado con el acto o negocio que usualmente habría debido realizarse.

De lo anterior se derivan los siguientes elementos constitutivos del fraude de ley: un elemento subjetivo correspondiente al exclusivo fin por reducir o anular su carga fiscal; un elemento objetivo, que es el desconocimiento de la *ratio* de la norma de cobertura; por último, que la aplicación de la norma de cobertura tiene el único efecto de reducir o anular la carga fiscal del acto o negocio realizado, sin que exista otra razón que explique el amparo en la norma de cobertura⁷. En definitiva, el aspecto relevante del fraude de ley reside en el aprovechamiento del tenor literal de una norma a fin de soslayar la aplicación de otra, evitando que se deriven las consecuencias fiscales que tendrían que originarse en caso de aplicar la norma defraudada.

En el fraude de ley el ejercicio de la autonomía privada va más allá del aceptado legalmente, en la medida en que se desconoce indirectamente el ordenamiento jurídico, siendo la respuesta jurídica la aplicación de la norma defraudada y de las

6 “El contribuyente lleva a cabo un negocio u operación artificiosa que no se corresponde con la realidad económica subyacente, que ha sido utilizado con la única finalidad de eludir la norma tributaria; se produce un abuso de formas jurídicas o una discrepancia entre la sustancia y la forma del negocio jurídico (art. 24 LGT/vulneración indirecta de la ley tributaria)”. CALDERÓN CARRERO, “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal” en CÉSAR GARCÍA NOVOA, ANTONIO LÓPEZ DÍAZ (Coords), *Temas de Derecho penal tributario*, 2000, p. 194 “en los negocios en fraude de ley, la libertad de configuración propia de la autonomía privada se ejercita para alcanzar un resultado incompatible con el establecido en las leyes o al que las leyes asocian imperativamente consecuencias que las partes pretenden rehuir”. SALVADOR CODERCH, “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”, cit., 1999. p 64. “Pero ocurre que, en ocasiones, este resultado, cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos, *que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos*, y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales. Este es el supuesto de lo que en la terminología italiana se denomina *elusione dell’imposta*, *Steuerumgehung* en la alemana y que en nuestro Derecho se conoce con la expresión de *fraude a la ley tributaria*.” PALAO TABOADA, “El fraude a la ley en derecho tributario”, cit., p. 678.

7 RUIZ ALMENDRAL, *El fraude a la ley tributaria a examen*. 2006. p. 79 y ss. CALDERÓN CARRERO “Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal”, cit., p. 196 y 197. ROSEMBUJ, *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*, cit., p. 82. PALAO TABOADA, “El fraude a la ley en derecho tributario”, cit., p. 684.

consecuencias que el orden jurídico tiene previsto para el tipo de actos que el sujeto realizó. Más allá de la aplicación de la norma defraudada, en Derecho tributario no está previsto ningún tipo de sanción⁸.

En consecuencia, cabe diferenciar el fraude de ley de dos tipos de supuestos: la economía de opción y la simulación. La diferencia con la economía de opción está en que en ésta la norma en que se ampara el sujeto es adecuada literal y teleológicamente a los fines perseguidos. En el caso del fraude de ley, la norma de cobertura no tiene como fin el resultado que el sujeto pretende alcanzar. Entre fraude de ley y simulación pueden señalarse diferencias importantes. En el primero se realiza un solo negocio o acto, mientras que en la simulación hay dos actos: el que las partes íntimamente realizan y el que pretende encubrirlo. Además, en el fraude de ley no se oculta nada, pues el acto o negocio realizado se expone abiertamente, al ser precisamente el que las partes quieren realizar. En la simulación, por el contrario, se trata de una ocultación encaminada a encubrir o tapar el acto que realmente se quiere realizar. De otro lado, en los supuestos de fraude de ley el sujeto quiere efectivamente el negocio realizado, pues es éste el que le puede permitir precisamente la disminución o anulación de la carga fiscal. En el caso de la simulación el sujeto no quiere el negocio realizado, pues pretende que le sirva para cubrir el que quiere realizar⁹. Finalmente, con la simulación nace el hecho imponible que a través del acto simulado se pretende encubrir y por ello se genera el deber de tributar. Por el contrario, en el fraude de ley no se origina el hecho imponible¹⁰.

No obstante las diferencias antes señaladas, se ha discutido si el fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria es típico a efectos del delito de defraudación tributaria.

8 Ni la LGT vigente ni la anterior de 1963 tenían previsto aplicar sanción alguna a los supuestos de fraude de ley. Ello se desprende del vigente art. 15 y del derogado art. 24.

