

ESTUDIOS SOBRE EL SISTEMA  
TRIBUTARIO ACTUAL Y LA  
SITUACIÓN FINANCIERA DEL  
SECTOR PÚBLICO

Homenaje al Profesor  
Dr. D. JAVIER LASARTE ÁLVAREZ

Coordinación  
FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ  
JESÚS RAMOS PRIETO



# ESTUDIOS SOBRE EL SISTEMA TRIBUTARIO ACTUAL Y LA SITUACIÓN FINANCIERA DEL SECTOR PÚBLICO

Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez

COORDINADORES  
FRANCISCO ADAME MARTÍNEZ  
JESÚS RAMOS PRIETO



MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS  
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES  
Madrid, 2014

© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

En esta publicación se ha utilizado papel reciclado libre de cloro de acuerdo con los criterios medioambientales de la contratación pública.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Diseño de portada: Miguel Ángel Aguilar Martín (IEF)

Catálogo general de publicaciones oficiales:

<http://publicacionesoficiales.boe.es>

Depósito Legal: M-30694-2014

I.S.B.N.: 978-84-8008-376-8

N.I.P.O.: 639-14-031-0

Edita: Instituto de Estudios Fiscales

Avda. Cardenal Herrera Oria, 378

C.P. 28035 Madrid (España)

Tel.: 91339 89 02 - Fax: 91 339 89 68

[www.ief.es](http://www.ief.es)

Maquetación: Solana e Hijos, A.G., S.A. - San Alfonso, 26 - La Fortuna (Leganés) Madrid

---

# SIMULACIÓN TRIBUTARIA Y DELITO FISCAL. UN ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

---

JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO  
Facultad de Derecho  
Universidad de Málaga

**SUMARIO:** 1. PREMISA. 2. EL ART. 305.1 CP COMO LEY PENAL EN BLANCO: LA NECESARIA REMISIÓN A LA LEY TRIBUTARIA. 3. LA CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: EXIGENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN COMO UNA FORMA DE CALIFICACIÓN TRIBUTARIA. 4. LA OCULTACIÓN Y EL ENGAÑO COMO ELEMENTOS ESENCIALES DE LA SIMULACIÓN Y DE LA DEFAUDACIÓN. 5. LA CUESTIÓN DE LA PRUEBA DE LA SIMULACIÓN. 6. CONCLUSIONES SUCINTAS. BIBLIOGRAFÍA.

## 1. PREMISA

El elemento subjetivo del delito de defraudación tributaria se reconduce a la existencia de *animus defraudandi*, esto es, a la intención de defraudar que se pone de manifiesto en el engaño u ocultación maliciosa dirigida a perjudicar los intereses de la Hacienda Pública.

En los supuestos de simulación hay ocultación y, en cierta manera, engaño. Por eso, para que exista el delito fiscal es preciso, en los casos en que se alegue simulación, probar que la hay. Pero —y esto es esencial— no basta alegar o apreciar administrativamente la simulación para probar el engaño o la ocultación. El camino correcto es el contrario: hay que demostrar que ha habido engaño u ocultación para tener por acreditada la simulación. Es decir, hay que identificar o acreditar la existencia de ocultación o engaño en perjuicio de la Hacienda Pública en una determinada operación o en un conjunto de ellas para entender que se ha producido una simulación relevante a efectos tributarios y, en su caso, a efectos penales. Para descifrarla, es necesario establecer en primer lugar el significado de la simulación tributaria, en segundo lugar aclarar su concepto y en tercer lugar determinar sus requisitos o exigencias en orden a su idoneidad para integrar el tipo penal de defraudación tributaria.

## 2. EL ART. 305.1 CP COMO LEY PENAL EN BLANCO: LA NECESARIA REMISIÓN A LA LEY TRIBUTARIA

El contenido de la ilicitud del delito de defraudación tributaria es la omisión del deber contribuir establecido en el art. 31.1 CE, omisión que se completa dejando de

pagar los tributos a que se está obligado. Pero el contenido de la tipicidad de la conducta no viene expresado en la norma penal, sino en una norma distinta, a la que la ley penal se remite; por eso estamos ante lo que se ha denominado como «ley penal en blanco», para indicar que su contenido ha de rellenarse acudiendo a otro sector del ordenamiento jurídico que regula las realidades materiales que están en la base de esa conducta típica. En el caso del art. 305.1 primer párrafo del Código penal (CP)<sup>1</sup>, ese otro sector es el ordenamiento tributario, que define los presupuestos normativos (hechos imponibles) cuya realización origina el nacimiento de un deber de contribuir (obligación tributaria) de un sujeto (obligado tributario), que se concreta conforme a las disposiciones de una ley tributaria (deuda tributaria a ingresar). Por tanto, la identificación del mandato de la acción (u omisión), la del objeto material sobre el que recae el delito y la del sujeto activo tienen una dimensión inicialmente extrapenal.

El significado de lo antedicho es claro: para poder determinar si se ha realizado la conducta típica del delito de defraudación tributaria es necesario volverse a la ley tributaria en la que no sólo se establecen el hecho imponible y los aspectos subjetivos y cuantitativos del tributo cuya deuda en todo o en parte se ha dejado de ingresar, sino en la que se contienen también determinadas categorías o institutos jurídicos que han de ser tenidos en cuenta para completar la ley penal. La simulación tributaria a la que hace referencia el art. 16 de la Ley General Tributaria (LGT) es una de esas categorías.

Consecuencia de ello es que cuando la presunta defraudación se base en una simulación, la determinación de lo que sea la simulación tributaria tiene una incidencia decisiva en el ámbito penal. O dicho de otro modo: si no existe simulación a efectos tributarios difícilmente podrá entenderse cometida la infracción que en el orden penal constituye el correspondiente delito de defraudación tributaria.

