

FRAUDE A LA LEY TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL  
UNA REFLEXIÓN DESDE LOS PRINCIPIOS  
CONSTITUCIONALES DEL DERECHO PENAL

A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo

(Publicado en La Ley. ISSN 0211-2744, N° 4, año 2005)

José Antonio Choclán Montalvo  
*Abogado. Magistrado (excedente)*  
*Doctor en Derecho*

**Resumen:** *Se analiza en este artículo el tratamiento penal del fraude a la ley tributaria, y la problemática de la anomalía del negocio jurídico como fundamento del delito fiscal. Y ello con ocasión de la importante STC 120/2005, de 10 de mayo, que, analizando esta cuestión desde la perspectiva del principio de legalidad penal, ha concluido que la exigencia de taxatividad de la ley penal y 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. Con ello, se pone límite a una doctrina jurisprudencial que había ampliado exageradamente el alcance del tipo penal del delito fiscal, incurriendo en ocasiones en una prohibida aplicación analógica in malam partem.*

1. No es lo mismo eludir el pago de un tributo que hacerlo mediante una defraudación. Esta idea, aparentemente sencilla, se ha ignorado repetidamente en la doctrina jurisprudencial sobre el delito fiscal. Se han relajado tanto las exigencias típicas del delito fiscal que aquella diferenciación se ha diluido hasta el punto de instalarse la doctrina de que para subsunir una acción en el tipo del delito fiscal bastaba con comprobar (a) el impago de un impuesto; (b) que la cuantía impagada excediera del límite de punibilidad. Por ejemplo, dijo categóricamente la STS de 28 de noviembre de 2003, exponente de aquella doctrina, 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.*” En realidad, el delito fiscal no consiste tanto en defraudar a la Hacienda Pública mediante la elusión del pago de tributos, como la elusión del pago de tributos *mediante una defraudación*, que es cosa distinta. Es decir: la elusión no es el medio de la defraudación; la defraudación es el medio para la elusión relevante penalmente. No se trata tanto de una cuestión de resultado, como de desvalor de acción. Probablemente la STC 120/2005, de 10 de mayo, ha situado justamente en este aspecto el núcleo del problema: no basta la elusión

de un tributo para afirmar la tipicidad penal, aunque exceda del límite de punibilidad y aunque pueda calificarse el supuesto de hecho como fraude a la ley tributaria. Es necesaria la comprobación de una defraudación, equivalente a una ocultación fáctica, a un engaño, a una simulación. De lo contrario, el interprete estaría ofreciendo una interpretación del tipo penal más allá del tenor literal posible de la ley, incurriendo en analogía *in malam partem* prohibida.

El Tribunal Supremo había establecido una paradójica doctrina conforme a la cual “ *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*” (STS 28.11.2003). Es decir, no solo se aplicaba la norma principal desplazada por la norma de cobertura, sino que se consideraba eludida también la norma penal, por lo que en Derecho penal, se afirmó, la consecuencia jurídica del fraude de ley consiste en aplicar toda la norma eludida, también la penal. Esta doctrina supone un claro exponente de aplicación analógica de la ley penal, pues es claro que, en el supuesto de fraude de ley, no se ha realizado el hecho imponible del que surge el deber tributario; no se ha infringido, pues, ese deber; y no se ha realizado, en consecuencia, el supuesto de hecho típico de la norma penal, sino otro diferente. En realidad, el fraude a la ley penal no es punible, porque tiene como presupuesto no haberse realizado la hipótesis típica, sino un supuesto de hecho diferente.

El Tribunal Constitucional ha dictado dos sentencias en los últimos días que suponen una importante revisión de doctrina aparentemente consolidada del Tribunal Supremo español en materia de delitos contra la Hacienda Pública, que había interpretado el tipo del delito fiscal con una amplitud tal que proporcionó grave inseguridad jurídica en el actuar cotidiano de las empresas y de la asesoría fiscal. La STC 120/2005, de 10 de mayo recupera los principios de legalidad y culpabilidad como principios fundamentales del derecho penal, a menudo olvidados en la aplicación concreta de la norma penal del delito fiscal. Pero aún quedan por resolver otras cuestiones no menos relevantes.

Ambas resoluciones se enfrentan a un problema de legalidad penal. Nos referimos, en primer lugar, a la STC 63/2005, de 14 de marzo, recaída sobre el problema de la interrupción de la prescripción, que, al margen de su corrección interna al resolver el problema desde la perspectiva del derecho a la tutela judicial efectiva, y no de la más clara de las exigencias materiales del principio de legalidad penal, ha asumido una posición ampliamente demandada por la doctrina y, por otro lado, de sentido común: *no hay procedimiento dirigido contra el culpable mientras no se haya incoado procedimiento alguno*, en ejercicio de la función jurisdiccional que el Estado confiere a Jueces y Tribunales, de los que prevé la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Con esta doctrina se corrige una prolongada línea jurisprudencial, recaída en buena parte de supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, conforme a la cual el momento de interrupción de la prescripción es el de la presentación de la

denuncia o querrela, es decir la fecha que figurase en la correspondiente diligencia de presentación (sentencias, entre otras, de 3 de febrero de 1984 , 21 de enero y 26 de febrero de 1993 , 25 de enero de 1994 , 104/95 de 3 de febrero ,279/95 de 1 de marzo , 473/97 de 14 de abril , 794/97 de 30 de septiembre , 1181/97 de 3 de octubre , 1364/97 de 11 de noviembre, 30 de diciembre de 1997, 25 de enero; 9,16 y 26 de julio de 1999 , núm. 1688/2000, de 6 de noviembre de 2000, núm. 1807/2001, de 30 de octubre de 2001, o la más reciente del *caso Urbanor*, de 14 de marzo de 2003, o la de 28 de noviembre de 2003, etc.). Afortunadamente se ha corregido esta línea jurisprudencial, que ampliaba exageradamente las posibilidades de persecución penal . Y además, se ha establecido una doctrina que, ante la inseguridad jurídica propiciada por la ausencia legal de límites seguros a partir de los cuales debe entenderse interrumpida la prescripción, es la que mejor se corresponde con la letra de la ley.

