



ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

■ **La imposibilidad de sancionar penalmente las conductas en fraude a la ley tributaria (la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo)**

■ **César García Novoa**

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago de Compostela. Abogado.
Miembro de la AEDAF

■ **SUMARIO:**

1. Introducción.
2. Antecedentes de la sentencia 120/2005
3. La vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Violación del principio acusatorio.
4. Vulneración del derecho a la legalidad penal.
 - 4.1. Introducción. Contenido del derecho a la legalidad penal.
5. Vulneración del contenido del tipo infractor de los delitos contra la Hacienda Pública.
 - 5.1. La existencia, en el fraude de ley, de una solución propia en el Derecho Penal.
 - 5.2. Exclusión de las técnicas de integración analógica en el plano penal.
 - 5.3. La relevancia penal de la no sancionabilidad administrativa de los supuestos de fraude de ley de ley y conflicto en la aplicación de la norma. Valoración de la concurrencia de la antijuridicidad
6. Conclusión

I. Introducción

El tema de la sancionabilidad de las conductas constitutivas de elusión tributaria, y en concreto, del fraude a la ley tributaria que se encontraba regulado en el art. 24 de la derogada Ley General Tributaria (LGT) de 1963, ha sido, como se sabe, uno de los temas más discutidos en la tramitación de la nueva LGT, la cual, dicho sea de paso, contiene la nueva figura del conflicto en la aplicación de la ley tributaria. Por eso, pronunciamientos como la sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 120/2005, de 10 de mayo, deben ser saludados muy positivamente. Se trata de una resolución que, aunque discutible en algunos puntos, está llena de afirmaciones que rebosan sentido común, algunas de ellas tan elementales que parecerían obvias si no fuera por la existencia de una práctica judicial y administrativa que se empeña en defender la sancionabilidad de las conductas de pura elusión. Leyendo esta sentencia resulta difícil no experimentar lo que decía André Gide: "todas las cosas ya fueron dichas, pero como nadie escucha es preciso comenzar de nuevo". Aunque que ese "nadie" sea un sector de la doctrina, de la Administración y de la judicatura¹.

Sin pretensiones de ser exhaustivos, lo que se suele denominar *elusión* fiscal, consistiría, en palabras de FONROUGE, en "aquel proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas"²; en circunstancias, añadiríamos nosotros, que el ordenamiento no considera tolerables. Esas estructuras atípicas o anómalas estarán tendencialmente orientadas a evitar la realización del hecho imponible o del presupuesto de otra obligación tributaria. Frente a ello, y con un reduccionismo excesivo, podríamos afirmar que la *evasión* supone una violación de la norma tributaria como consecuencia del impago del tributo³, siendo la sanción la reacción ordinaria que el ordenamiento prevé para estos casos. En este sentido, "evasión" podría equipararse a infracción. Por el contrario, frente a la elusión tributaria, los ordenamientos suelen prever las llamadas *cláusulas generales antielusión*, las cuales pueden tomar como presupuesto los negocios civiles anómalos del Derecho Civil (fraude a la ley, abuso del derecho o de las formas jurídicas...). Tales cláusulas consisten, en suma, en una potestad que permite a la Administración tributaria desconocer el acto o negocio realizado de modo abusivo, sin *propósito comercial* o con vulneración de la cusa típica, y hacer tributar por el acto, hecho o negocio que es propio de los fines perseguidos por las partes; en términos del art. 24 de la LGT de 1963, ello consistiría en aplicar la "norma tributaria eludida".

¹ En ciertos ordenamientos de Derecho Comparado es habitual prever, como reacción a ciertas conductas elusorias, una sanción, poniéndose como ejemplos los casos de Australia y Nueva Zelanda donde se sancionan, incluso penalmente, ciertos casos de elusión por su carácter "flagrante" (*blatant*); lo que también resultaba aceptado por el Informe del IFS sobre *tax avoidance* de 1997. O el ejemplo francés, donde la determinación de abuso de derecho supone liquidar intereses de demora— 0,75 % mensual —, al mismo tiempo que se impone un recargo sancionatorio — *amende fiscale* — del 80 %, que se añade al recargo del 40 % por declaración inexacta y completa — art. 1729 del Código General de Impuestos —; PALAO TABOADA, C., "La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria", op. cit., pag. 92.

² GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pag. 681.

³ FONROUGE, C.M., en *Derecho Tributario*, Vol. II, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1993, pags. 611 y ss.