La simulación supone que el acto o negocio que los sujetos dicen haber realizado no ha existido realmente, sino sólo aparentemente. La realidad oculta tras la simulación es otra bien distinta a la percibida desde fuera: o bien no hay acto o negocio alguno (simulación absoluta) o bien existe un negocio distinto al celebrado formalmente (simulación relativa). Por ello, la simulación pone de manifiesto una oposición o contradicción entre lo declarado y lo querido, porque lo que define e identifica la simulación no es la falta de coincidencia entre forma y contenido del negocio, sino que este contenido no sea el querido por las partes.

A veces la simulación es muy difícil de distinguir del llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria —o lo que debió ser y posiblemente es fraude de ley— (art.

---

<sup>1</sup> Art. 305.1 primer párrafo CP: «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.»

15 LGT)<sup>2</sup>. No obstante, es importante destacar aquí esa diferencia, aunque sólo sea a efectos dialécticos. Pues bien, en ambos casos se trata de determinar si el contenido real de los actos o contratos que han llevado a cabo los sujetos se corresponde con lo que estos han declarado o manifestado exteriormente.

Sin embargo, las distancias entre una y otra figuras son insalvables: el conflicto o fraude supone la consideración de los actos o negocios como notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del fin obtenido y la ausencia de otra finalidad en ellos que no sea el ahorro fiscal. Como quiera que se trata de actos lícitos pero artificiosos, la consecuencia que sigue a su declaración es la aplicación de la norma defraudada y el devengo de intereses de demora, sin imposición de sanciones. Por su parte, la simulación no viene definida en la LGT, pero sí establecidas las consecuencias de su declaración: sus efectos serán tributarios y se exigirán intereses de demora y, en su caso, la sanción correspondiente. La declaración de simulación es, como indica la propia LGT, una facultad de la Administración tributaria.

La distinción tampoco es neutral en el plano penal: el fraude de ley no es relevante penalmente y la simulación sí. Por si había alguna duda lo ha establecido el Tribunal Constitucional (TC) contundentemente: «*Sentado lo anterior, procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que le son característicos*» (STC 120/2005, de 10 de mayo, F.J. 4, párr. 3º).

La ausencia de una definición tributaria de simulación no es un problema para su interpretación (ZORNOZA PÉREZ, 2009). Al contrario, supone reconocer que la simulación tributaria no existe como figura distinta de la simulación civil, sino que coincide con esta. La simulación tributaria es, pues, una simulación que tiene efectos tributarios, pero no difiere de lo que sea la simulación a efectos del derecho privado. Por tanto, es rechazable la declaración de simulación por parte de la Administración tributaria con razonamientos ajenos a sus características y a su concepto, elaborado desde antiguo en el seno del Derecho civil.

Fue Federico DE CASTRO (1967) quien expuso con toda claridad que la simulación se da cuando bajo la apariencia de un negocio jurídico se oculta otro propósito nego-

---

<sup>2</sup> Artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria

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

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

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley.

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

cial, propósito que puede ser contrario a la existencia misma de negocio alguno –simulación absoluta (*colorem habet, substantiam vero nullam*)– o más bien propio de otro negocio distinto al formalizado –simulación relativa (*colorem habet, substantiam vero alteram*)–. Este es un concepto de simulación que por su notoriedad y aceptación, puede ser también aquí acogido.

La simulación afecta a la causa del contrato (artículos 1261, 1275 y 1276 del Código Civil –CC–), de la que es un vicio, y tiene carácter bilateral, es decir, ha de haber un *acuerdo simulador* en virtud del cual las partes expresan una voluntad distinta de su voluntad interna con el fin de obtener frente a terceros un determinado resultado. Si la causa es inexistente, la apariencia es total y la simulación es absoluta. En cambio, si el contrato celebrado responde a una causa falsa pero hay intención de celebrar real y efectivamente otro con causa verdadera, la simulación es relativa.

En todo caso, no puede olvidarse un criterio interpretativo fundamental en este aspecto: que todo negocio jurídico tiene una causa, de modo que quien pretenda sostener lo contrario debe probarlo (art. 1277 CC).

Por su parte, la jurisprudencia penal reiterada por el Tribunal Supremo (TS) establece como requisitos de la simulación los siguientes, que ha sintetizado Silvana BACIGALUPO (2009):

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

Teniendo esto en cuenta, es posible acudir ahora al art. 16 LGT. Este precepto establece cómo debe responderse a los actos o negocios simulados que afectan a la existencia o cuantía de la deuda tributaria: aplicando la norma que hubiera correspondido a los negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, además de liquidando intereses de demora e imponiendo sanciones, en su caso. Establece el art. 16 LGT:

«Artículo 16. Simulación

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

La facilidad que supone la declaración de simulación tributaria (la hace la propia Administración Tributaria) y la posibilidad de sancionar que no cabe en el art. 15 LGT está provocando que la Administración la declare frecuentemente, la mayor parte de las veces basándola forzosamente en presunciones para demostrarla. Pero con ello lo que se consigue en realidad es «defraudar» la ley tributaria y acosar el principio de legalidad tributaria con el resultado adicional –en su caso– de socavar las bases del Derecho penal si la suma que se reputa defraudada es superior al límite que deslinda la infracción tributaria del delito fiscal.