9 SALVADOR CODERCH. "Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada", cit., p 65.

10 "Porque, a diferencia de lo que ocurre en los supuestos de simulación, en los que habiéndose realizado un hecho subsumible en el tipo tributario, éste se trata de ocultar, ofreciendo una apariencia de no realización del mismo, en el fraude a la ley tributaria no se realiza un hecho tipificado como imponible, sino otro no tipificado que provoca un resultado equivalente a aquél, pero en unas condiciones fiscales más beneficiosas. Si se contrastan las consecuencias que la simulación provoca en relación con las infracciones tributarias, es obvio que en el caso de la simulación, la operativa que sigue el agente se basa en la falsedad y el engaño, es decir, en presentar como real un hecho no tipificado, bajo el cual se oculta la realidad de un hecho imponible que origina una obligación tributaria que no se cumple, y que puede ser subsumida en el concepto de infracción tributaria. En el fraude de ley tributaria los hechos queridos y realizados no han sido expresa y previamente tipificados por la ley tributaria, por lo que, por sí mismos, no dan origen al nacimiento de ninguna obligación tributaria de forma que el impago del tributo quedaría plenamente justificado". PONT CLEMENTE, *La economía de opción*, 2006, p. 91.

2. La posición de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en el debate sobre la tipicidad en el delito de defraudación tributaria de las conductas en fraude de ley

La jurisprudencia ha venido sustentando la relevancia penal del fraude de ley de dos formas diferentes: de una parte, castigarlo penalmente con independencia de su regulación en el ámbito tributario. Es decir, el fraude de ley reúne los requisitos de relevancia del delito de defraudación tributaria, más allá de que en el ordenamiento tributario no se imponga una sanción. A esta vía, y siguiendo a Palao Taboada¹¹, la llamaremos “argumento de la independencia”. De otra parte, vincular la valoración que a dicho comportamiento atribuye el Derecho tributario, para derivar de allí la solución en el ámbito penal. Se trata en este último caso del argumento de la conexión. Cabe decir que por la vía de la conexión no parece posible la sanción del fraude de ley, como quiera este tipo de conductas no se sancionan tributariamente. Como explica Palao Taboada, la conexión entre injusto penal y tributario opera entonces de forma negativa, es decir, para excluir la sanción penal al fraude de ley en consideración a la ausencia de sanción tributaria¹². Para salvar la falta de relevancia penal a que conduce este camino, la jurisprudencia recurre a calificar las conductas en fraude de ley como si fueran actos simulados.

La primera vía para la sanción el fraude de ley, conforme la diferencia antes señalada, la podemos ubicar en dos sentencias del TS: la STS de 09/02/1991, ponente Marino Barbero Santos y la STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón. En la primera de las sentencias mencionadas, se hace referencia a una de las posibles modalidades de fraude de ley, la llamada intermediación de sociedades. En los hechos probados se describe que el imputado, ostentando poder de decisión en las empresas “Bodegas Lan” y “Coguinsa. S.A.”, se valía de éstas para eludir el impuesto sobre el lujo. Esto se conseguía pues la primera empresa vendía vino por un precio inferior al señalado en el impuesto sobre el lujo (por ser la primera venta o en origen la que está gravada por el impuesto) a la segunda empresa (intermediaria), siendo comercializado por ésta posteriormente. A juicio del TS, este tipo de actos, calificados en fraude de ley, cumplen con las exigencias de relevancia penal exigidas por el delito de defraudación tributaria, con el argumento según el cual:

11 PALAO TABOADA, “La punibilidad del fraude a la ley tributaria” en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*, 2006, p. 19 y ss.

12 PALAO TABOADA, “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”, cit., p. 19. El vigente LGT no impone sanción alguna al fraude de ley. Así lo dispone el art. 15.3 de la LGT: “En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones”.

(...) el eventual fraude 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 fin¹³.

La otra es la STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón. En ésta, y en un *obiter dictum*, se afirma que los comportamientos en fraude de ley pueden ser sancionados penalmente, independientemente del tratamiento que ofrezca la legislación tributaria. En este caso, la argumentación del TS es el siguiente:

En cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exige de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatar 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 desvalor 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. (...). 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 sí 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 fraudulento¹⁴.