No abundaremos sobre esta resolución toda vez que ya ha sido objeto de fundadas opiniones científicas <sup>1</sup>. Sólo destacar que aún están a la espera de obtener respuesta satisfactoria, desde la perspectiva constitucional, problemas no menos importantes relacionados con la prescripción, como la indebida generalización de la doctrina de la prescripción elaborada *extra legem* por el Tribunal Supremo en los casos de la criminalidad organizada (no corregida entonces por el Tribunal Constitucional - STC 70/2001, de 17 de marzo- que confirmó la sentencia del TS de 29 de julio de 1998 –caso Segundo Marey-) <sup>2</sup>, o la no menos espinosa situación que se produce por la diferencia de los plazos de prescripción penal – cinco años según el art. 131 CP- y del derecho de la Administración tributaria para liquidar la deuda o exigir su pago , reducido a cuatro años a partir de la reforma del art. 64 de la anterior Ley General Tributaria por la Ley 1/98. También sobre este punto merecería una revisión constitucional la doctrina establecida en las sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1999, 6 de noviembre de 2000, 10 de octubre de 2001 (ésta con alguna matización, que se aparta de la doctrina general), 30 de octubre de 2001, 15 de julio de 2002 y 5 de diciembre de 2002, 21 de marzo, 3 de abril, 30 de abril y 28 de noviembre de 2003<sup>3</sup>.

Aparte lo anterior, ocupa nuestra atención preferente la reciente STC 120/2005, que en esencia sienta la doctrina de la necesidad de distinguir entre el fraude de ley y la simulación negocial a la hora de determinar el alcance del tipo del delito fiscal, y, que por su eficacia práctica, merece ser destacada. Con ello se sale al paso de una doctrina jurisprudencial que se iba decantando hacia la irrelevancia penal de toda diferenciación entre aquellas figuras de la

---

<sup>1</sup> Sobre todo, BACIGALUPO ZAPATER, E., “Problemas constitucionales de la prescripción de la acción penal (Notas sobre la STC 63/2005)”, en *Diario La Ley* nº 6265, junio 2005. RODRÍGUEZ RAMOS, L., “Inconstitucionalidad de algunas interrupciones del plazo de prescripción del delito”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi* nº 669, mayo 2005. RAGUÉS I VALLÈS, R., “La STC 63/2005:¿Una revolución en materia de prescripción penal?”, en *Diario La Ley* nº 6269, junio 2005.

<sup>2</sup> Sobre ello, CHOCLAN MONTALVO, J.A., “Prescripción de la acción penal y criminalidad organizada, ¿un modelo de excepción?”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 488, mayo 2001.

economía de opción, fraude a la ley tributaria o simulación acuñadas por la doctrina y las leyes tributarias. Así por ejemplo, una sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, de 31 de julio de 2000, consideró, a pesar de reconocer que la LGT no conceptúa el fraude de ley como infracción tributaria, que, sin embargo, ello era “*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 art. 305 CP*”. En la misma dirección, la STS 28.11.03 afirma que “carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la alusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento”. Lo que acontece es precisamente, a nuestro juicio, que carece de sentido punitivo considerar típica la mera elusión. Y por ello la STC 120/2005 establece, con acierto, la necesidad de diferenciar el fraude de ley y la simulación, reduciendo la defraudación penal a esta última situación.

Pero, decimos, esta nueva doctrina constitucional, siendo saludable e importante en la búsqueda del espacio admisible del delito fiscal, no resuelve aún la cuestión principal, pues todavía deja en manos del Juez penal la tarea de atribuir a un negocio jurídico determinado el calificativo de fraude de ley o de simulación. Pues en la práctica, en muchas ocasiones, el problema no reside tanto en determinar la consecuencia jurídica que deba anudarse a una determinada naturaleza jurídica del negocio, cuanto en la propia tarea de calificación del negocio, para lo que en ocasiones se expresan criterios distintos en la jurisdicción penal y contencioso-administrativa.

2.- Sobre la base de que el Derecho penal tributario es único<sup>4</sup>, el tratamiento de la *cuestión prejudicial administrativa en el proceso penal* debería probablemente tomar nuevo rumbo. Pues, en el delito fiscal se presenta en toda su extensión el verdadero problema, aún no resuelto, de la incidencia de cuestiones prejudiciales no penales en el proceso penal.

---

<sup>3</sup> Sobre ello, Cfr. SILVA SÁNCHEZ, MOLINS AMAT, MELERO MERINO, “El delito fiscal ante el ‘Estatuto del contribuyente’”, en *Gaceta fiscal*, mayo 1996. CORDOBA RODA, J., “Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública”, *Diario La Ley* nº 4886, 17 de septiembre de 1999. LASCURAÍN SÁNCHEZ, J.A., “Tres problemas de aplicación del delito fiscal: retroactividad, prescripción y exención de los partícipes por regularización”, en *Problemas específicos de la aplicación del Código penal*, Manuales de Formación Continuada, CGPJ, 2000. BAJO FERNÁNDEZ, M./BACIGALUPO, S. *Delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2000. AYALA GÓMEZ, I., “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *El delito fiscal*, Obra Colectiva, Madrid, 2000, pgs. 81 y ss. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “Últimas tendencias jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad material versus falsedad ideológica”, en *El delito fiscal*, Obra Colectiva, Madrid, 2000, pgs. 38 y ss. Del mismo, “Consumación y prescripción del delito fiscal”, en *Actualidad penal*, marzo 2000. Del mismo, “De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal”, en *Actualidad Jurídica Aranzadi* nº 464, diciembre 2000.

<sup>4</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., “En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario”, *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, Tomo XXI, Fasc.I, 1968, pgs. 77 y ss.

Como es sabido, hay prejudicialidad administrativa *cuando la norma penal contiene determinados elementos normativos cuya determinación puede constituir el objeto de un procedimiento no penal*. Para la decisión de cualquier cuestión prejudicial pueden seguirse básicamente dos sistemas: a) El de la estricta separación de órdenes jurisdiccionales, según el cual cada uno resolverá en la materia que le es propia; y b) El de integración, conforme al que el orden jurisdiccional que deba conocer del objeto principal extiende su competencia “incidenter tantum” a las demás materias conexas. La LE.Crim. y la LOPJ combinan ambos criterios, aunque otorgando preferencia al orden penal sobre los demás.