### **3. LA CALIFICACIÓN DE LOS HECHOS EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: EXIGENCIAS DE LA DECLARACIÓN DE SIMULACIÓN COMO UNA FORMA DE CALIFICACIÓN TRIBUTARIA**

Calificar es una actividad intelectual y, por tanto, racional, en virtud de la cual unos hechos dados se subsumen en la norma jurídica. En el ámbito tributario, se aprecian la naturaleza y circunstancia del hecho o hechos, actos o negocios y se decide sobre su inclusión o no en el presupuesto normativo que disciplina un hecho imponible que a su vez da lugar a una obligación tributaria. El art. 13 LGT de 2003, mejorando incluso la norma de 1995 (Ley 20/1995, de modificación parcial de la LGT) sienta el principio de calificación de acuerdo con la naturaleza jurídica de los actos, por contraposición a la norma del art. 25 de la antigua LGT de 1963, que permitía calificar los hechos con arreglo a su naturaleza jurídica o económica. Dice el art. 13 LGT:

«Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».

Ello significa que el resultado de una calificación tributaria de los hechos dependerá de la «congruencia» de su naturaleza o perfil jurídico entre esos hechos y el presupuesto normativo tributario. Ciertamente es que el sentido final de la interpretación puede ser más o menos amplio, pero lo que no resulta admisible es deformar la realidad jurídica en nombre de una pretendida o presunta realidad o finalidad económica con el fin de hacer tributar situaciones fácticas que no se corresponden con la norma. En consecuencia, quien aplica el Derecho tributario (la Administración o el Juez) no puede desviarse de esta exigencia legal y si la juzga inadecuada deberá utilizar los cauces previstos en la ley, pero no podrá corregirla autónomamente por la vía de su interpretación, so pena que ésta termine resultando arbitraria, como arbitrario es transgredir los límites impuestos por el legislador en el presupuesto de cualquier obligación de contribuir.

En suma, el art. 13 LGT contiene dos exigencias:

- a) la exigencia de determinar la naturaleza jurídica material del acto, hecho o negocio sobre el que ha de aplicarse la norma tributaria,
- b) y la exigencia de ceñirse a aquella naturaleza para establecer las oportunas consecuencias jurídicas.

Ello impide declarar una simulación únicamente basada en el propósito de las partes. Propósito que habría que probar, en todo caso; pero aun suponiendo que ese propósito estuviera probado, sería difícil sostener que pudiera servir de base a una declaración de simulación; tanto menos si además no hay prueba directa, sino que hay que presumirla.

Hay varios argumentos que se oponen a esta forma de proceder: unos relacionados con la propia funcionalidad del propósito negociador y otros con la jurisprudencia constitucional.

En cuanto a la funcionalidad de la indagación acerca del propósito negociador, es preciso advertir que la existencia de un negocio no puede condicionarse a su «razonabilidad» desde el punto de vista económico. Por el contrario, un negocio es real siempre que las partes efectúen las prestaciones que son propias del tipo de negocio. Lo otro, la razonabilidad en términos económicos, pertenece a otro plano, no al de la calificación jurídico-tributaria. Todo lo más, puede servir para considerarlo como un negocio artificioso. Pero para ello el negocio debe ser inapropiado al fin (al fin del propio negocio, se entiende), sea o no inapropiado a los intereses fiscales. Abundando aún más en esta idea, no puede llegar a confundirse la simulación con la ausencia de motivo económico válido, concepto este por lo demás indeterminado, cuya constatación, de todas formas, se produce irrefutablemente siempre que haya un interés económico para las partes, aunque ese interés no produzca el mayor ingreso posible para la Hacienda Pública.

Es decir, para calificar un acto o negocio hay que evaluar la correspondencia entre el molde jurídico (acto, hecho, negocio) y los efectos jurídicos que se derivan de él (por ejemplo, la transmisión de un dominio o la fusión de dos sociedades). Pues bien, si el negocio jurídico existente ha sido una compraventa y si el comprador ha adquirido la propiedad de los bienes e incluso ha dispuesto de ellos, el negocio jurídico es real, no simulado. Por el contrario, sostener que una compraventa no es real porque si no se hubiese llevado a cabo habría habido mayores ingresos para la Hacienda Pública, es tanto como negar la posibilidad de existencia de cualquier negocio cuya realización suponga la liquidación de menores deudas tributarias que otro que hubiere podido realizarse, o lo que es peor aún: que no se hubiese realizado ninguno.

Por su parte, la jurisprudencia constitucional ha dejado claro que la apreciación de la simulación basada en una pretendida voluntad de las partes (como había ocurrido en alguna ocasión anteriormente) supone una equiparación entre simulación y fraude de ley, equiparación inaceptable, como ya se ha apuntado (FALCÓN Y TELLA, 2005, STC 120/2005, citada) y no es más que una transgresión de las normas sobre calificación tributaria, calificación para la que no hace falta desviarse del camino marcado por la ley; si los actos o negocios están claros y se han desarrollado tal cual, con los efectos que le corresponden, no es posible tergiversarlos desde una pretendida naturaleza económica de los mismos distinta a la que se deduce de su naturaleza jurídica.

En definitiva, no se puede pretender que cualquier acto, hecho o negocio se articule, se desarrolle y se cumpla como podría haberse articulado, desarrollado o cumplido si hubiera tenido una finalidad distinta a la que tiene, es decir, como si hubiese sido un acto, un hecho o un negocio distinto al que realmente es.

#### 4. LA OCULTACIÓN Y EL ENGAÑO COMO ELEMENTOS ESENCIALES DE LA SIMULACIÓN Y DE LA DEFRAUDACIÓN

Lo que distingue la simulación de cualquiera otra cosa que no lo sea —en particular del fraude de ley, pero también de una actuación correcta y adecuada— es el engaño. Esta es la auténtica nota distintiva de la simulación, de la que se sigue una consecuencia lógica: no hay simulación si no hay engaño. El negocio simulado es sólo aparente y no puede en modo alguno ni siquiera identificarse con un negocio artificioso, porque un negocio artificioso (art. 15 LGT) se ha celebrado realmente aunque persigue los resultados propios de otra modalidad negociadora que se omite o, sencillamente, no persigue ninguna.