El modelo de conexión entre norma penal y tributaria lo encontramos en las SSTS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez, 30/04/2003, ponente José

13 STS 09/02/1991. Ponente Marino Barbero Santos, FD 2.

14 STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón. FD 24. También encontramos esta forma de reivindicar la tipicidad del fraude de ley en la SAP de Barcelona 31/07/2000, ponente Francisco Javier Bejar García, donde se afirma que este tipo de comportamiento es penalmente relevante, sin perjuicio de que no se trate de infracción tributaria: "sin embargo, ello es irrelevante en el plano penal, porque siempre que existe elusión de un tributo, 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". FD 4. Esta misma opinión en la SAP de Barcelona 19/07/2002, ponente Albert Pont Vives, en que se lee: "Asimismo, debemos considerar que la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida por el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado". FD 2.

Jiménez Villarejo y 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, que califican como simulados negocios en fraude de ley¹⁵. Puesto que no hay sanción tributaria al fraude de ley, éste se equipara con la simulación y se justifica así la sanción penal. Tal asimilación se presenta de la siguiente forma:

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 ocultar¹⁶.

En estos casos el TS acerca el fraude de ley a la simulación, descartando que se trate de actos en economía de opción y de fraude de ley, sobre la base de entender que su única finalidad es reducir la carga fiscal. Es decir, prescindiendo de las ventajas fiscales obtenidas a través de los actos realizados, no hay nada que los explique¹⁷.

La calificación como simulados de los actos objeto de juzgamiento no es convincente, siendo más bien ejemplo de comportamientos en fraude de ley, ya

15 PÉREZ ROYO, "La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria" en *Diario La Ley nº 6381*, 2005. p. 1375. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, p. 33 y 34.

16 STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez FD 1, recurso de Kepro Costa Brava S.A. En cuanto a las diferencias entre simulación y fraude de ley, se afirma en esta sentencia lo siguiente: "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 comercial, 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". (STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez FD 1, recurso de Kepro Costa Brava S.A.).

17 "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. Por eso, está cargada de sentido la afirmación de la Sala de Instancia relativa a que el flujo económico fuera cierto únicamente para la realidad de la transmisión de los terrenos, resultando inefectivo y revocable mientras perdurara la simulada asociación que recogían los documentos públicos". STS 15/07/2002, ponente Perfecto Andrés Ibáñez, FD 1, recurso de Kepro Costa Brava S.A.

que no se presenta el fenómeno de ocultación propio de la simulación¹⁸. Además, es cuestionable calificar como simulado precisamente aquello que las partes quieren efectivamente realizar y cumplen a cabalidad¹⁹. Por otro lado, apelar a lo inusual o atípico de la modalidad negocial elegida y la falta de propósito económico que la explique, salvo por supuesto el ahorro fiscal, tampoco es elemento definitivo para convertir un fraude de ley en simulación. La simulación tiene que ver, más que con lo usual/inusual, típico/atípico de la estructura negocial, con el fenómeno de ocultación de la verdadera intención o propósito de las partes²⁰.

En las SSTS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo y 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, se analizan supuestos de reparto de dividendos en sociedades sometidas a régimen de transparencia fiscal. En el caso de la STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, las operaciones financieras tienen por objeto una venta de las acciones eludiendo el pago de la cuota tributaria correspondiente a los beneficios obtenidos por tal venta²¹, calificando como

18 “Prueba de esta fácil confusión entre fraude de ley y simulación relativa, es la Sentencia del Tribunal Supremo, de 15 de julio de 2002, conocida como «caso Keprow», que califica como simulación un claro caso de fraude de ley, por entender que se estaba disimulando una compraventa, mediante una operación (simulada) de ampliación de capital con renuncia de los socios al derecho de suscripción preferente, entrada de un nuevo socio, ejercicio del derecho de separación, y pago mediante entrega de terrenos, para ampararse en las ventajas fiscales de esta forma de «transmisión»”. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008, p. 88 y 89. También critican la sentencia del TS SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 46 y CHOCLÁN MONTALVO, “Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal A propósito de la STS 15 de julio de 2002” en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2002, p. 2 y 4.

19 En efecto, como plantea Castro Moreno, la diferencia entre simulación y fraude de ley está en que “en el fraude de ley el sujeto lleva realmente a cabo las operaciones o negocios que afirma realizar, y lo hace con total transparencia fiscal, comunicándolos de forma completa y veraz a la Administración tributaria. Esto es, el negocio en fraude de ley, no es un negocio jurídico ficticio, sino completamente real en todos sus extremos. Mientras que, en los negocios simulados, estos sólo se realizan de forma aparente o formal, pero no materialmente, pues los flujos económicos que derivarían de tales negocios, no suelen realizarse, o se efectúan por importes distintos a los verdaderos”. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, cit., p. 89.