La proliferación de tipos penales del llamado derecho penal económico en sentido amplio, a menudo formulados mediante la técnica de la norma penal en blanco, hace necesario un replanteamiento de la cuestión de la prejudicialidad devolutiva en el proceso penal <sup>5</sup>. La prejudicialidad no devolutiva se explica históricamente en figuras de delito en las que la cuestión civil o administrativa es simple, no compleja (la ajenidad en el hurto, o la existencia de administración en la apropiación indebida, por ejemplo) <sup>6</sup>. Pero la cada más compleja realidad tributaria determinará correlativamente la incapacidad del Juez penal para abordarla y la frecuente asunción acrítica del, o la subordinación al, criterio de determinados peritos denominados “oficiales” de la Administración.

La autonomía del delito fiscal, en la forma en que ha sido entendida por la jurisprudencia, no puede llevar en ningún caso a una ampliación indebida del ámbito de la tutela penal más allá de lo que es razonable en la lógica del sistema y atendida la función de protección que compete a la norma penal del delito fiscal. La nueva LGT ha puesto de manifiesto que tal autonomía es sólo aparente y que la relación jurídico-tributaria se ve inalterada por la circunstancia de que además de la responsabilidad tributaria se incurra en responsabilidad penal <sup>7</sup>. Ámbito en el que en ocasiones lo que se discute es la misma existencia de la obligación tributaria, lo que depende otras veces de una mera opción interpretativa sobre la clase de negocio realizado o sobre si la configuración dada por las partes es de las admitidas por la ley. En cualquier caso, parece razonable que *el Juez penal se atenga en la resolución a las normas del Derecho tributario, como impone el art. 7 LECrim*, en cuya virtud

---

<sup>5</sup> Sobre esta cuestión, relacionada con el delito de prevaricación, GARCÍA DE ENTERRÍA: “La nulidad de los actos administrativos que sean constitutivos de delito ante la doctrina del Tribunal Constitucional sobre cuestiones prejudiciales administrativas apreciadas por los jueces penales. En particular, el caso de la prevaricación”, en *Revista Española de Derecho Administrativo*, 1998, nº 98, págs. 231-249.

<sup>6</sup> Vide sobre la cuestión, GIMENO SENDRA, V., “Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal”, en *Revista Jurídica la Ley* nº 5817, 4 de julio 2003.

<sup>7</sup> Cfr. CHOCLÁN MONTALVO, J.A., “La incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal”, *Diario La Ley*, núm, 5928, 2004.

el juez penal se atemperará a las normas de derecho administrativo aplicables para la resolución de la cuestión prejudicial no devolutiva.

La jurisprudencia de la Sala Segunda, sobre la base de aquella pretendida autonomía de la norma penal, ha eludido con frecuencia abordar el tratamiento jurídico de la anomalía del negocio conforme a las normas del Derecho tributario. Y ello a pesar de que para la resolución de estas cuestiones prejudiciales, en lo que se refiere a las *cuestiones de derecho*, el Tribunal penal debe atenerse a las reglas del Derecho administrativo, y específicamente fiscal, (sentencia TS núm. 274/1996, de 20 de mayo). Por tanto, la autonomía penal solo existe en puridad en lo que se refiere a las cuestiones de hecho, o probatorias, pues, el Tribunal penal debe atenerse al sistema probatorio propio del proceso penal.

A menudo, cuando se trata de la recalificación de negocios jurídicos los que se discute es la propia existencia de la relación jurídico-tributaria, la realización del hecho imponible y el nacimiento de la deuda tributaria. Y esta cuestión se presenta en ocasiones con gran complejidad. Y no es infrecuente en la práctica observar cómo un mismo supuesto de hecho ha merecido distinta calificación jurídica en la jurisdicción contencioso-administrativa y la penal.

Debe tenerse en cuenta, a estos efectos, que el Tribunal Constitucional, fundamentalmente a partir de la STC 30/1996, de 24 de febrero (seguida después por otras muchas, SSTC 30,50,91,102/1996 y 255/2000) ha admitido el carácter devolutivo necesario de determinadas cuestiones prejudiciales propias del orden contencioso-administrativo, con la finalidad de evitar que resulte una contradicción entre dos resoluciones judiciales, negando que el art. 10 LOPJ haya suprimido con carácter general las cuestiones prejudiciales devolutivas en el proceso penal, sobre la base de que no existe derogación expresa de los arts. 3 a 7 de la LECrim. y del carácter general de las previsiones del art. 10 LOPJ, en sus dos apartados.

La doctrina más moderna propone extender la doctrina contenida en la STC 30/1996 a todos aquellos supuestos en los que el tipo penal se formule como norma penal en blanco, que requiere como complemento la valoración de una cuestión administrativa o extrapenal<sup>8</sup>.

3. - La STC 120/2005 aborda el problema de los presupuestos de tipicidad del delito fiscal, fundado en la figura del fraude a la ley tributaria, desde la perspectiva del principio de legalidad penal.

El mandato de determinación, consustancial al principio de legalidad, trata de evitar, primeramente, la arbitrariedad a que da lugar una ley indeterminada o imprecisa que deja gran amplitud a la interpretación del Juez.

---

<sup>8</sup> RODRÍGUEZ RAMOS: "Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)", en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 285, 13 de marzo de 1997.

además una ley de tal carácter impediría desplegar la eficacia preventivo general porque el individuo no puede reconocer el alcance de la prohibición y, por ello, tampoco resulta posible el reproche de culpabilidad. Por ello, nuestro problema puede analizarse desde el prisma del principio de legalidad, pero también del de culpabilidad. De esta última posibilidad nos ocupamos más abajo.