Frente a ello se ha reafirmado una reciente corriente doctrinal que defiende la punibilidad de los actos, hechos o negocios elusorios, y a la que nos referiremos más adelante. Una muestra significativa de estas tendencias se ha manifestado, como hemos señalado, con ocasión del proceso de elaboración de la nueva LGT de 2003⁴. Recordemos, que una de las novedades más importantes de la LGT de 2003 ha sido la supresión de la figura del fraude a la ley en materia tributaria, contemplado en el artículo 24 de la derogada LGT de 1963 y la previsión, en su lugar, de la figura del *conflicto en la aplicación de las normas tributarias*. Al margen de las distintas valoraciones que la nueva figura ha merecido, incluidas aquellas más que discutibles, según las cuales el conflicto tiene naturaleza idéntica al fraude de ley y, por tanto, la innovación sería puramente nominal⁵, una nota ha caracterizado la tramitación parlamentaria de esta nueva categoría: la polémica en torno a su posible sancionabilidad.

En efecto, el art. 15, 3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria determinaba que la liquidación aplicando la norma eludida o soslayando las ventajas logradas mediante “abuso” se dictaría “sin perjuicio de la sanción que en su caso proceda, de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado I del artículo 185 de esta Ley”. Al contrario de lo que ocurría en el fraude a la ley tributaria de la LGT de 1963 (que en su art. 24,3 excluía la aplicación de sanciones administrativo-tributarias en caso de fraude de ley)⁶, el Anteproyecto de Ley General Tributaria⁷ pretendía tipificar como sancionable el conflicto en la aplicación de la norma tributaria; o, lo que es lo mismo, pretendía ligar una sanción administrativa a la aplicación de la cláusula general antielusión. En concreto, artículo 185, I d) del Anteproyecto de la LGT, tipificaba como sancionable la elusión total o parcial de la realización del hecho imponible (*sic*) o la minoración de la base o deuda tributaria mediante actos o negocios en abuso de la norma tributaria, cuando tal abuso hubiese sido declarado de acuerdo con el art. 159 del propio Anteproyecto de LGT y existiese “ánimo defraudatorio”, esto es, que concurriese el requisito de culpabilidad. Al

⁴ Véase al respecto, MANTERO SAENZ, A.-GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, E., *Ley General Tributaria. Antecedentes y Comentarios*, Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario-AEDAF, Madrid, 2005, pags. 114 a 116.

⁵ Es la postura defendida, entre otros, por PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, n° 66, 2003, pag. 80. También, CAS-CAREJO SANCHEZ, M.A., “Negocios anómalos y procedimientos tributarios” (I), *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, n° 245.

⁶ Como se recuerda, el art. 24, 3 de la LGT señalaba que en las liquidaciones practicadas aplicando la figura del fraude de ley se liquidarían los correspondientes intereses de demora “sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”. Así, los hechos, actos o negocios realizados en fraude, “no impiden la aplicación de la norma eludida”, debiéndose además evitar las ventajas fiscales buscadas por los particulares, lo que supone proceder a liquidar el tributo como si se hubiera realizado el hecho imponible en lugar del *hecho equivalente*, y acometer una especie de “regularización” o *restitutio*, si las ventajas fiscales en cuestión ya se estuviesen disfrutando. La finalidad del fraude de ley sería, por tanto, liquidar el tributo aplicando la norma tributaria eludida que será la norma que contempla el hecho imponible o hechos imponibles que la Administración considera se “debieron realizar”.

⁷ El Anteproyecto fue resultado de los trabajos de la Comisión, para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, creada por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, publicada en mayo de 2001.

tiempo, esta infracción se calificaba como “muy grave” en el art. 190, previéndose una multa pecuniaria proporcional del 100 %.

En la tramitación parlamentaria, esta previsión de una sanción desapareció después de que el Consejo de Estado en su dictamen sobre el anteproyecto se pronunciase en unos términos contundentes, al tiempo que se introducía el término “conflicto” en lugar del de “abuso”, para, como dice FALCON Y TELLA, “evitar cualquier riesgo de confusión entre fraude de ley, o abuso de las posibilidades de configuración jurídica y defraudación”⁸. Todo ello era síntoma de algo harto frecuente: la pretensión de la Administración, avalada por una cierta corriente doctrinal, de aplicar sanciones en los supuestos de aplicación de una cláusula general antielusión, desconociendo la esencia misma de la elusión tributaria y su radical distinción de la evasión.

Pero si era desalentador observar como se pretendían implementar sanciones administrativas en los casos de cláusulas generales antielusión y en los supuestos de elusión tributaria en general (incluyendo las fórmulas de utilización de negocios anómalos, como los negocios en fraude de ley), más repudiables, si cabe, resultaban los intentos de extender la sancionabilidad de los comportamientos elusorios en vía penal.