20 SALVADOR CODERCH, “Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada”, cit., p. 25 y 26.

21 “Los hechos probados no nos ponen ante lo que especiosamente (sic) se quiere llamar una «opción de diferimiento», sino ante un conjunto de operaciones ficticias que no tenían una finalidad económica real o, mejor dicho, no tenían una finalidad distinta de la de vender unas acciones de alto valor y eludir el pago del IRPF en razón de la plusvalía conseguida. El núcleo de la maquinación urdida por el acusado José María V. V. -o, más exactamente, urdida por el profesional que le asesoraba y asumida conscientemente por aquél- fue la entrada de «Modafirex, SL» en el capital social de «Mitena, SL» y ésta no fue una operación real sino simulada, un negocio jurídico nulo según el inobjetable razonamiento del Tribunal de instancia, por lo que, pese a toda la «puesta en escena» que hemos resumido, continuaron siendo los acusados los verdaderos deudores tributarios que, sin embargo, eludieron el pago de las cuotas del IRPF correspondientes al ejercicio de 1992 que les correspondía pagar, en su condición de socios de la transparente «Mitena, SL», a consecuencia de los beneficios obtenidos por ésta en la venta de las acciones previamente agrupadas de Vivesa. La parte recurrente, en un ejercicio legítimo pero puramente voluntarista del derecho de defensa, insiste en llamar «diferimiento» a lo que es, pura y simplemente, una elusión fraudulenta del pago de un impuesto pretendiendo que se ha aplicado por

simulada dicha operación y, por ello, como relevantes penalmente²². En esta oportunidad, tampoco es plenamente satisfactorio la calificación de los hechos objeto de consideración como simulados. En este tipo de actos, a diferencia de la simulación, los negocios realizados son reflejo de la voluntad de las partes, además de que en ningún momento se oculta ningún extremo de la negociación. Algo similar ocurre en la STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, que trata un supuesto de reparto de dividendos en los que se evita la tributación a través del recurso a empresas en régimen de transparencia fiscal, lo que califica el TS como simulación²³. En la sentencia mencionada previamente se apunta, sin embargo, un argumento que viene a coincidir con la tesis de la independencia. En este sentido, se afirma que el “El derecho tributario puede ofrecer resquicio para estas operaciones, pero el derecho penal no puede admitir artificios o trampas que puedan enmascarse bajo lo que, eufemísticamente, se conoce como ingeniería financiera o tributaria que, en definitiva, no es otra cosa que elevar el fraude y el engaño a la categoría de arte o ciencia matemática”²⁴.

3. La doctrina jurídico-penal española en el debate sobre la atipicidad en el delito de defraudación tributaria de las conductas en fraude de ley

En contra de la jurisprudencia, la doctrina mayoritariamente apoya la atipicidad de las conductas en fraude de ley²⁵. Señala Córdoba Roda que la doctrina

analogía un precepto penal -el art. 349.1 CP/1973 (RCL 1973\2255) - cuando lo cierto es que en dicha norma han sido subsumidos unos hechos en que concurre todos los elementos del tipo descrito en la misma. Procede, por ello, desestimar el sexto motivo del recurso”. STS de 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, FD 8 Recurso de José Luis.

22 STS 30/04/2003, ponente José Jiménez Villarejo, FD 8.

23 “Mediante la citada operación pretendía Cosme sustraerse de sus elevadas obligaciones tributarias, toda vez que la entidad adquirente de la totalidad de las acciones, «Pinyer S.A», aparecería como obligada a tributar en su declaración del Impuesto de Sociedades. La citada compraventa constituía el vehículo de la estratagema defraudatoria, operación que, enteramente simulada, carecía de toda lógica comercial habida cuenta que la adquisición versaba sobre ente societario que presentaba una importante deuda fiscal y que carecía de activos fuera del quehacer profesional de sus socios anteriores, dándose la circunstancia plenamente conocida por ambos acusados que al mantener «Pinyer S.A». importantes bases imponibles negativas en ejercicios anteriores compensaría la nueva obligación fiscal de «Círculo de Management y Control S.A»”. STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín. (Hechos probados).

24 STS de 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, FD 5. También se puede leer en el fallo lo siguiente: “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”. STS 19/05/2005, ponente José Antonio Martín Pallín, FD 4.

25 Hay algunas voces discrepantes a la atipicidad penal del fraude de ley. Sin embargo, quienes se ubican

(...) se ha pronunciado siempre de modo unánime en orden a que el fraude de ley tributaria no constituye delito, en atención a dos razones. En primer lugar, por la de que la conducta llevada a cabo no constituye el tipo del art. 305 del Código Penal por inexistencia de una conducta defraudatoria. Y, en segundo lugar, por la razón de que la regulación dada por las leyes tributarias en orden a la naturaleza no sancionable de tales hechos debe conllevar el que los mismos tampoco pueden ser constitutivos de delito²⁶.