Existen distintas posiciones doctrinales a la hora de establecer ciertas limitaciones, a partir de las cuales la indeterminación sea inconstitucional. Así, se ha propuesto (KOHLMAN), que, si bien no están prohibidos los conceptos necesitados de complementación valorativa, resultarán inconstitucionales cuando el legislador disponga de la posibilidad de una redacción legal más precisa. Otros autores proponen una ponderación de intereses, admitiendo tales conceptos si los intereses de una justa resolución del caso concreto prevalecen sobre el interés en la seguridad jurídica. Sin embargo estos puntos de vista relativizan excesivamente el principio de legalidad. SCHÜNEMANN propone que el porcentaje de los elementos típicos determinables debe superar, en todo caso, a los indeterminados, para la adecuación del tipo a la Constitución. ROXIN, ofrece, en fin, un criterio más preciso: hay indeterminación inadmisiblemente constitucionalmente cuando de la interpretación del tipo no resulte claro el fin perseguido por el legislador.

Probablemente esto último es lo que suceda en el caso que nos ocupa. De la norma penal no resulta clara la voluntad del legislador en orden a reprimir penalmente los supuestos de fraude a la ley tributaria. En otros ordenamientos más precisos, existe un pronunciamiento expreso sobre el particular.

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia 127/ 1990, de 5 de julio, admitió la constitucionalidad de las leyes penales en blanco siempre «que el reenvío normativo sea expreso y esté justificado en razón del bien jurídico protegido por la norma penal, que la ley, además de señalar la pena, contenga el núcleo esencial de la prohibición y sea satisfecha la exigencia de certeza o, como señala la citada sentencia 122/ 1987, se dé la suficiente concreción, para que la conducta calificada de delictiva quede suficientemente precisa, con el complemento indispensable de la norma a la que la ley penal se remite» (cfr. STC 341/1993, de 18 de noviembre, 372/1993, de 13 de diciembre). La doctrina ha propuesto (ASÍ, BACIGALUPO), de acuerdo con lo establecido por el Tribunal Constitucional alemán, hacer depender la aplicación de los preceptos penales en blanco de que el precepto complementador de la norma extrapenal remita a su vez a la Ley que hace el reenvío normativo (la llamada «cláusula de remisión inversa»).

Mientras no haya remisión expresa en la norma tributaria al derecho penal, no hay razón para dar un tratamiento diferente al fraude de ley en el derecho sancionador administrativo y en el Derecho penal. La STS 28.11.2003 se apoyó para sostener la relevancia penal del fraude de ley en que el art.24 de la LGT 1963 excluía la sanción “a estos solos efectos”. Sin embargo, esta

salvedad ha desaparecido en la redacción actual del art.15 LGT y resultaba muy dudoso que el legislador tributario remitiera al orden penal con aquella expresión.

4.- Como elemental manifestación del principio de legalidad se encuentra la prohibición de la analogía *in malam partem*. Es en este punto donde la STC 120/2005 sitúa el núcleo de su argumentación. La doctrina venía reiterando que la sanción penal del fraude a la ley tributaria comportaba una prohibida aplicación analógica de la norma penal. Si, como hemos dicho, la norma penal en blanco se modifica en función de que varíe asimismo la norma fiscal que le sirve de complemento, la aplicación de la norma fiscal eludida por el comportamiento en fraude de ley conlleva aplicar la norma penal a un supuesto de hecho que no se ha producido.

Un ordenamiento jurídico (como el penal) que está regido por el principio de legalidad no puede interpretarse de modo que se colmen todas sus lagunas, pues, como ha puesto de manifiesto JAKOBS, el principio de legalidad sólo es necesario precisamente cuando hay campos que no se regulan, es decir, cuando quedan lagunas de regulación. Por lo tanto, al juez penal le corresponde hacer descender el nivel de generalización en el que la ley formula sus proposiciones, pero el aplicador de la ley no puede aumentar el nivel de generalización de la ley ampliando así su ámbito de aplicación.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo, hasta ahora, había aumentado el nivel de generalización del tipo penal del delito fiscal, hasta el punto de soslayar la exigencia de defraudación en la definición de la acción típica. Como muestra la STS de 28 de noviembre de 2003: “*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*”. Luego el Tribunal Supremo, dando al tipo una exagerada amplitud, acoge la tesis de que la “*mera omisión de declarar implica elusión típica*”.

Con esta amplia interpretación ha podido el Tribunal Supremo declarar que toda omisión en el pago de un tributo es punible cuando supera la cantidad eludida el límite cuantitativo de la punibilidad. Y por ello ha aplicado la norma penal del delito fiscal a casos en los que ni siquiera había ocultación. La aplicación del tipo penal a estos supuestos de operaciones que se encontraban “a la vista” supuso una generalización tal de la norma penal que se adentraba de lleno en el ámbito de la analogía prohibida, pues es claro que se apreció delito fiscal aplicando la norma penal más allá de su tenor literal, que requiere en todo caso la existencia de defraudación.

También la prohibición de la analogía, como hemos apreciado más arriba, guarda relación con el *principio de culpabilidad*. Como dice ROXIN, una aplicación del derecho que exceda el sentido posible literal vulnera la autolimitación del Estado en la aplicación de la potestad punitiva y carece de

legitimación democrática. Además, no puede augurar el efecto preventivo de la ley porque el ciudadano sólo puede incluir en sus reflexiones una interpretación de la ley que se desprenda de su tenor literal. Este punto de vista se completa determinando el tenor literal de acuerdo con el lenguaje corriente o el uso del lenguaje en la vida normal. Y en el lenguaje ordinario defraudar es algo más que no ingresar. El verbo defraudar viene del latín *defraudare* que procede a su vez de *fraus, fraudis*, que significa engaño.

Este argumento es utilizado en la STS de 19 de noviembre de 2004, cuando afirma, a propósito del delito de defraudación a la Seguridad Social, pero de aplicación aquí, que “*En todo caso, ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 CP 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*”.

La aplicación analógica *in malam partem* es evidente en el caso de considerar punible los supuestos de fraude a la ley tributaria. Así lo ha hecho la Sala Segunda del Tribunal Supremo, afirmando categóricamente que el fraude de ley es un supuesto de ilicitud. Por el contrario, la STC 120/2005 deja claro que a su juicio no existen para el fraude de ley tributaria las consecuencias sancionadoras que generalmente habrían derivarse de una actuación ilegal. Y ha declarado que “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 una analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE”.