La coincidencia en este punto es absoluta entre doctrina y jurisprudencia tributaria y penal y entre estas y la jurisprudencia constitucional: simular consiste en engañar a terceros mediante la ocultación de otra realidad jurídica. Y esto es esencial también en el ámbito penal: sin engaño no hay delito porque falta su elemento subjetivo.

El mismo Tribunal Constitucional ha afirmado que, en el ámbito penal, al delito fiscal le es propio el concepto de engaño (STC 120/2005, de 10 de mayo), llegando a considerar que la merma de ingresos de la Hacienda Pública, por muy evidente que fuera, no es suficiente para considerar cometido el delito del artículo 349 (del CP anterior, actualmente 305.1 CP vigente) sino que es precisa además una ocultación maliciosa de los datos fiscalmente relevantes. Y ello por mucho que el bien jurídico protegido por el delito sea la Hacienda Pública entendida como interés del Estado a que la contribución a las cargas públicas se realice conforme a la ley, no de cualquier manera (ADAME, 2010).

La jurisprudencia sentada en la citada STC 120/2005, reiterada en la 48/2006 y las 129 y 145/2008, de 27 de octubre, confusamente y con matizaciones (GARCÍA BERRO, 2010 y ESCRIBANO, 2013), y sobre todo en la 57/2010, es tan contundente e inmediata que merece la pena destacarla.

La primera sentencia lo hace en relación con la distinción entre simulación y fraude de ley y conviene traerla a colación para destacar la exigencia de engaño. Dice así la STC 120/2005: *«Por el contrario, importa, y mucho, la alteración operada por el órgano judicial ad quem al modificar la calificación de los hechos realizada por las acusaciones a título de «negocio simulado» por la de «fraude de ley tributaria», toda vez que, mientras que la simulación comercial 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 saltaba a la vista»*. (F.J. 4, último párr.). Y más adelante continúa: *«La evidente merma de los ingresos a la hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y sus socios y coacausados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la Sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973. Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado debe darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito...»*. (F.J. 5, último párr. *in fine*).

Después de «los pasos atrás» mencionados (en el sentido no de que se rechazara esta jurisprudencia, sino de que se introducían elementos distorsionadores de la distinción), la importancia decisiva del engaño ha sido destacada del mismo modo por la STC 57/2010.<sup>3</sup>

El TC razona a partir de la exigencia del elemento subjetivo del tipo. Y afirma: «... lo cierto es, entonces, que se le habría condenado únicamente por una conducta consistente en «dejar de ingresar», pero en modo alguno por la de «defraudar», castigándose de una manera objetiva por el simple resultado cuando no hay que olvidar que nuestro Derecho penal excluye la «responsabilidad objetiva», «por el resultado» o «sin culpa»... En efecto, en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concorra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto». (F.J. 9, párr. 3º). Y continúa: «Así, pues, la «merma de los ingresos a la Hacienda Pública» no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto «a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello» (SSTC 120/2005, de mayo, FJ 5; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5). La mera falta de ingreso de un tributo «cae fuera» del campo semántico del verbo defraudar (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5). (F.J. 9, párr. 4º).

Y concluye, en lo que aquí interesa: «En efecto, al consagrar nuestra Constitución «el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal», no sólo no resultaría constitucionalmente legítimo «un derecho penal ‘de autor’ que determinara las penas en atención a la personalidad del reo y no según la culpabilidad de éste en la comisión de los hechos» (STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4 a), sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado «más allá de toda duda razonable» (SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ ; 145/2005, de 6 de junio, FJ 5.a) y 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3). Como ha dicho este Tribunal el principio de culpabilidad es el elemento «que marca la frontera de la vindicta con la justicia» (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2; y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril, FJ 3; 34/1996, de 11 de marzo, FJ 3; y ATC 43/1996, de 26 de febrero, FJ 2)». (F.J. 9, párr. 5º).

A raíz de la primera de las sentencias, el propio Tribunal Supremo, corrigiendo una doctrina anterior, ha podido establecer que: «Para que se produzca la conducta tipificada en el

<sup>3</sup> Los hechos relativos a los delitos por IVA a que se contrae la causa de la STC 57/2010 merecen la pena ser destacados y son los siguientes: una sociedad aporta a otra unos inmuebles por los que se devenga el IVA correspondiente. Sin embargo, la primera sociedad –obligada a trasladar a la segunda el IVA mediante la repercusión– no lo hace realmente, de modo que esta segunda no soporta tampoco de hecho el IVA que según la ley tenía que haber soportado. Sin embargo, la segunda sociedad deduce el IVA que tenía que haber soportado y no soportó, de modo que deja de ingresar unas cantidades que tenía que haber ingresado. La sentencia recurrida en amparo había condenado al administrador de la segunda sociedad por un delito fiscal de la sociedad, de acuerdo con el vigente CP.

*artículo 305 del Código Penal no basta el mero impago de las cuotas, en cuanto el delito de defraudación tributaria (STS 28 de junio de 1991, 20 de noviembre de 1991, 31 de mayo de 1993) requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de bases tributarias o la ficción de beneficios fiscales o gastos deducibles inexistentes». (STS 737/2006, de 20 de junio, FJ 1º).*

Este elemento subjetivo es el que exige lo que ha venido a denominarse *animus defraudandi* o ánimo defraudador. Pues bien, este ánimo defraudador debe ser probado en el proceso penal y su prueba ha de ser contundente, huyendo de las presunciones y con respeto al principio de la presunción de inocencia.