Así se produjeron durante la vigencia del fraude a la ley del art. 24 de la LGT de 1963, algunos intentos de considerar realizado el tipo infractor del Delito contra la Hacienda Pública previsto en el art. 305 del Código Penal en los supuestos de elusión tributaria. Aunque el artículo 24 de la LGT de 1963 disponía en su párrafo 3 que el recurso al fraude supondrá aplicar “la norma tributaria eludida”, liquidándose intereses de demora, surgieron en la jurisprudencia algunos ejemplos, tan aislados como desafortunados, de punir las conductas en fraude de ley, sobre todo por considerarlas *expresiones indeseables de delincuencia económica*. Así la sentencia de la AP de Barcelona, de 31 de julio de 2000⁹, en su Fundamento Jurídico Cuarto, calificaba los supuestos de fraude de ley como situaciones en las que “se ponen al servicio de la defraudación fiscal complejos mecanismos elusivos, planificados por expertos asesores profesionales” que son “precisamente los que merecen mayor reproche de la norma penal”, añadiendo que, de no resultar sancionados “se limitaría la punición a las conductas de ocultación propias de un estadio económico poco evolucionado”.

En suma, para la AP de Barcelona, en sentencias de 18 de marzo de 1999 en *obiter dicta*¹⁰ y 31 de julio de 2000, como *ratio decidendi*, la exclusión de sanciones que dispone el art. 24,3 de la LGT en las liquidaciones practicadas como consecuencia de los expedientes de fraude de ley, se referiría sólo a las sanciones “administrativo-tributarias”, de modo que, y así lo manifiesta la sentencia de la AP de Barcelona de 31 de julio de

⁸ FALCON Y TELLA, R., “El fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005”, *Quincena Fiscal*, nº 12/13, junio-julio, 2005, pag. 3.

⁹ *Quincena Fiscal*, nº 1 de 2001.

¹⁰ *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999.

2000, si a través de una actuación en fraude de ley se consigue un “ahorro fiscal” superior a quince millones de pesetas (límite cuantitativo entonces vigente para considerar la existencia de delito fiscal) se entiende que se ha realizado el tipo del art. 305 del Código Penal. Para la citada sentencia de 31 de julio de 2000, este tipo delictivo se consumaría siempre “que exista elusión de un tributo, con cuota defraudada superior a quince millones de pesetas”. Añade la resolución que nos encontramos ante una “norma penal en blanco” sólo en lo referente a la determinación de la cuota, que se fija conforme a las normas fiscales”, pero “cuyo criterio en cuanto a la tipicidad administrativa de las conductas defraudadoras por cuantía inferior a quince millones de pesetas no condiciona al legislador penal”.

Esta jurisprudencia ha venido siendo avalada por algunos pronunciamientos del TS. Con el antecedente de la sentencia de 9 de febrero de 1991, hasta las más recientes de 22 y 30 de abril de 2003 (RJ 1415 y 3085), lo que viene a demostrar que, aunque la doctrina mayoritariamente entiende que no cabe aplicar sanciones, ni administrativas ni penales, en supuestos de elusión tributaria o fraude a la ley tributaria, un sector de la jurisprudencia se ha movido por otros derroteros.

Ante esta situación, la sentencia 102/2005 del TC dispone que no cabe sancionar penalmente conductas en fraude de ley, aunque lo hace en unos términos que no son del todo satisfactorios, como veremos a continuación.

2. Antecedentes de la sentencia 120/2005.

Este pronunciamiento del TC es consecuencia de un recurso de amparo frente a la sentencia de la Sección Quinta de la AP de Barcelona, de 19 de julio de 2002. Se trata de un pronunciamiento jurisdiccional más de los que defienden la punibilidad de las conductas constitutivas de fraude a la ley tributaria. Pero, lo llamativo de esta sentencia, es que la AP de Barcelona vuelve a aplicar su doctrina de que las conductas en “fraude a la ley tributaria” son sancionables en vía penal, condenando al recurrente en amparo como cooperador necesario de un delito contra la Hacienda Pública, pero lo hace previa revocación de una sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 14 de esa misma ciudad, con fecha de 16 de enero de 2002.

La sentencia del Juzgado de lo Penal había absuelto al recurrente de amparo de un supuesto delito contra la Hacienda Pública, que según la Administración tributaria se habría cometido a partir de una operación bastante habitual consistente en que la sociedad del recurrente (transparente por ser de cartera), con abundantes pérdidas acreditadas de ejercicios anteriores, adquiere el 90 % de una entidad también transparente, que habría realizado plusvalías por la venta de un paquete de acciones a una sociedad francesa. De esta manera, el recurrente asumía la mayor parte de la deuda tributaria generada por la anterior venta de acciones.