Se afirma que no debe relacionarse de forma directa el propósito de ahorro o reducción de la carga fiscal con la defraudación tributaria, pues este propósito puede estar presente en actos válidos y lícitos. Por ello, la finalidad de ahorro fiscal no puede convertirse en el elemento que determine la calificación como lícito o ilícito del acto. De otra parte, se critica calificar como simulación todo conjunto de actos jurídicos o negocios donde no pueda verificarse, salvo el ahorro fiscal, una finalidad diferente que lo explique. Lo anterior, pues esto significaría predicar la existencia de una única "lógica comercial" o "racionalidad comercial" o forma de auto-organización económica, lo que contraviene precisamente el principio de autonomía privada²⁷. Lo anterior supone, además de una hipertrofia del concepto de simulación abarcando el campo del fraude de ley, la eliminación de la diferencia conceptual entre simulación y fraude de ley²⁸.

en este punto no ofrecen muchas razones para la tipicidad, salvo afirmar que el Derecho no puede quedar impasible ante este tipo de conductas. En este sentido, señala Diego Díaz-Santos que "Por otra parte, hemos de reconocer que la norma jurídica no puede limitarse a reaccionar únicamente contra el incumplimiento abierto de sus preceptos, permaneciendo impasible ante transgresiones encubiertas, pero tan reales y ciertas como las anteriores. Generalmente estas situaciones suelen apoyarse en alguna disposición dictada con finalidad diferente, presentando de este modo una aparente legalidad, cosa totalmente intolerable en un Estado Social de Derecho". DIEGO DÍAZ-SANTOS, "Consideraciones en torno al delito fiscal" en *Libro homenaje al Prof. Antón Oneca*, 1982, p. 697. También, GONZÁLEZ GARCÍA, "El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal" en *RDFHP*, 1978, p. 727 y 728.

26 CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública", *Diario La Ley*. Nº. 6381, 2005, p. 1377. También, y desde el Derecho tributario, FERREIRO LAPATZA, "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal" en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, Nº. 8, 2001, p. 22. Recientemente, en relación con este problema, el interesante análisis de RIGGI, *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*, 2010, p. 239 y ss. También, CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, cit., p. 102 y ss.

27 SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 37.

28 "En efecto, en muchos casos en los que, como máximo, cabría apreciar en realidad un fraude de ley, la Jurisprudencia acaba presumiendo la existencia de una simulación con el argumento de que el negocio en cuestión no se corresponde con ninguna 'racionalidad económica'. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 36. "La Administración tributaria, sin embargo, imbuida de su miedo cerval al expediente de fraude de ley, recurrió a diversas estratagemas para la calificación de la figura: negocio indirecto, simulación y, en algunos casos, sí, fraude de ley." PÉREZ ROYO, "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)" en *Diario La Ley* nº 6281, 2005, p. 1937. También, PÉREZ ROYO, "La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria", cit., p. 1375.

Por otra parte, señala la doctrina que la sanción penal del fraude de ley supone una violación del principio de legalidad, en razón a que la aplicación de la norma tributaria defraudada tiene lugar mediante la analogía, lo que llevaría, a su vez, a la aplicación analógica *in malam partem* de dos elementos necesarios para la construcción de la imputación del delito: la existencia del contribuyente y del hecho imponible²⁹. Sumado a lo anterior, la ausencia de sanción al fraude de ley en el Derecho tributario comporta que no deban ser sancionadas por vía penal estas conductas, en función de los principios de *ultima ratio* y mínima intervención del Derecho penal³⁰. Igualmente, dado que el fraude de ley no lleva consigo ocultación, no puede castigarse el fraude de ley³¹. Además, dado que en el fraude de ley en principio no tiene lugar el nacimiento del hecho imponible, implica que no pueda hablarse de un deber de tributar ni de la relación jurídica tributaria, elemento indispensable para la configuración típica³². Es decir, lo que se elude en el fraude de ley no es el pago del tributo, sino el hecho imponible.

Algunos de estos argumentos doctrinales señalados provienen del TC, que se pronuncia en contra de la sanción penal de los comportamientos en fraude de ley en la STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez. Los argumentos del TC van en la vía de afirmar la violación del principio de legalidad, tanto porque una condena penal sobre la base de un comportamiento en fraude de ley comporta una

29 CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, cit., p. 102. PALAO TABOADA, "La punibilidad del fraude a la ley tributaria" en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*, 2006, p. 18. GARCÍA NOVOA, "La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal", *Diario La Ley N.º* 6381, 2005, p. 1386. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 37 a 39.