Aunque la LO 6/1995, del Código Penal (CP), suprimió el adjetivo «doloso» que se encontraba en el artículo 349 del anterior texto al redactar el nuevo tipo penal en el artículo 305.1, tal supresión no ha modificado, al decir de la doctrina y de la jurisprudencia, la necesidad de que aquéllas tengan tal carácter, pues el artículo 12 del nuevo CP es claro cuando afirma que las acciones u omisiones imprudentes (por tanto, no dolosas) sólo se castigarán cuando la ley lo disponga expresamente. Dado que la ley no prevé la modalidad imprudente de comisión del delito de defraudación tributaria, eso supone tanto como afirmar la exigencia de que las acciones u omisiones que sean causa de este tipo de delitos han de ser dolosas. Dicho carácter doloso es admitido pacíficamente por la doctrina y ha sido reconocido por la jurisprudencia ya desde los primeros pronunciamientos posteriores al vigente CP (SS TS 2 de marzo de 1998 y 25 de febrero de 1999). Como se ha expuesto anteriormente, el mismo TC ha reconocido y avalado el carácter doloso del delito de defraudación tributaria (STC 57/2010, FJ 9, párr. 5º).

En este sentido, la citada sentencia del TS de 2 de marzo de 1998, expresamente dice que: «Claro es que la detección del «animus defraudatorio» ha de hacerse mediante «facta concludentia» o juego de inferencias, derivadas de actos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador», jurisprudencia ya entonces ampliamente consolidada (SSTS 3 diciembre 1990, 3 diciembre 1991 y 24 febrero 1993).

Esta doctrina también ha sido aplicada por las Audiencias Provinciales; por ejemplo, la SAP de Sevilla de 27 de julio de 1993, en un notorio caso de delito fiscal, ya se expresó en el sentido de que: «...toda resolución sancionadora tributaria —lo mismo que las sanciones penales o demás sanciones administrativas— requiere a la par certeza de los hechos imputados obtenida mediante pruebas de cargo y certeza del juicio de compatibilidad sobre esos hechos, porque el art. 24 CE rechaza tanto la responsabilidad presunta y objetiva como la inversión de la carga de la prueba en relación con el presupuesto fáctico de la sanción» (FJ 8º).

Por su parte, la de Madrid afirmó después (SAP Madrid 549/2008, de 26 de mayo, FJ 4º) que: «Por último convendría indicar que el Tribunal Supremo, en Sentencia de fecha 26 de junio de 2.000 ha declarado que es ya una doctrina consolidada de nuestra Jurisprudencia (desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 31/1981, de 28 de julio hasta las más recientes, Sentencias del Tribunal Constitucional 33/2.000, de 14 de febrero, en su Fundamento Jurídico Cuarto, ó 44/2.000, de 14 de febrero, en su Fundamento Jurídico Segundo) que la presunción de inocencia debe entenderse como un derecho a no ser condenado sin pruebas de cargo válidas.

*Ello implica que en la Sentencia condenatoria deben expresarse las pruebas de cargo que sustentan la declaración de responsabilidad jurídico-penal las cuales, a su vez, han de proceder de verdaderos actos de prueba obtenidos con todas las garantías que exigen la Ley y la Constitución, y normalmente practicados en el acto del Juicio Oral (Sentencia del Tribunal Constitucional 81/1998, de 2 de abril).*

*Asimismo, el Tribunal Supremo ha sostenido que la de inocencia se trata de una presunción «iuris tantum», cuya destrucción requiere la existencia de una actividad probatoria la cual se exigió, en un primer momento, a partir de la fundamental Sentencia del Tribunal Constitucional 31/1981, que fuera «mínima», después, desde la Sentencia del Tribunal Constitucional 109/1986, que resultase «suficiente», y, últimamente, que el fallo condenatorio se apoye en «verdaderos» actos de prueba (Sentencias del Tribunal Constitucional 150/1989, 201/1989, 131/1997, 173/1997, 41/1998, 68/1998 ó 111/1999, de 14 de junio, en su Fundamento Jurídico Segundo).*

Al ánimo defraudador es consustancial la ocultación de hechos o datos relevantes para la exacción del tributo, ocultación a la que se ha hecho referencia con anterioridad. Esta ocultación ha de ser maliciosa, es decir, intencionada, lo que significa que no existe si el contribuyente ha aportado los datos a la Administración o los datos son públicos o de acceso administrativo a través de las actividades de comprobación.

Con todo, la reforma del CP operada por la LO 7/2012, ha modificado el art. 305 y ha introducido un nuevo 305 bis, en una maniobra de confusión realmente notable. Para no entrar en otros muchos asuntos derivados de esta amplia reforma (MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ 2013, FERRÉ OLIVÉ 2014), bastará con hacer referencia aquí al segundo párrafo del art. 305.1 que lacónica, pero incisivamente dice:

«La mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos»

Desde luego, habrá que ver cómo interpreta la jurisprudencia este precepto, tan vago e impreciso que lo único claro parece ser su pretensión de incidir en el elemento clave de la ocultación como requisito subjetivo del tipo, para objetivarlo en sentido negativo: puede haber ocultación aun con declaración. No obstante, términos como la «mera presentación» parecerían indicar que esa declaración meramente presentada habrá de ser una declaración completamente ajena a la naturaleza de las operaciones realizadas, es decir, algo así como una declaración efectuada a los solos efectos de evitar la ocultación, porque si se declaran las que el sujeto considera que ha realizado, no podrían calificarse como tales. Por otra parte, la exigencia de acreditar la defraudación por otros medios en caso de declaración de un sujeto parece un requisito del que no se puede prescindir. En todo caso, el tema será complejo, habida cuenta que la propia declaración o autoliquidación es un elemento probatorio, pero no del Derecho aplicable, sino de los «datos y elementos de hecho» consignados en ellas, que «se presumen ciertos para ellos –los obligados tributarios– y sólo podrán rectificarse por los mismos mediante prueba en contrario» (art. 108.4 LGT).