Se trata de una operación de las que habitualmente vienen siendo catalogadas como carentes de motivo económico válido, pero que la AP de Barcelona considera en fraude a la ley tributaria. El supuesto fraude de ley habría consistido en utilizar como norma de cobertura las normas que regulan el régimen de transparencia fiscal y de compensación de pérdidas como forma de determinación del Impuesto de Sociedades (arts. 18 y 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre), así como las normas que regulan en la Ley de Sociedades Anónimas, en lo relativo al régimen de ampliación de capital (arts. 151 y ss.) para así evitar (norma eludida o defraudada) la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas legalmente aplicable. Como se puede apreciar, la caracterización de este fraude de ley, que pivotaría sobre el binomio *norma de cobertura-norma defraudada*, resulta completamente artificiosa y la AP de Barcelona tiene que basarla en unos supuestos “indicios” como que el recurrente no realizaba ninguna actividad económica relacionada con el objeto social de las sociedad, cuyas participaciones adquiere o que la sociedad objeto de adquisición no tenía necesidad de financiación exterior; pues disponía de numérico. Indicios que no son más que una clara expresión de una realidad: lo que realmente hay que predicar de la operación en cuestión es que, más allá de si la misma es simulada en el sentido de *falsa* (que no lo es) o si es en fraude de ley (que creemos que tampoco lo es), es una operación, como decía la propia sentencia condenatoria que “no tenía objetivos mercantiles o empresariales”. Se trataría de una operación de la cual, utilizando la terminología del vigente art. 15 de la LGT de 2003, “no resultan efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal” y que no pasaría, por tanto, el llamado *business purpose test*. Esto es, una operación que encajaría en los remedios antielusorios de cuño anglosajón, incorporados en parte por el art. 15 de la LGT de 2003. No siendo propiamente un fraude de ley, según los esquemas generales del art. 6,4 del Código Civil, resulta todavía más discutible que la sentencia haga descansar su argumentación en esta caracterización de la operación. Aunque volveremos sobre el tema, lo que está claro es que una operación de este tipo no permite la imposición de sanciones penales, como no es posible imponerlas en ninguna operación de las contempladas en las cláusulas generales antielusorias. Y ello, porque la finalidad de estas cláusulas es identificar operaciones que únicamente tienen sentido o pueden comprenderse desde la perspectiva de la ventaja tributaria, porque son artificiosas o inadecuadas al fin económico perseguido¹¹. Por tanto, la reacción del ordenamiento habrá de ser eliminar las ventajas perseguidas, que dan sentido a la operación, aplicando la norma correspondiente al negocio “adecuado”.

Frente a esta sentencia de la AP de Barcelona que resuelve la calificación de esta operación como fraude de ley del art. 24 de la LGT de 2003, y la considera sancionable penalmente, la demanda de amparo planteada invoca la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva del art. 24,1 de la Constitución, y del derecho a la legalidad penal del art. 25,1. A ambas cuestiones vamos a referirnos a continuación.

¹¹ Véase al respecto, el excelente trabajo de RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, *Revista de Estudios Financieros*, CEF, 257-258, agosto-septiembre 2004, pag. 43.

3. La vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. Violación del principio acusatorio.

La demanda de amparo aduce que esta sentencia condenatoria vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24,1 de la Constitución) en su vertiente de derecho a un proceso con todas las garantías, en los términos en que este artículo es configurado por la STC 167/2002, de 18 de septiembre. Y ello porque la acusación formulada contra la recurrente lo fue a título de partícipe en un negocio simulado (supuesto que, a diferencia del fraude de ley, sí es administrativamente sancionable). Y en el recurso de apelación presentado por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado no se planteaba la calificación de los hechos imputados como constitutivos de un fraude de ley. Es la AP la que aprecia la concurrencia de fraude de ley y la que determina que, a pesar de ello, la conducta es constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública.

A nuestro juicio, lo relevante no es aquí la calificación en apelación de la conducta del recurrente como constitutiva de fraude de ley, entre otras cosas porque esa era la calificación que el actor defendía para su comportamiento, por lo que la misma no le resulta, como dice el Ministerio Fiscal, “un hecho sorpresivo o novedoso”. Lo realmente trascendente es la situación de indefensión en que se colocó al recurrente, ya que éste no cuestiona los hechos, pero sí defiende que los mismos constituyen un fraude de ley, en el convencimiento de que las conductas constitutivas de tal fraude, a diferencia de las simulatorias, no generan la posibilidad de una reacción punitiva del ordenamiento. Por el contrario, tanto para el Abogado del Estado como para el Ministerio Fiscal, “que el fraude de ley tributaria no estuviese sujeto a sanción alguna en vía administrativa no representaría un obstáculo para que dicho fraude fuera penalmente sancionado a través de su subsunción en la norma penal definidora del delito fiscal”. Esta parece ser la postura de la AP de Barcelona, quien recalifica la conducta del recurrente como fraude de ley y vincula a la misma la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, *sorprendiendo* al imputado en su confianza de que la alegada calificación como fraude de ley no conlleva sanción penal, como por otra parte defiende de la mayoría de la doctrina. Así lo reconoce el Abogado del Estado, cuando afirma que hay una mayoría de la literatura jurídica que dice que el fraude de ley en materia fiscal no debe ser sancionable, aunque añade que ello no alcanza la categoría de un “modelo de interpretación aceptado por la comunidad jurídica”.

