



CRONICA DE JURISPRUDENCIA

■ Tribunal Constitucional

■ Sentencia 48/2006, de 13 de febrero de 2006 (Recurso de amparo)

■ Ponente: Magistrado Excmo. Sr. D. Pascual Sala Sánchez

Delito fiscal. Los hechos calificados como negocios simulados pueden servir de base para apreciar la existencia de un delito fiscal, mientras que tal posibilidad se rechaza cuando el expediente se hubiere calificado en fraude de ley.

Nuevamente se plantea ante el Tribunal Constitucional la posibilidad de condena por delito fiscal cuando los hechos han sido calificados por los tribunales realizados en fraude de ley.

En este caso, la demanda de amparo se suscita contra una Sentencia en la que se condenaba a los demandantes como autores responsables de un delito contra la hacienda pública derivado de unos incrementos patrimoniales obtenidos por la venta de unos terrenos de su propiedad que no fueron declarados en el correspondiente ejercicio del impuesto sobre la renta de las personas físicas, sino ingresados en una sociedad interpuesta en la que los actores tenían derechos preferentes de suscripción.

Se invoca por lo actores una vulneración del principio de legalidad penal, reconocido en el art. 25.1 CE, y vulneración de la exigencia de taxatividad o de *lex certa*. La argumentación se funda en que la sentencia había completado el tipo penal en blanco del delito fiscal de forma analógica *in malam partem* con las normas fiscales del impuesto sobre sucesiones y donaciones. Dicha analogía quedaría patente porque la sentencia afirma que los hechos constituyen un supuesto de fraude a la ley tributaria. Es decir, el tipo penal se ha completado con unas normas que permiten sujetar al impuesto unos hechos que no constituyen el hecho imponible, sino que sólo conducen a un resultado equivalente a este.

Por su parte, el Abogado del Estado alega que la sentencia condenatoria por delito fiscal, no ha acudido a la técnica del fraude de Ley sino a la simulación, por lo que las alegaciones de los recurrentes carecían de fundamento.

Estamos por tanto ante una sentencia del Tribunal Constitucional que viene a confirmar el criterio sentado en su reciente pronunciamiento 120/2005, de 10 de mayo, de 2005, cuya argumentación acoge en este segundo fallo, al aceptar que hechos calificados como negocios simu-

lados puedan ser basamento para apreciar la existencia de un delito fiscal, mientras que tal posibilidad se rechaza cuando el expediente se hubiere calificado en fraude de ley.

Fundamentos de Derecho

1 ... *La queja comúnmente planteada en los recursos núms. 332-2004 y 388-2004 reside en la pretensión de que las referidas Sentencias han vulnerado el derecho de los actores a la legalidad penal al haberles condenado por lo que, según aducen, no constituyó sino un comportamiento calificable todo lo más de fraude de ley tributaria, comportamiento que sería atípico en el ámbito penal al no concurrir en tal actuación los elementos típicos característicos del delito fiscal. Dicha condena se habría basado por consiguiente, en su opinión, en la aplicación por los órganos judiciales de una analogía in malam partem que vendría prohibida por el derecho reconocido en el art. 25.1 CE ...*

3 ... *En la fundamentación desarrollada por los precitados recurrentes en relación con el primero de dichos motivos de amparo se insiste en que las Sentencias recurridas procedieron a aplicar el tipo penal en el que se describe el delito fiscal en forma analógica in malam partem, esto es, de manera incompatible con las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE, lo que según ellos resulta patente a la vista de la afirmación contenida en el cuarto fundamento de Derecho de la Sentencia de instancia en el sentido de que los hechos por ellos realizados constituían un supuesto de fraude de ley tributaria, dado que la compatibilidad de dicha con las indicadas exigencias ya fue expresamente rechazada por la STC 75/1984, de 27 de junio, FJ 5, al declarar que la necesidad de aplicar rigurosamente lo dispuesto en las normas penales se vería soslayada “si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica ... pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal”.*

Tendrían razón en este punto los demandantes de amparo si en verdad la condena que les fue impuesta como autores y cómplice, respectivamente, de un delito fiscal se hubiera basado en la calificación de sus actuaciones como constitutivas de un fraude de ley tributaria. Pues, como hemos dicho recientemente en la STC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4, “la utilización de la figura del fraude de ley —tributaria o de otra naturaleza— para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía in malam partem prohibida por el art. 25.1 CE”...

Sucede sin embargo que, a diferencia de lo que ocurrió en el supuesto de hecho que dio origen a esta Sentencia, ... en el presente caso tanto la Sentencia de instancia como la dictada por la Sala Segunda del Tribunal Supremo afirmaron en forma extensamente motivada la realización por los actores de una compleja trama de operaciones ficticias directamente encaminadas a eludir la obligación que tenían de tributar por el impuesto que grava las donaciones inter vivos. De manera que, si bien es cierto que en el cuarto de los fundamen-

tos de Derecho de la Sentencia de instancia se produce una equiparación del comportamiento de los acusados con el constitutivo de fraude de ley, no es menos cierto que en ese mismo lugar se insiste en el carácter simulado de los negocios por ellos realizados ... No puede, en consecuencia, concluirse que los recurrentes fueron condenados por haber perpetrado un fraude de ley tributaria penalmente atípico ...

Decíamos también en el quinto de los fundamentos jurídicos de la STC 120/2005 que para poder considerar cometido un delito fiscal deben concurrir, de una parte, el elemento objetivo consistente en la producción de un perjuicio para los legítimos intereses recaudatorios del Estado y, de otra parte, “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”. Pues bien: aplicadas las anteriores consideraciones al presente caso se hace necesario concluir que, habiendo quedado suficientemente acreditada en el proceso la existencia de simulación en las actuaciones atribuidas a los recurrentes, ninguna vulneración de su derecho a la legalidad penal cabe atribuir a las Sentencias recurridas por haberles condenado a título de autores y cómplice de un delito fiscal, ya que dicha condena no se basó en una aplicación analógica in malam partem del tipo penal en el que se previene el referido delito, sino en una irreprochable subsunción en el mismo de una conducta que reunía los requisitos subjetivos y objetivos contenidos en la mencionada descripción típica... ■