30 "La protección penal de la Hacienda Pública es *secundaria*. El delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización. Y como se ha visto, la Ley General Tributaria no considera el fraude de ley como infracción administrativa tributaria". (Énfasis del texto). CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal A propósito de la STS 15 de julio de 2002", cit., p. 3. No obstante, este argumento ha sido descalificado en la STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez, que niega que la atipicidad penal deba ser consecuencia necesaria de la atipicidad tributaria del fraude de ley. Afirma que "no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal", FJ 4. GRACIA MARTÍN, *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*, 1986, p. 82 y 83.

31 BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, 2ª Ed, 2010, p. 279 y ss. CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, cit., p. 103. BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000, p. 56 y 57. CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública" cit., p. 1379. FERREIRO LAPATZA, "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", cit., p. 23.

32 "La conducta típica del delito contra la Hacienda Pública gira, pues, en torno a la acción consistente en defraudar eludiendo. (...) La elusión, como vimos, consiste en la «evitación del hecho imponible» y, por tanto, en impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, el delito de defraudación presupone, como requisito mínimo para que pueda entenderse realizada la acción típica, estar obligado a pagar el tributo por haber realizado el presupuesto de la obligación". GARCÍA NOVOA, "La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal", cit., p.1382.

aplicación analógica *in malam partem*, como también porque condenar penalmente cuando no hay infracción administrativa implica una interpretación imprevisible para sus destinatarios, lo que vulnera la legalidad penal³³. Reconoce también el TC que en el fraude de ley no existe el requisito de ocultación que se exige al tipo penal³⁴.

4. Toma de postura

Reconociendo el valor de los argumentos mencionados por la doctrina para desvirtuar la tipicidad penal del fraude de ley, creemos sin embargo que no todos tienen el mismo peso a la hora de restar relevancia penal a este tipo de conductas. Por ejemplo, afirmar la violación del principio de legalidad, tal como señala la doctrina y se resalta en la STC, choca con dos inconvenientes relevantes. De una parte, que dentro de la doctrina tributaria no es pacífico que en el fraude de ley tenga lugar una aplicación analógica de la norma defraudada³⁵. Así, quienes defienden la punibilidad del fraude de ley tendrían desde la dogmática tributaria argumentos para responder al reproche de legalidad, afirmando la inexistencia de aplicación analógica y con ello la falta de afectación del principio de legalidad. De otra parte, el argumento de legalidad no sería oponible frente a quienes sustentan la tipicidad del fraude de ley bajo el modelo de la independencia, pues en este caso la norma penal se aplica a un hecho

33 “Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley -tributaria o de otra naturaleza- para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE (RCL 1978\2836)”, FJ 4. “Recuérdese que el mencionado modelo de análisis nos ha conducido, en constante jurisprudencia, a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente 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 el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas”, FJ 6. Este último argumento resulta muy interesante pues implica otorgar relevancia constitucional al principio de subsidiariedad, en este caso, vinculada con la afectación del principio de legalidad, como plantea SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 51. Pié de página 39.

34 “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)”. STC 120/2005 de 10/05/2005, ponente Pascual Sala Sánchez, FJ 4. Con este argumento, el TC niega desde el modelo de independencia entre norma penal y tributaria, que el fraude de ley pueda cumplir el injusto típico del delito de defraudación tributaria.

35 “Ahora bien, 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 pero que ha sido distorsionado por las partes.”. RUIZ ALMENDRAL/SEITZ, “EL fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)” en *Revista de contabilidad y tributación*, 2004, p. 24.

recogido directamente en el tipo, sin necesidad de integración de la norma tributaria por vía analógica³⁶.

A su vez, la falta de ocultación que implicaría el comportamiento en fraude de ley tampoco resulta especialmente convincente desde la tesis de la independencia, que apunta a que este tipo de comportamientos ya cumple con el mínimo nivel de ocultación exigido por el delito de defraudación tributaria. Así, la SAP de Barcelona 19/07/2002, ponente Albert Pons Vives, señala que

(...) debemos considerar que la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida por el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado³⁷.

De forma semejante, la STS 28/11/2003, ponente Cándido Conde-Pumpido Tourón: “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”³⁸. Por ello, quien defienda la tesis de la independencia podrá responder a sus contradictores afirmando que el nivel de relevancia penal exigido en el delito de defraudación tributaria queda satisfecho con los comportamientos en fraude de ley.