Por ello, al proceder a calificar la conducta del recurrente como fraude de ley tributaria, sancionable penalmente, y hacerlo en fase de apelación, al margen del contenido de la acusación y de los recursos del Ministerio Fiscal y del Abogado del Estado, se estaría infringiendo el principio acusatorio, al no haberse podido debatir contradictoriamente la utilización por el órgano de apelación de la figura del fraude de ley. El recurrente únicamente habría podido defenderse frente a la acusación de simulación de negocio.

No vamos a entrar en algunos aspectos importantes que, en este punto, derivan de la resolución, ya que desborrarían las intenciones de este trabajo. Temas como la inadmisión de la alegación del recurrente de que en apelación se prescindió del trámite de vista. EITC

rechaza esta alegación invocando su propia jurisprudencia sobre el carácter preclusivo de la demanda de amparo, porque el recurrente la formula por medio de una subsanación material de error posterior a la presentación del recurso. Al margen de estas cuestiones, lo importante en esta resolución es que, a través de esta *recalificación* en apelación, el TC entiende vulnerado el principio acusatorio, que integra el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. Y ello, a pesar de que reconoce que, al haber apreciado violación de las exigencias constitucionales de legalidad penal, no hubiera sido necesario atender a esta segunda causa de infracción constitucional.

Así, en los Fundamentos 7 y 8, recuerda el TC que de las actuaciones practicadas se desprende que las acusaciones formuladas contra el demandante de amparo fundamentaron en todo momento la petición de que fuera condenado como autor responsable de un delito fiscal, en la consideración de que había participado junto con los otros acusados en la realización de un negocio simulado. A la existencia de un negocio simulado hacían también referencia los recursos de apelación presentados contra la sentencia de instancia. Si el recurrente en amparo defendió la calificación del negocio como un negocio en fraude a la ley, ello se debió, seguramente al convencimiento de que, de acuerdo con el art. 24, 3 de la LGT de 1963, el fraude no conlleva sanciones, ni, por tanto, tampoco penas. Frente a ello la AP de Barcelona, al margen de las peticiones de los recursos, califica la operación como fraude de ley, ligando a la misma una sanción penal.

Es evidente que se ha producido esta alteración sorpresiva de la calificación del comportamiento del recurrente en fase de apelación, y se ha hecho para derivar una calificación delictiva. Y no resultan de recibo las afirmaciones del Abogado del Estado y del Ministerio Fiscal, según las cuales, no habiéndose variado los hechos, la calificación como fraude o simulación sería irrelevante a efectos constitucionales. Ello no es así, si entendemos que, a partir de una simulación sí es posible sancionar penal y administrativamente, pero no a partir de un negocio en fraude de ley. Como con todo acierto manifiesta el TC en su FJ 7º, “en modo alguno puede considerarse constitucionalmente irrelevante, por las razones anteriormente expresadas, que dicha imputación viniera fundamentada en la calificación de su comportamiento como negocio simulado o como fraude de ley tributaria, dadas las muy diferentes connotaciones de cada una de esas modalidades comisivas en relación con el obligado cumplimiento de las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE”. Los efectos son distintos, pero la cuestión es que la AP de Barcelona defiende para la operación aquí cuestionada la calificación de fraude de ley, acorde con la petición del recurrente en el juzgado de lo penal, pero con la connotación sancionadora impropia de esta figura.