Quizá convendría aquí recordar que la reserva de Ley constitucional en materia tributaria, como dice el Tribunal Constitucional: «no permite la atribución de facultades discrecionales puras a la Administración, en el sentido de poder elegir en cada momento con criterios de oportunidad lo que es más conveniente para el interés público subyacente», para luego concluir señalando que la actividad administrativa se estimará respetuosa con las exigencias de la

reserva de ley cuando *«tal discrecionalidad pueda considerarse circunscrita de modo que asegure una continua garantía a los interesados frente a posibles arbitrios de la Administración»*. (STC 57/2010, F.J. 4, párr. 3º). Argumentos en los que insiste en el siguiente párrafo del fundamento jurídico 4º. Por lo que se refiere a la intervención judicial también afirma que: *«En efecto, el Juez penal, en la integración de un tipo penal en blanco como es el delito de defraudación contra la hacienda pública, no tiene la capacidad de elegir en un momento dado lo que es más conveniente para la defensa del bien jurídico protegido, so pretexto de una eventual impunidad de la conducta realizada, debiendo limitarse su intervención a constatar (cognoscitivamente, que no electivamente) la concurrencia o no de la situación prevista por la norma remitida para posteriormente proceder a ponderarla desde la estricta óptica penal, de acuerdo a los parámetros constitucionales»*. (F.J. 4, 5º párr.).

De la ocultación debe distinguirse asimismo la diversidad de criterios de valoración. En efecto, si una operación se ha declarado, pero existen controversias en cuanto a su valoración, estas darán lugar a un procedimiento administrativo contradictorio de comprobación de valores, pero nunca deberían amparar una represión penal. En este sentido, la SAP de Barcelona 403/1998, de 12 de mayo, es clara al afirmar que no hay ocultación de datos si se declaró conforme a las escrituras públicas, aunque exista discrepancia en la valoración de los bienes (FJ 2º).

El procedimiento moderno de gestión de los tributos, basado en la autoliquidación del contribuyente seguida de comprobación administrativa, en su caso, hace que se confunda a menudo la ocultación con la disconformidad resultante de la comprobación. Sin embargo, la comprobación no es debida a la posible ocultación de datos, sino que es una exigencia lógica del sistema de autoliquidación, en el que el contribuyente declara los hechos, determina la cuota e ingresa; la comprobación es, pues, un mecanismo de control de carácter puramente fisiológico dentro del sistema de aplicación de los tributos. La ocultación, por el contrario, es algo real y material, es decir, se produce cuando algo se «elimina» o se «sustraer» al conocimiento de la Administración; algo de carácter indiscutido, no aquello que está en discusión, porque lo que está en discusión es conocido por la Administración.

En consonancia con lo anterior, la ocultación significa dejar a la Administración en el desconocimiento de los hechos que fundamentan la obligación de tributar y esto sólo ocurre cuando hay que investigar para descubrir hechos que no se declararon (a salvo del alcance que adquiera el segundo párrafo del nuevo art. 305.1 CP, como se ha indicado) pero nunca si se declaró lo que había que declarar. En consecuencia: cuando la Administración comprueba algún hecho imponible declarado conforme a su naturaleza puede llegar a evaluarlo y valorarlo de un modo diferente al declarado, pero es el mismo hecho de la comprobación el que excluiría la ocultación y por, tanto, el engaño.

## 5. LA CUESTIÓN DE LA PRUEBA DE LA SIMULACIÓN

La simulación es una cuestión de hecho, pero ha de ser probada. Lo que no cabe es afirmar que un negocio es simulado, sin más, por el hecho de que la LGT haya atribuido a la Administración tributaria la facultad de declarar la simulación en el procedi-

miento de comprobación tributaria. Esta es una facultad sometida a exigencias normativas, no una potestad discrecional. Con el agravante de que, en los casos de deudas comprobadas por simulación que superen el límite del delito fiscal, el contribuyente no tiene ninguna posibilidad de discutirla en vía administrativa, toda vez que cuando puede existir este delito, se omite el trámite de audiencia del interesado.

Sin embargo, como se ha advertido ya, el art. 1277 CC establece una presunción legal que es necesario comenzar por destruir si se quiere declarar la simulación: la de que todos los negocios tienen causa, salvo que se demuestre lo contrario por quien lo alegue. Pues bien, la concurrencia del elemento subjetivo, es decir, del engaño y del *animus defraudandi*, ha de quedar suficientemente acreditada, «*lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y específicamente motivada en la resolución judicial*» (STC 57/2010, FJ 9, párr. 6°).

La deficiente regulación de la materia induce a veces a la Administración tributaria a intentar desvirtuar la presunción de inocencia prescindiendo de pruebas de cargo directas que no existen y acudiendo a la prueba de presunciones o de indicios (SÁNCHEZ PEDROCHE, 2010).

La prueba de indicios es ciertamente admisible y a veces es la única posible. Pero que pueda ser la única no quiere decir que tenga que serlo necesariamente si no hay otra. Por el contrario, sólo será válida si se aviene con los requisitos que se ha encargado de establecer la propia jurisprudencia.