Finalmente, la falta de sanción tributaria del fraude de ley tampoco resulta argumento suficiente para negar la responsabilidad penal de este tipo de conductas, si nos atenemos al modelo de la independencia. Afirma Palao Taboada

(...) que para que el argumento derivado de la impunidad del fraude de ley en la esfera administrativa tuviese consistencia sería necesario que la sanción penal se basara en el mismo modelo en el que se funda dicha impunidad, es decir, en el modelo de la conexión. Por el contrario, pierde en gran medida su fuerza cuando se adopta el modelo de la independencia: no cabe, en efecto, argüir que porque el fraude a la ley *como tal* no es sancionable en vía administrativa no cabe aplicar la norma penal a determinadas conductas prescindiendo de que a efectos de la aplicación de las normas tributarias sustantivas éstas (mejor dicho, determinados negocios jurídicos) han sido calificados como en fraude a la ley³⁹.

36 Una acepción ordinaria del verbo típico del delito de defraudación tributaria (“defraudar”) entendido en una de sus acepciones como “Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”, no riñe con vincular los casos de fraude de ley, en los que precisamente se elude la norma defraudada en perjuicio del Estado. http://buscon.rae.es/draef/SrvltConsulta?TIPO_BUS=3&LEMA=fraude, fecha de búsqueda, abril 17 de 2012.

37 FD 2.

38 FD 24.

39 PALAO TABOADA, “La punibilidad del fraude a la ley tributaria”, cit., p. 21. Es más, en la sentencia del TC

Por ello, si bien las razones mencionadas en contra del fraude de ley resultan relevantes, el problema debe responderse a partir del fundamento del injusto del delito de defraudación tributaria. El injusto del delito de defraudación tributaria, exige la infracción de deberes tributarios, en particular el deber de declarar el tributo y el pago del mismo. En consecuencia, no es posible afirmar la responsabilidad penal del fraude de ley cuando en los comportamientos en fraude de ley no se realiza el hecho imponible y, por ello, no hay obligación tributaria. Como plantea Silva Sánchez, “no es que el hecho imponible surja, pero se oculte, sino que ni siquiera llega a surgir”⁴⁰. Por esto, un elemento indispensable para la configuración del injusto del delito de defraudación tributaria, como es la infracción de un deber, no se cumple en estos supuestos. Lo relevante de este punto de vista es que permite responder a cualquiera de las alternativas que intentan sustentar la tipicidad del fraude de ley, tanto las que independizan la norma penal de la tributaria como las que no.

Por otra parte, resulta difícil acreditar que en los casos de fraude de ley tiene lugar la creación *ex ante* del peligro penalmente relevante que se pretende evitar a través del delito de defraudación tributaria, pues no hay un acto de ocultación que implique, como es exigible en el delito de defraudación tributaria, que la Administración tributaria quede en desconocimiento de los hechos tributariamente relevantes para la determinación de la obligación tributaria⁴¹. En el fraude de ley lo característico es que

antes señalada se indica que la falta de sanción tributaria a los comportamientos en fraude de ley no implican necesariamente que deban ser impunes en el ámbito penal. “Más discutible resulta la segunda parte del razonamiento esgrimido por el actor, en el sentido de que la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario impediría su consideración como ilícito penal. Según señalan tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal esa atipicidad administrativa del indicado comportamiento 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 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”. FJ 3.

40 SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, cit., p. 32. GARCÍA NOVOA, “La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal”, cit., p. 1382.

41 “En el fraude de ley tributaria lo que ocurre es sólo que unos hechos determinados, *que en todo caso son revelados incluso en tiempo y forma*, son presentados ante la Administración revestidos de una calificación o valoración jurídica que no corresponde, o que es disconforme con la finalidad de las normas jurídicas. Se trata, pues, sólo de una manipulación o distorsión de las valoraciones jurídicas, pero nunca del ocultamiento de los datos fácticos. El conocimiento de éstos por la Administración le permitirá rectificar aquella valoración y proceder a la correcta para extraer las consecuencias jurídicas adecuadas y deseadas por el ordenamiento: en este caso, la satisfacción de las previsiones de recaudación tributaria mediante la aplicación de la norma adecuada”. GRACIA MARTÍN, *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*, cit., p. 82.

las partes ponen de manifiesto precisamente el acto o negocio que realizan, pues es éste y no otro el que posibilita el fin propuesto con la menor carga de tributación. Reconoce la STC 120/2005 que

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) FJ 4.

Siendo necesario que la conducta típica cree un riesgo *ex ante* de dejar en una situación de ignorancia a la AT sobre el *an* y el *quantum* de la obligación tributaria, ello no ocurre en el fraude de ley, pues los sujetos informan del negocio realizado, razón por la cual no es posible predicar la relevancia penal de este tipo de comportamientos.