Resultando claro que nunca se acusó al recurrente de amparo por un delito contra la Hacienda Pública a partir de un negocio en fraude de ley (a pesar de que él lo defendiera, sobre la base de entender que ello supondría la atipicidad penal de la conducta) sino de una conducta delictiva surgido de un negocio simulado, el TC llega a la conclusión, en su FJ 8, de que se ha vulnerado el principio acusatorio. Y lo hace en plena concordancia con sus pronunciamientos anteriores. Así, la sentencia del TC 35/2004, de 8 de marzo, FJ

2, después de recordar que nadie puede ser condenado por algo distinto de lo que ha sido acusado y de lo que, por lo tanto, haya podido defenderse, se pronuncia en los siguientes términos: “no se trata de extraer fuera del marco de la acusación, hechos nuevos, sino también calificaciones jurídicas nuevas sobre los mismos hechos, siempre y cuando esas calificaciones conlleven efectos jurídicos nuevos y “sorpresivos”, y, en especial, cuando los mismos agravan la situación del imputado”. Parece evidente que la calificación en apelación del negocio del recurrente como negocio en fraude de ley supuso un efecto sorpresivo que vulneró el principio acusatorio del art. 24 de la Constitución.

Para apreciar vulneración del art. 24 de la Constitución, se añade que debe darse, como consecuencia de la violación del principio acusatorio, una situación de indefensión. El Tribunal insiste en la íntima relación existente entre el principio acusatorio y el derecho a la defensa (sentencias 53/1987, de 7 de mayo, FJ 2; 4/2002, de 14 de enero, FJ 3); vinculación que el TS ha recordado, por ejemplo en la sentencia de 22 de abril de 2003 (RJ 1415), poniendo el acento en la interdicción de cualquier forma de indefensión cuando se den casos de “modificación fáctica esencial en la acusación”. De esta manera, para el TC, “nadie puede ser condenado si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse en forma contradictoria” (sentencias 11/1992, de 27 de enero, FJ 3; 95/1995, de 19 de junio, FJ 2; 36/1996, de 11 de marzo, FJ 4; 4/2002, de 14 de enero, FJ 3), y que lo que resulta constitucionalmente prohibido es la introducción de elementos nuevos que no hayan podido ser discutidos por el acusado. Por tanto, siendo fundamental apreciar la concurrencia de indefensión, lo relevante será la necesidad de un contraste *in casu* para apreciar la relevancia de tal indefensión.

Y eso es lo que ha ocurrido con la sorpresiva introducción de una calificación como fraude de ley, cuando la contradicción se formuló ante el juzgado de lo penal sobre la base de una conducta calificada como simulación. Al haberse planteado todos los argumentos de oposición a la acusación sobre el presupuesto de una conducta calificada como simulación, la *recalificación* en apelación como fraude de ley, veda la contradicción e impide una adecuada defensa, provocando una vulneración constitucional correctamente apreciada por el TC. Sin que para la estimación de este motivo constituya óbice alguno la no interposición por el actor de un incidente de nulidad de actuaciones frente a la sentencia de apelación, que, como es sabido, viene siendo la *gran válvula de escape* del TC para denegar amparos por vulneración del art. 24 de la Constitución, sobre todo en casos de defectos procesales que causan indefensión o resoluciones incongruentes (véase, sentencia 174/2003, de 29 de septiembre, y más recientemente, FJ 2 de la sentencia 115/2005, de 9 de mayo). Y ello porque lo que se desprende de esta posición constitucional consistente en exigir el planteamiento de incidente de nulidad es que el mencionado incidente únicamente resulta preceptivo en los casos en que se haya denunciado algún tipo de indefensión y de incongruencia constitucionalmente relevante, lo que no sería aquí el caso.

Como ocurre en muchas ocasiones, la doctrina del TC, tratándose además de la resolución de un recurso de amparo, no sólo es importante por lo que dice respecto al caso concreto, sino también por las afirmaciones de carácter general que sienta. En este caso, la

sentencia 120/2005, de 10 de mayo, vendría a reafirmar el principio acusatorio en materia de delito fiscal. Y esta doctrina debería extender su influjo en todos los ámbitos represivos tributarios, incluidas las sanciones administrativas, donde el principio acusatorio queda con frecuencia en entredicho.

Así, las exigencias de una plena y completa información sobre los términos de la acusación ya venían siendo destacadas por el TC con relación a las sanciones administrativas. Así, este afirmaba que “la imputación de una infracción puramente formal no puede transformarse sorpresivamente en otra de carácter sustantivo” (en el mismo sentido, STC 169/1998, de 21 de junio, FJ 3), y que el derecho fundamental a ser informado de la acusación “impide una modificación de la calificación jurídica de la sanción” (STC 29/1989, de 6 de febrero, FJ 6). Más recientemente, en sentencia 117/2002, de 20 de mayo, se afirmaba que el derecho fundamental a ser informado de la acusación impide una modificación de la calificación jurídica (FJ 6).