Bajo esta afirmación se esconde en realidad la idea de que en los supuestos calificados como fraude de ley la aplicación de la norma preferente eludida comporta siempre un procedimiento de aplicación analógica de la norma. En el fraude de ley no se ha realizado el supuesto de hecho de la norma eludida, luego la aplicación de la norma defraudada comporta un procedimiento de aplicación analógica al hecho equivalente efectivamente realizado por las partes del negocio anómalo. Tampoco se habría realizado, en consecuencia, el supuesto de hecho típico de la norma penal, pues no se puede eludir una obligación tributaria que no ha nacido al no haberse realizado el hecho imponible. Desde este punto de vista, con acierto señala el profesor PALAO<sup>9</sup>, en relación con la infracción tributaria, en ésta el hecho imponible se ha realizado y, por tanto, ha surgido una deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, mientras que en el caso del fraude de ley se intenta eludir la realización del presupuesto de hecho de la imposición.

Por tanto, la deuda tributaria sólo surge como consecuencia de la aplicación analógica de la norma fiscal eludida, como si se hubiera realizado el correspondiente hecho imponible, de haber concertado las partes el negocio en la forma usual. La aplicación analógica de la norma fiscal eludida conlleva

---

<sup>9</sup> PALAO TABOADA, C., El fraude a la ley en Derecho tributario, pg. 679.

también la aplicación analógica de la norma penal cuando se considera eludida la deuda tributaria sólo nacida por la aplicación de la consecuencia jurídica del fraude de ley.

5. El principio de legalidad penal también encuentra su fundamento en el *principio de culpabilidad*. La STC 120/2005, sin invocar expresamente este principio, también contiene importantes reflexiones desde el punto de vista del conocimiento de la antijuridicidad como presupuesto de la reprochabilidad inherente a una concepción normativa de la culpabilidad.

Al Juez le falta la necesaria legitimación democrática para crear Derecho, por ello siempre está vinculado a la ley (art. 117.1 CE); sólo el Parlamento, como representante del pueblo, está legitimado para una injerencia tan importante en la libertad del individuo como la que representa la intervención punitiva (fundamentación democrático-representativa del principio de legalidad). Junto a este fundamento jurídico-político, cabe reconocer en el principio de legalidad un *fundamento jurídico-penal*. El principio de legalidad es formulado inicialmente por FEUERBACH como consecuencia de su concepción de la pena de acuerdo con la «teoría de la coacción psicológica». Si el fin de la conminación penal es la intimidación de potenciales delincuentes, la influencia psíquica pretendida sólo es posible en la medida en que antes del hecho pueda conocerse precisamente la acción prohibida.

El Tribunal Constitucional, en sentencia 133/ 87, ha declarado que el principio de legalidad es una concreción del Estado de Derecho en el ámbito del Derecho estatal sancionador. En este sentido, se vincula, ante todo, con el imperio de la ley como presupuesto de la intervención del Estado sobre bienes jurídicos de los ciudadanos, pero también con el derecho de los ciudadanos a la seguridad, así como con la prohibición de la arbitrariedad y el derecho a la objetividad e imparcialidad del juicio de los Tribunales, que garantizan el art. 24.2 y el art. 117.1 CE, especialmente cuando éste declara que los Jueces y Magistrados están «sometidos únicamente al imperio de la ley». De este modo, dice el TC, el principio de legalidad impide, como límite a la actividad judicial, que el Juez se convierta en legislador.

Por ello, en la ley penal debe quedar definida con la suficiente precisión el contenido de la prohibición penal, y máxime en un ámbito como el del Derecho penal económico, en el que, como hemos expuesto, debe quedar perfectamente dibujado el límite mínimo de la punibilidad, so pena de confundir los ilícitos penales con mera contravenciones administrativas. Sólo es posible reprochar al autor haberse comportado de modo contrario a Derecho si tenía posibilidad de conocer la norma de prohibición. Por ello, el Derecho penal concede relevancia al error de prohibición, porque si falta la posibilidad de conocer la antijuridicidad, el autor no puede ser declarado culpable. Y desde este punto de vista no es irrelevante que la norma tributaria declare la atipicidad del negocio celebrado en fraude de ley, pues teniendo en cuenta que el delito fiscal se diferencia de la infracción administrativa en que presenta un mayor contenido

de injusto, el ciudadano medio puede pensar razonablemente que una conducta que no es sancionable en vía administrativa tampoco lo es, *per saltum*, por la norma penal.

Aún sosteniendo que la culpabilidad penal exige el conocimiento sólo de la ilicitud del hecho, esto es, el *injusto*, pero no la punibilidad de la conducta, la atipicidad administrativa determinaría la dificultad de poder afirmar la necesaria conciencia del injusto referida a la ilicitud del hecho, pues el fraude de ley, como veremos, no es un supuesto de ilicitud sino de concurrencia de normas, que debe resolverse a favor de la norma de aplicación preferente. Por ello, quien realiza un negocio en fraude de ley no tiene porqué pensar en una ilicitud inexistente, y por ello no podrá acreditarse el conocimiento de la antijuridicidad que requiere el juicio de reproche penal. Si añadimos la especial problemática que plantea el tipo subjetivo en el delito fiscal, incluso podremos afirmar en tales supuestos la ausencia del dolo ya en el estadio previo de la tipicidad.

De acuerdo con estos presupuestos, la STC 120/2005 acierta cuando sitúa el problema del tratamiento jurídico-penal del fraude a la ley y la simulación como un problema asociado a las funciones jurídico-penales del principio de culpabilidad. Sin invocar expresamente este principio, la sentencia contiene el siguiente razonamiento: se considera lesionado el principio de legalidad (entendemos en su formulación de *nullum crimen sine lege certa*, y en consecuencia, en su fundamento jurídico-penal vinculado al principio de culpabilidad) cuando se lleve a cabo la 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 (...)*” (Fto. Jco.6) Y de acuerdo con ello declara el Tribunal Constitucional (mismo Fundamento) 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*”.