La sentencia del TS de 17 de noviembre de 1999, que casó y anuló una condena por delito fiscal de la AP de Madrid, recoge la doctrina de la propia sala y del TC acerca de los requisitos que ha de tener la prueba de presunciones o indicios para servir de vía inculpatoria y el fundamental de ellos es que ha de existir una pluralidad de indicios inequívocos, de hechos plenamente probados, de modo que los hechos constitutivos del delito tienen que deducirse indubitadamente de ellos (SSTC 174/1985, 175/1985, 1/1988, 111/1990, 244/1994, 24/1997, 68/1998).

Por eso, como es pacífico en doctrina, no es la presunción lo que hay que desvirtuar, sino lo que hay que demostrar. En este sentido, más recientemente que aquellas, la AP de Córdoba (S 557/2007, de 16 de octubre, FJ 2°) ha exigido la plena acreditación de los indicios.

Algunos pronunciamientos van incluso más allá, llegando a afirmar que el ánimo defraudador necesita ser probado, sin que puedan admitirse ningún género de presunciones: «*Y además, este ánimo defraudatorio, necesario para que se dé el tipo del delito fiscal, ha de ser realizado dolosamente por el autor, lo que debe ser probado sin que pueda admitirse ningún género de presunciones sobre su concurrencia*». (SAP Madrid 549/2008, cit. FJ 2°).

Pues bien, la validez de las presunciones como medio de prueba exige —art. 108 LGT— que entre los hechos probados y los presuntos exista «*un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano*», en consonancia con la doctrina civil y penal y con la jurisprudencia, sea civil que penal. Eso significa que la labor de deducción ha de obe-

decer a un razonamiento lógico, lo que obliga a rechazar el más mínimo atisbo de arbitrariedad.

La prueba indiciaria debe también someterse a determinadas exigencias para su validez constitucional. Las ha exigido reiteradamente el Tribunal Supremo. Así, la sentencia 2486/2001, de 21 de diciembre (FJ 4º, citando muchas otras sentencias), en un asunto relativo a un delito fiscal, señala dos tipos de requisitos materiales de este tipo de prueba:

A) *«En cuanto a los indicios es necesario:*

B) ...

a) *Que estén plenamente acreditados; b) Que sean plurales, o excepcionalmente único pero de una singular potencia acreditativa; c) Que sean concomitantes al hecho que se trata de probar; d) Que estén interrelacionados, cuando sean varios, de modo que se refuercen entre sí.*

C) *Y en cuanto a la inducción o inferencia es necesario que sea razonable, es decir, que no solamente no sea arbitraria, absurda o infundada, sino que responda plenamente a las reglas de la lógica y de la experiencia, de manera que de los hechos base acreditados fluya, como conclusión natural, el dato precisado de acreditar, existiendo entre ambos un «enlace preciso y directo según las reglas de criterio humano».*

También el Tribunal Constitucional ha estimado consustanciales a la prueba por presunciones o indicios las características siguientes:

a) Una prueba plena y directa de los hechos base en los que se funda la presunción. *«No cabe construir certezas sobre la base de simples probabilidades».* Por eso, su acogimiento hay que motivarlo, expresando públicamente *«no sólo el razonamiento jurídico, sino también las pruebas practicadas y los criterios racionales que han guiado su valoración»* (entre otras, SSTC 174/1985, de 17 de diciembre, FJ 6º; 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 3º; 45/1997, de 11 de marzo, FJ 6º).

b) Una deducción fundada en un *«proceso mental razonado y acorde con las reglas del criterio humano»* (SSTC 174/1985, cit. FJ 7º; 244/1994, de 15 de septiembre, FJ 2º; 173/1997, de 14 de octubre, FJ 2º c). En suma, el rechazo de la incoherencia, la irracionalidad y la arbitrariedad como límite a la admisibilidad de la prueba de presunciones (en este sentido también, STS 19-3-2001, FJ 3º).

c) En particular, *«ha de quedar suficientemente acreditado el elemento subjetivo del delito... de ahí que en múltiples casos haya que acudir a la prueba indiciaria pero, en cualquier caso la prueba de cargo ha de venir referida al sustrato fáctico de todos los elementos tanto objetivos como subjetivos del tipo delictivo, pues la presunción de inocencia no consiente en ningún caso que alguno de los elementos constitutivos del delito se presuma en contra del acusado... En relación específicamente con los elementos subjetivos, debe tenerse presente además que sólo pueden considerarse acreditados adecuadamente si el enlace entre los hechos probados de modo directo y la intención perseguida por el acusado con la acción se infiere de un conjunto de datos objetivos que revelan el elemento subjetivo a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial»* (STC 340/2006, de 11 de diciembre, FJ 2, párr. 2º, que cita muchas otras).

## 6. CONCLUSIONES SUCINTAS

Las consecuencias que inmediatamente pueden extraerse de la doctrina legal reseñada son, al menos, las siguientes:

1ª.— La norma de la simulación no debería emplearse para combatir actos o negocios reales y válidos (STS 30-11-2007). En los supuestos de negocios reales, cumplidos en sus estrictos términos, no es posible, pues, hablar de simulación; todo lo más, cabría, si se dan las condiciones del art. 15 LGT, hablar de conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley tributaria. (STC 120/2005).

2ª.— Hay que excluir la simulación cuando se ha actuado con transparencia, realizando negocios cuyos efectos son queridos por las partes y se producen realmente, por mucho que eso dé lugar a una tributación menor que si se hubiera hecho de otra manera o no se hubiera hecho nada (SAN 4-12-2006).