En suma, estamos ante la consolidación de una tradición doctrinal del TC sobre una manifestación del derecho a la defensa como es el principio acusatorio, que para el Alto Tribunal supone que debe recaer en la Administración la carga de acusar y que el particular tenga siempre conocimiento de qué se le acusa. Las manifestaciones formuladas en torno al principio acusatorio han de entenderse reforzadas con este pronunciamiento constitucional y extensibles a todo el derecho tributario represivo, frente a situaciones en las cuales podrían resultar vulneradas. Pensemos en el RD 2063/2004, de 15 de octubre, que regula el reglamento sancionador de desarrollo de la LGT de 2003. Cuando este RD disciplina el procedimiento sancionador, establece que, tras la instrucción y la propuesta de resolución, trámites en los que se reconoce el derecho a formular alegaciones por los interesados (artículos 23, 4 y 5), el órgano competente para imponer la sanción puede acordar la ampliación de actuaciones. Como consecuencia de ello, el órgano competente para sancionar puede punir conductas que no se consideraron sancionables durante el procedimiento, o, incluso, modificar la tipificación de la conducta sancionable (art. 24, 2,b). Y aunque el art. 24,1 del RD 2063/2004 prohíbe tener en cuenta, por parte del órgano competente para sancionar, hechos distintos de los apreciados en la instrucción, lo cierto es que se le permite rectificar la propuesta de resolución, vulnerando el principio acusatorio en los términos en que lo viene proclamando la jurisprudencia del TC. Pues bien, la jurisdicción ordinaria competente para apreciar la constitucionalidad de las normas de rango inferior a la ley, podría declarar la inconstitucionalidad de este art. 24,2,b) por vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva en su vertiente de principio acusatorio del art. 24,2 de la Constitución.

4. Vulneración del derecho a la legalidad penal.

4.1. Introducción. Contenido del derecho a la legalidad penal.

La jurisprudencia del TC ha defendido que del art. 25 de la Constitución se desprende “...la imperiosa exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de

las sanciones correspondientes, es decir, la existencia de preceptos jurídicos (*lex previa*) que permitan predecir con suficiente grado de certeza (*lex certa*) dichas conductas...” (ss TC, 42/1987 – FJ 2º –; 101/1988 – FJ 3º –; 29/1989 – FJ 2º –; 69/1989 – FJ 1º –; 219/1989 – FJ 2º –; 61/1990 – FJ 7º –; 83/1990 – FJ 2º –; 207/1990 – FJ 3º –; 6/1994 – FJ 2º –; 145/1995 – FJ 3º – y 153/1996 – FJ 3º –), lo que supone exigir para sancionar la concurrencia del tipo en su función de garantía. Se trata de la tipicidad de las conductas sancionables, que impone una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que cumpla las exigencias del principio de seguridad jurídica y que permita predecir con suficiente grado de certeza “las conductas que constituyen infracción y el tipo y grado de sanción del que puede hacerse merecedor quien la cometa” (sentencias 133/1987, de 21 de julio – FJ 4º – y 53/1994, de 24 de febrero – FJ 4,º –). Y que en materia penal alcanza la condición de tipicidad estricta, tal y como lo recogen los artículos 10 y 12 del Código Penal.

El meollo de la sentencia 120/2005 del TC y primera causa de apreciación de vulneración constitucional es pues, la contradicción de la condena de una conducta constitutiva de fraude a la ley tributaria con el derecho a la legalidad penal previsto en el art. 25, I de la Constitución, que contempla una concreción de la tipicidad sancionadora. Tanto en España, donde este principio se recoge en el art. 25, I de la Constitución, como en Alemania, donde lo mismo se dice en el art. 103, II de la Ley Fundamental de Bonn, el principio de tipicidad, elevado a rango constitucional, exige la predeterminación de los comportamientos infractores¹².

Pero además de incluir la garantía de tipicidad penal y sancionadora, el art. 25, I de la Constitución, como se sabe, es invocable vía recurso de amparo, lo que ha hecho que CAAMAÑO DOMINGUEZ señalase que se trata de un derecho fundamental que es una manifestación de los principios de legalidad y tipicidad y, por tanto, una garantía “disfrazada” de derecho, “una condición de existencia del Estado democrático convertida en derecho subjetivo para garantizar su protección no sólo política sino también jurisdiccionalmente”¹³. Se trata, en suma y como señala ZORNOZA PEREZ, de un principio formal traducible en un derecho de los ciudadanos¹⁴.

Pues bien; la clave de esta sentencia gira en torno a la idea de que sancionar penalmente una conducta en fraude de ley vulnera las exigencias de legalidad penal. La misma hacía referencia al fraude de ley regulado por la, entonces en vigor, LGT de 1963, en cuya normativa el legislador había optado por tratar los supuestos de fraude de ley tributaria como no sancionables en vía administrativa mientras que el tipo penal en el que podría considerarse subsumible este comportamiento sería el artículo 349 del Código Penal de 1973,

¹² CREZELIUS, G., *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung*, op. cit., págs. 70 a 73. Vid. la bibliografía ahí citada. Vid. también FRANZEN - GAST - SAMSON, *Steuerstrafrecht*, 2º ed., C.H.Beck, München, 1978, pag. 468.