Por lo tanto, la atipicidad administrativa del fraude a la ley tributaria, al margen de la cuestión de si conduce también a la atipicidad penal, al menos permite fundamentar un error de prohibición (que el Tribunal Constitucional, según parece desprenderse de su razonamiento, considera invencible) que excluye la culpabilidad jurídico-penal. Por ello declara el Tribunal Constitucional que “*(...) la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal... 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*”.

6. Aun siendo válida esta conclusión para el fin perseguido, probablemente el Tribunal Constitucional debía haber dado un paso adelante situando el problema en sede de *tipicidad más que en la de la culpabilidad*, pues esta presupone un comportamiento que llena los requisitos de un tipo penal. Aunque en ambos casos la conclusión es la exención de responsabilidad penal por delito fiscal respecto de todos aquellos supuestos que pueden ser calificados de fraude de ley, sin embargo, no es irrelevante que la causa de la exención de la pena sea la atipicidad que la culpabilidad basada en un error de prohibición invencible. Pues, por ejemplo, y no es baladí, mientras que el hecho atípico no genera responsabilidad civil derivada del delito, si lo hace el hecho típico pero inculpable.

Creemos que *la atipicidad administrativa del fraude de ley determina asimismo la atipicidad penal*. Y no solo por la exclusión del tipo subjetivo (del dolo de este delito) sino incluso por la ausencia del tipo objetivo, al faltar en tales casos la acción típica. Esta cuestión que considera dudosa el Tribunal Constitucional, sin afrontarla directamente, se resuelve en función de atribuir al derecho penal en este ámbito la naturaleza de Derecho penal secundario. El denominado *Derecho económico* constituye una nueva categoría sistemática que conduce a la reelaboración de las distintas ramas del ordenamiento jurídico en torno de ella. Así, las disciplinas mercantil, penal, administrativa, se convierten en especialidades de una materia más amplia que tiene como denominador común la referencia al orden socioeconómico. Pues bien, en este ámbito, las distintas disciplinas jurídicas *concurren* complementariamente a la tutela del orden socioeconómico, sólo que con distinta intensidad en función de las diferentes necesidades de protección. Por ello puede afirmarse que, frente al Derecho penal nuclear (delitos patrimoniales tradicionales), el Derecho penal económico es un Derecho accesorio y secundario frente al Derecho administrativo sancionador en la tarea de protección del orden jurídico-tributario. Esta naturaleza es una consecuencia de la expansión del Derecho penal<sup>10</sup> más allá de su ámbito nuclear típico.

Como ha puesto de manifiesto el profesor RODRÍGUEZ RAMOS, todos los delitos económicos – y no constituye excepción el delito fiscal – padecen o gozan de secundariedad, y ello significa que la norma penal se limita a ofrecer un plus de protección, pero asentándose de modo necesario aunque no suficiente en la previa existencia de un injusto civil, mercantil, administrativo o laboral<sup>11</sup>. Por ello, el delito fiscal se construye sobre la base de un comportamiento ya ilícito en el ordenamiento antes de su criminalización<sup>12</sup>.

La idea conforme a la cual la protección de los bienes jurídicos no se realiza sólo por medio del Derecho penal es generalmente aceptada. Por ello,

---

<sup>10</sup> Sobre ello, SILVA SÁNCHEZ, J.M., *La expansión del Derecho Penal*, Madrid, 1999.

<sup>11</sup> RODRÍGUEZ RAMOS, L., *Secundariedad del Derecho penal económico*, Madrid, 2001, pg. 39.

<sup>12</sup> *Ibidem*, pg. 45.

en aquellos supuestos en los que un determinado bien jurídico recibe protección de otros sectores del ordenamiento jurídico es necesario que quede perfectamente determinado en la ley penal *el límite mínimo de la punibilidad*. En este contexto se plantea la cuestión político-criminal de la delimitación de los hechos punibles de las meras contravenciones administrativas. Y la fijación con nitidez de aquél límite mínimo también es una cuestión relevante desde el prisma de las exigencias de determinación inherentes al principio de legalidad penal.

De acuerdo con el profesor SAINZ DE BUJANDA, en sus reflexiones acerca del concepto y el contenido del Derecho Penal tributario<sup>13</sup>, la norma tributaria configura para el caso de incumplimiento una sanción que no va dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a *castigar* al infractor por la trasgresión del ordenamiento que la infracción – cualquiera que sea su modalidad -entraña<sup>14</sup>. Y esta naturaleza represiva o punitiva de la sanción y el quebranto de la norma jurídica permiten concebir en sentido amplio el Derecho penal tributario como *aquél conjunto de normas que asocian a una infracción del orden jurídico tributario una sanción de naturaleza punitiva*, y dentro de él, en función de determinados criterios de gradación del injusto puede diferenciarse a su vez el orden administrativo y el penal.

Entre la infracción administrativa tributaria y el delito fiscal se da una identidad estructural. La infracción administrativa es, como el delito, una acción típica, antijurídica y reprochable. Y en ambos casos existe una lesión de un bien jurídico (así, son bienes dignos de tutela la ordenada actividad administrativa, la seguridad general del tráfico, deberes del ciudadano frente a la Administración, etc.) y una contravención de la norma, esto es *un injusto*. Pero partiendo de la idea de que *no todo injusto es penado* sino sólo el «*injusto penal*», el principio de subsidiariedad en la protección penal comporta que la pena criminal sólo debe asociarse como consecuencia a hechos de *especial dañosidad social*. Así, el injusto penal es una *forma cualificada de injusto* por el especial merecimiento de pena, bien por la importancia del bien lesionado (desvalor de resultado), bien por la mayor reprobabilidad de la modalidad de acción (desvalor de acción). Compartiendo, pues, el ilícito penal y el administrativo la idea de constituir infracciones de la norma tributaria, y más ampliamente del orden jurídico, la subsunción del hecho en el tipo penal requiere elementos adicionales de injusto que justifiquen el recurso a la pena. Pero, en ningún caso, menos.