3ª.— No se pueden desautorizar sin más los negocios realizados al amparo de la autonomía de la voluntad (1255 CC) para justificar sin apoyo legal alguno una regularización tributaria que acude a una calificación libre alegando un supuesto sustrato económico de las operaciones, en vez de acudir a su auténtica naturaleza jurídica.

4ª.— La merma de los ingresos públicos tributarios no es motivo suficiente para acreditar por sí sola la existencia de ánimo defraudador. Lo que se castiga en el delito fiscal no es dejar de ingresar, sino defraudar, es decir, engañar. (STC 57/2010).

5ª.— La simulación y, por tanto, el engaño, han de ser acreditados. Si la prueba utilizada es la indiciaria, hay que tener en cuenta que los indicios y, por tanto, la presunción que de ellos se obtiene, no es aquello que hay que desvirtuar, sino lo que hay que probar. Los hechos base hay que probarlos directamente, no se pueden presumir, porque condicionan la prueba de la presunción. En consecuencia, la declaración administrativa de existencia de simulación no es suficiente para invertir la carga de la prueba, que corresponde siempre a la Administración.

## Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, F. (2010): *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*, Comares, Granada.
- APARICIO PÉREZ, J. C. (1997): *El delito fiscal través de la jurisprudencia*, Aranzadi, Pamplona
- BACIGALUPO SAGGESE, S. (2009): «Presupuestos de la tipicidad del delito fiscal y fraude a la ley en el ámbito tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ PISÓN, J; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2009): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi-Thomson Reuters, Madrid.
- CASADO OLLERO, G. (2008): «Administración tributaria, jurisdicción penal y delito fiscal», en AA.VV. *Estudios jurídicos en memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, vol. II, IEF, Madrid.
- CHOCLAN MONTALVO, J. A. (2004): «Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal», *La Ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 1.

- CHOCLAN MONTALVO, J. A. (2005): «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal: una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal (a propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», *La Ley: revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, núm. 4.
- (2007): «Sobre el fundamento del injusto del delito fiscal desde los principios constitucionales de legalidad y proporcionalidad», *Estudios de derecho judicial*, núm. 138.
- DE CASTRO Y BRAVO, F. (1967/1985): *El negocio jurídico*, Civitas, Madrid.
- ESCRIBANO LÓPEZ, F. (2013): «El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional», en HINOJOSA TORRALVO, J. J. (Director) y LUQUE MATEO, M.A. (Coordinador): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Madrid.
- FALCÓN Y TELLA, R.: «El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de las normas» y el delito fiscal: la importante sentencia STC 10 mayo 2005», *Quincena Fiscal*, núm. 12-13.
- FERRÉ OLIVÉ, J. C. (2014): «Una nueva trilogía en el Derecho penal tributario: fraude, regularización y blanqueo de capitales», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 372.
- GARCÍA BERRO, F. (2010): «Sobre los modos de enfrentar la elusión tributaria y sobre la jurisprudencia tributaria en materia de simulación», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 145.
- GIMENEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E. (2010): «La prueba en materia tributaria», *Ponencias del VI Congreso tributario AEDAF, CGPJ-AEDAF*, Madrid.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. (2012): *Las presunciones y ficciones en el ámbito tributario y su aplicación a las rentas societarias*, Comares, Granada.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J. (2009): «Regularizaciones tributarias y exenciones de responsabilidad penal y sancionadora», en ARRIETA MARTÍNEZ PISÓN, J; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J. (2009): *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi-Thomson Reuters, Madrid.
- (2013): «El fraude fiscal: una lucha de contrastes», en HINOJOSA TORRALVO, J. J. (Director) y LUQUE MATEO, M. A. (Coordinador): *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*, Atelier, Madrid.
- MARTIN QUERALT, J. (2009): «Aspectos problemáticos en los procedimientos tributarios en lo relativo a sanciones administrativas y delitos», *V Congreso tributario: Cuestiones tributarias problemáticas y de actualidad*, CGPJ-AEDAF, Madrid.
- MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (2013): *Derecho penal económico y de la empresa. Parte especial*, 4ª ed. Tirant Lo Blanc, Valencia.
- MORALES PRATS, F. (2005): Art. 305, en QUINTERO OLIVARES, G. (Director) y MORALES PRATS, F. (Coordinador) (2005): *Comentarios al Nuevo Código Penal*, Thomson-Aranzadi, Madrid.
- MUÑOZ CONDE, F. (2013): *Derecho penal. Parte especial* 19ª ed. Tirant Lo Blanc, Valencia
- MUÑOZ MERINO, A. (2010): «Delitos contra la Hacienda Pública. La reforma del Código penal y sus implicaciones en materia tributaria», *Ponencias del VI Congreso tributario AEDAF, CGPJ-AEDAF*, Madrid.
- NAVARRO SANCHIS, F. J. (2013): «La Ley de medidas contra el fraude fiscal y el principio de seguridad jurídica. Especial referencia a las medidas cautelares», *IX Congreso tributario AEDAF: La justicia ¿un valor en decadencia?*, AEDAF, Madrid.
- PALAO TABOADA, C. (2009): «La interpretación y aplicación de las normas tributarias en la reforma de 1995 de la Ley general tributaria», en *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid.

- SÁNCHEZ PEDROCHE, A. (2010): «A vueltas con los problemas de la prueba en el Derecho Tributario», *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, núm. 325.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (2009): «La simulación en Derecho tributario», en ARRIETA MARTÍNEZ PISÓN, J; COLLADO YURRITA, M. A. y ZORNOZA PÉREZ, J.: *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*, Tomo I, Aranzadi-Thomson Reuters, Madrid.