En definitiva, los supuestos de fraude de ley no cumplen con las exigencias que están en la base del injusto en el delito de defraudación tributaria y que permiten configurar el nivel de relevancia penal, como es el componente de infracción de deber y de dominio que permiten interpretar el tipo de injusto en este delito. Por ello, más allá del modelo que se defiende en materia de relevancia penal del fraude de ley, parece claro que no es posible predicar ni la existencia de la infracción del deber tributario, ni la creación del peligro penalmente relevante ni la concreción del mismo en el resultado, con lo cual ni el modelo de independencia ni el de conexión satisfacen los requisitos típicos del art. 305 CP.

Por otra parte, y sin perjuicio de lo antes dicho, el modelo de independencia no es en modo alguno adecuado para explicar el Derecho penal tributario y los delitos que lo componen⁴². Lo anterior, pues en el Derecho penal tributario no puede prescindir del Derecho tributario, regulación a la que necesariamente se remite para explicar muchos de los elementos que componen el tipo. Así, mientras siga siendo necesario acudir al Derecho tributario para explicar y delimitar las fronteras de lo prohibido penalmente en el delito de defraudación tributario, como es el caso en la vigente regulación penal española, no resulta procedente justificar la relevancia penal de un comportamiento sin referencia a las consecuencias que dicho comportamiento tiene en la regulación tributaria.

42 El modelo de la independencia es defendido por Palao Taboada: "En nuestra opinión, la vía seguida por la legislación alemana es la acertada. La tesis en la que se base es que la norma anti-elusión y la penal pertenecen a ámbitos distintos que hay que mantener separados: el tributario (civil, en el sentido de no penal) y el penal". PALAO TABOADA, "La punibilidad del fraude a la ley tributaria", cit., p. 20.

Bibliografía

- BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Delitos contra la Hacienda pública*, 2000.
- BAJO FERNÁNDEZ/BACIGALUPO SAGGESE, *Derecho penal económico*, 2ª Ed, 2010.
- CALDERÓN CARRERO, "Aspectos internacionales del fraude y la evasión fiscal" en CÉSAR GARCÍA NOVOA, ANTONIO LÓPEZ DÍAZ (Coords), *Temas de Derecho penal tributario*, 2000.
- CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008.
- CASTRO MORENO, *Elusiones fiscales atípicas*, 2008.
- CHOCLÁN MONTALVO, "Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal A propósito de la STS 15 de julio de 2002" en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2002.
- CÓRDOBA RODA, "Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública", *Diario La Ley*. Nº. 6381, 2005.
- DIEGO DÍAZ-SANTOS, "Consideraciones en torno al delito fiscal" en *Libro homenaje al Prof. Antón Oneca*, 1982.
- FERREIRO LAPATZA, "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal" en *Quincena Fiscal, Revista de actualidad fiscal*, Nº. 8, 2001.
- GARCÍA NOVOA, "La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y delito fiscal", *Diario La Ley* Nº. 6381, 2005.
- GONZÁLEZ GARCÍA, "El delito fiscal en la ley de medidas urgentes de reforma fiscal" en *RDFHP*, 1978.
- GRACIA MARTÍN, *Bien jurídico, resultado y acción típica en el delito de defraudación tributaria del art. 349 del Código penal español*, 1986.
- PALAO TABOADA, "El fraude a la ley en derecho tributario" en *RDFHP*, 1966.
- PALAO TABOADA, "La punibilidad del fraude a la ley tributaria" en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*, 2006.
- PALAO TABOADA, "La punibilidad del fraude a la ley tributaria" en *Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública*, 2006.
- PÉREZ ROYO, "El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla final sobre la STC de 10 de mayo de 2005)" en *Diario La Ley* nº 6281, 2005.
- PÉREZ ROYO, "La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria" en *Diario La Ley* nº 6381, 2005.
- PONT CLEMENTE, *La economía de opción*, 2006.
- RIGGI, *Interpretación y ley penal. Un enfoque desde la doctrina del fraude de ley*, 2010.
- ROSEMBUJ, *La simulación y el fraude de ley en la nueva ley general tributaria*, 1996.
- RUIZ ALMENDRAL, *El fraude a la ley tributaria a examen*. 2006.

RUIZ ALMENDRAL/SEITZ, "EL fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)" en *Revista de contabilidad y tributación*, 2004.

SALVADOR CODERCH. "Simulación negocial, deberes de veracidad y autonomía privada" en *Simulación y deberes de veracidad. Derecho civil y derecho penal: dos estudios de dogmática jurídica*, 1999.

SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005.