Desde este punto de vista, en delitos como el fiscal, que pertenece al ámbito del Derecho penal secundario, la atipicidad administrativa debe llevar también a la atipicidad penal. Y, en cualquier caso, el tipo penal debe requerir dosis adicionales de injusto respecto de la tipicidad administrativa. Por ello,

---

<sup>13</sup> SAINZ DE BUJANDA, F., ADPCP, pgs. 77 y ss.

<sup>14</sup> *Ibidem*, pg. 103.

aunque sea dudoso que la atipicidad administrativa lleve a la atipicidad penal (como declara la STC 12/2005) no parece dudoso que, tipificado un comportamiento en el Derecho administrativo sancionador, se interprete el tipo penal exigiendo un menor contenido de ilicitud que en la infracción administrativa. También de ese modo se vulnerarían las exigencias del principio de legalidad penal y desde luego la interpretación de la norma penal sería imprevisible para el sentido común ciudadano, destinatario de la prohibición. Por tanto, una interpretación razonable de la norma penal debe llevar a sostener que *en el delito fiscal deben hallarse todos los elementos que permiten la calificación del hecho como infracción tributaria muy grave, y además un plus de desvalor.*

Así, (a) No es indiferente que en el fraude de ley no exista en puridad infracción normativa, solo concurrencia de normas; y (b) Tampoco es indiferente que la infracción tributaria, para merecer la calificación de muy grave, requiera la utilización de medios fraudulentos, especialmente tipificados. Tras la reforma de la LGT es claro que la mera elusión del pago de un tributo no constituye sin más infracción tributaria muy grave, pues para ello es necesario que se hayan utilizado medios fraudulentos (art. 191.4). La definición auténtica que sobre los medios fraudulentos se contiene en el art. 184 NLGT debe orientar la interpretación del Juez penal acerca de en qué consiste la defraudación a que se refiere el art. 305 CP. En todo caso, no basta para el delito fiscal con eludir el pago – al margen de la cuestión de su cuantía-, sino que se requiere la elusión del pago por medio de una defraudación, en la forma en que ha sido adecuadamente interpretada por la STC 120/2005 como engaño u ocultación de la situación fáctica de la que dimana el deber tributario.

7.- La STC 120/2005 tiene la virtud de dejar sentado, con meridiana claridad, que el delito fiscal requiere *ocultación. El delito fiscal describe un comportamiento de ocultación de la situación económica, sin que baste, en consecuencia, la mera elusión del pago de un tributo, aún dolosa. En la sofisticación del fraude reside el mayor desvalor de acción en el delito fiscal.*

*Lo esencial pues es comprobar que en la elusión del pago se han utilizado medios fraudulentos, fundamentalmente anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de documentos falsos, la interposición de personas, o la simulación negocial. En todos estos casos, además del perjuicio, existe un comportamiento fraudulento especialmente disvalioso. Por tanto, la frontera de la punibilidad debe situarse necesariamente a partir de la simulación, sin que tengan relevancia penal comportamientos de elusión que, como dice el Tribunal Constitucional en la sentencia comentada, constituyan artificios que “salten a la vista”, pues en tales casos no hay defraudación en el sentido del tipo penal.*

Ha declarado en este sentido la STC 120/2005 (Fundamento de Derecho 4º) que:

1) 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), y ello con el objetivo de disminuir la carga fiscal. 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”*. La doctrina ya había puesto de manifiesto que quedaban al margen de la infracción tributaria las situaciones artificiosas pero que *están a la vista*<sup>15</sup>.

2) Mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista. Como declaró la STC 48/1993, de 8 de febrero (FJ 3) *“si la Sentencia admite que no hubo simulación en el contrato ello hace dialécticamente difícil la apreciación de fraude”*.

La doctrina anteriormente expuesta colisiona frontalmente con la mantenida hasta ahora por la Sala Segunda del Tribunal Supremo. En primer término porque considera necesario distinguir entre fraude de ley y simulación; en segundo lugar, porque atribuye a una y otra figura jurídica una naturaleza diferente, y, por último, porque restringe el fraude en sentido penal a los casos de simulación, entendida como *ocultación fáctica de la base imponible*. Esta misma posición que acoge el Tribunal Constitucional, insistentemente reclamada por la doctrina científica<sup>16</sup>, había sido rechazada por la Sala Segunda de forma explícita.

Así, por ejemplo, la STS de 15 de julio de 2002 – caso Kepro- había optado a efectos penales –bajo el prisma de la pretendida autonomía de la ciencia penal- por la identidad de naturaleza y efectos jurídicos de la simulación y el fraude de ley:

*“ 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*

---

<sup>15</sup> Cfr. PEREZ ROYO, *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, 1996, pg. 47.

<sup>16</sup> Vide. CHOCLAN MONTALVO, J.A., *Responsabilidad penal de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Barcelona, 2003, pgs. 187 y ss. Del mismo, “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, en *Impuestos*, 2003. Del mismo, “Problemas actuales del delito fiscal”, en *Derecho penal económico*, CGPJ, 2001. Del mismo, “Conflicto en la aplicación de la norma, simulación y negocios jurídicos anómalos en el ámbito del derecho penal”, *Revista de la AEDAF*, 2004.

*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 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”.*

La STS 28.11.03 también se había pronunciado en este sentido acerca de la relevancia penal del *fraude a la ley*, con argumentos que merecen algunas objeciones. Dice esta resolución que:

“ 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.*

(...) A la aplicación de la norma penal no se opone que el citado art. 24 LGT disponga en su apartado tercero que ...sin que *a estos solos efectos* proceda la imposición de sanciones, *pues el artículo 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 alusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento ... Cuestión diferente es que pueda alegarse error de prohibición, en aquellos casos en que concurren 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 ”.

Por lo tanto, el Tribunal Supremo, venía sosteniendo que el fraude a la ley tributaria es u caso de ilicitud, y que el fraude de ley puede ser considerado asimismo como una “defraudación”. La mayor virtud de la STC 120/2005 es

que declara que el fraude de ley, (a) ni es un caso de ilicitud, (b) ni puede ser equiparado a la defraudación en el sentido del tipo penal, pues no existe en ese caso ocultación fáctica, sino una actuación transparente.

La STS de 28 de noviembre de 2003, que expresó la última tendencia de la jurisprudencia del Tribunal Supremo, puede conducir, de aplicarse literalmente la doctrina que expresa *obiter dicta* (reconoce la sentencia que en cualquier caso en el supuesto que resuelve se aprecia simulación y no fraude de ley), a una ampliación indebida del delito fiscal. Y por ello merecía las siguientes objeciones:

a) No explica la sentencia de 28.11.2003, lo da por supuesto, por qué razón considera que “la mera omisión de declarar implica elusión típica”, a pesar de que la jurisprudencia había ya evolucionado en el sentido de reconducir el delito fiscal a la idea de la defraudación entendida como especial desvalor de acción. Pues por las razones dichas, y ante la necesidad de deslindar convenientemente el injusto penal y el ilícito administrativo bajo el prisma del principio de intervención mínima, aparece evidente que “quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto” (términos que utiliza la STS citada) no realiza una acción que merezca reproche penal, por su escaso contenido de ilicitud. Y la elusión del pago de un tributo por medio de un comportamiento en fraude de ley sí presenta un menor disvalor que la conducta de quien elude el pago, como dice la sentencia, “enmascarándose esta elusión mediante un disfraz de la realidad”, por lo que debe determinarse si el mínimo que requiere el derecho penal para su actuación se sitúa en la simulación o en el fraude de ley. En ningún caso, entendemos, en la mera elusión del pago.

b) De otro lado, lo relevante en el fraude de ley es la evitación de la aplicación de la norma eludida, no “el procedimiento encubridor de la elusión impositiva” (como reza la STS 28.11.2003), y el legislador tributario ha considerado que la elusión impositiva en estos casos no merece ser castigada con una sanción administrativa. Por otra parte, el art. 15 de la nueva Ley General Tributaria, frente al anterior art. 24, ya no dice que la exclusión de la sanción sea “a los solos efectos tributarios”, a pesar de que la STS 28.11.03 había utilizado este argumento para considerar sancionable el supuesto de acuerdo con la ley penal.

c) Constituye un error equiparar la norma fiscal, eludida mediante el comportamiento en fraude de ley, con la norma penal evitada. Si se reconoce – como hace la sentencia comentada- que se ha producido la elusión de las normas que sancionan penalmente la elusión fiscal es porque sencillamente no se realizó el supuesto de hecho típico, y en este caso la aplicación de la norma penal eludida supondría una aplicación analógica en contra del reo prohibida constitucionalmente.

Con otras palabras: si no se realiza el hecho imponible regulado en la norma fiscal defraudada (la norma principal) no ha surgido el deber cuya

infracción se sanciona penalmente. Si se ha realizado otro hecho imponible habrá surgido otro deber concreto, que en su caso habrá sido cumplido por las partes. Por ello, no puede considerarse que se ha infringido un deber que nunca existió, por mucho que la aplicación de la consecuencia jurídica del fraude de ley permita aplicar analógicamente la norma fiscal evitada *como si hubiera surgido aquél deber*, sobre la base de que *el nacimiento del hecho imponible debía haber tenido lugar*. Por el contrario, es claro que no cabe sancionar penalmente *como si el deber hubiera surgido*, pues ello supone simplemente la aplicación analógica de la ley penal.

d) En cualquier caso, el negocio en fraude de ley no es un negocio ilícito, sino tan solo un negocio que conduce a resultados *injustos*, a pesar de que la STS de 15 de julio citada se refiere a esa difusa naturaleza de la ilicitud atípica.

La STC 120/2005 ha salido al paso de esta doctrina jurisprudencial, y ha declarado con meridiana claridad que el fraude a la ley no es un caso de simulación, y donde no hay ocultación fáctica no hay defraudación punible.

También el propio Tribunal Supremo, la propia Sala Segunda, había avanzado últimamente en esta línea, como lo demuestra la STS de 19 de noviembre de 2004, recaída en su supuesto de defraudación a la Seguridad Social. En ella, se ha concluido, en el sentido expuesto, que la defraudación requiere *“al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de inspección de los servicios de la Seguridad Social”*. En esta última afirmación se da entrada, además, al principio victidogmático, aún por explorar en su aplicación al delito fiscal. Conforme a este principio, no hay *necesidad de pena* cuando la prevención de la lesión del bien jurídico está en manos de su titular. Se concibe el principio de subsidiariedad y proporcionalidad, la ultima ratio de la protección de bienes jurídicos, sobre la base de que el Derecho penal cubre los espacios a que conduce la imposible autoprotección de la víctima.

Concebida la defraudación como engaño, el Derecho penal solo interviene en situaciones de inevitabilidad del error por la víctima. En el delito de estafa el Tribunal Supremo ha restringido el alcance del tipo penal conforme al principio de autorresponsabilidad, incluso respecto de víctimas que no disponen de los medios de autoprotección de los que está asistida la Agencia Tributaria. En situaciones en las que el artificio se encuentra *“a la vista”*, ausente el disimulo o la ocultación, existe la posibilidad de que la Administración Tributaria reaccione con los mecanismos de autotutela de que dispone, y por ello no es necesaria la intervención del Derecho penal como instrumento de tutela subsidiario. Sólo cuando el sujeto activo del delito ha desarrollado una conducta disvaliosa consistente en ocultar o disimular su situación patrimonial real, de tal modo que las atribuciones de autotutela de la Administración se revelan insuficientes, entonces, la conducta merece la atención de la ultima ratio, el Derecho penal. Pero nada de esto sucede cuando las partes de un negocio, aunque utilicen formas insólitas para conseguir una

menor tributación, amparándose en una norma de cobertura (recuérdese vigente), realizan una operación traslúcida.

En definitiva, la STC 120/2005 ha supuesto un decisivo paso hacia la necesaria armonización del orden jurídico tributario y el penal, evitando insoportables antinomias valorativas puestas de manifiesto en la aplicación práctica de la norma penal del delito fiscal.