¹³ CAAMAÑO DOMINGUEZ, F., *El control de constitucionalidad de disposiciones reglamentarias*, op. cit., pag. 163.

¹⁴ ZORNOZA PEREZ, J.A., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias*, Civitas, Madrid, 1992, pag. 85.

según el cual se cometía delito contra la Hacienda Pública cuando la cantidad defraudada superase los 15 millones de pesetas.

Pues bien, la sanción de las conductas elusorias contempladas en cláusulas generales como el fraude de ley (y a nuestro juicio, también los nuevos supuestos previstos en la *cláusula de conflicto* de la LGT de 2003) vulnera las exigencias de tipicidad que, para todo el orden punitivo, contempla el art. 25,1 de la Constitución. Sin embargo, la tipicidad penal cuenta con varias vertientes que pueden verse afectadas por una condena penal de una conducta constitutiva de fraude a la ley tributaria. En primer lugar, la exigencia de que las conductas que se quieren sancionar encajen en la descripción legal prevista en la norma penal. Y, sobre todo, que requiriendo este encaje, se garanticen los imperativos de *lex certa* inherentes al principio de seguridad jurídica (art.9,3 de la Constitución) y se excluya cualquier mecanismo analógico incompatible con las exigencias de certeza.

5. Vulneración del contenido del tipo infractor de los delitos contra la Hacienda Pública

Resulta superfluo tener que recordar que una acción es típica cuando encaja dentro de una descripción legal recogida en el Código Penal. Y que el artículo 349 del Código Penal, aprobado por Decreto 3096/1973, al igual que el artículo 305 del Código Penal de 1995 configura la acción típica del delito contra la Hacienda Pública a partir de la "defraudación". En concreto, el vigente artículo 305 del Código Penal, se refiere a "defraudar a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos", por acción u omisión.

La conducta típica del delito contra la Hacienda Pública gira, pues, en torno a la acción consistente en *defraudar eludiendo*. Esa elusión no tiene el significado técnico-jurídico que hemos expuesto con anterioridad¹⁵. La elusión, como vimos, consiste en la "evitación del hecho imponible" y, por tanto, en impedir el nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, el delito de defraudación presupone, como requisito mínimo para que pueda entenderse realizada la acción típica, estar obligado a pagar el tributo por haber realizado el presupuesto de la obligación. No se trata, como decía el art. 24 de la LGT de 1963, de eludir el pago del tributo a través de un negocio en fraude de ley, porque a través del fraude de ley se *elude* el pago, pero *eludiendo la realización del hecho imponible*. Por el contrario, la conducta típica punida en los artículos 349 del Código Penal de 1973 y 305 del de 1995, es, como dice PEREZ ROYO, *eludir el pago mediante defraudación o elusión fraudulenta*, como también proclama la sentencia del TS de 6 de julio de 1999 (RJ 6200). Y ésta, como ha señalado la sentencia del TS de 30 de abril de 1999 (RJ 3338), requiere la existencia de una maquinación que denote el carácter mendaz de la misma con pretensión de causar un perjuicio a la recaudación tributaria, evitando el pago del tributo mediante la

¹⁵ Así, en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, págs. 89 y 90. Véase, además, CROS GARRIDO, J., "El fraude de ley en el ámbito tributario", *Impuestos*, n° 7, 1998, pag. 38.

vulneración frontal de una norma¹⁶. Así, para MUÑOZ CONDE, la acción prevista en el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública consiste en “defraudar; es decir, en incumplir las prestaciones jurídico-tributarias a las que se está obligado”. Añade este autor que “la expresión *defraudar* tiene además un connotación de engaño”¹⁷ o de “mantener a la Administración en la ignorancia de los hechos con relevancia tributaria”¹⁸. Por lo tanto, el tipo del delito contra la Hacienda Pública se resuelve en una “conducta defraudatoria”, equivalente a la producción de engaño¹⁹.

Por tanto, defraudación en el sentido de producir engaño y violación de la norma son los dos factores esenciales para entender producida la acción típica de los delitos contra la Hacienda Pública. Así lo viene afirmando la jurisprudencia del TS en algunos pronunciamientos emblemáticos: así, en la sentencia de 12 de marzo de 1986, se decía que “fraude” equivale semánticamente a “engaño” o “acción contraria a la verdad o a la rectitud”, por lo que “defraudar”, aun siendo una palabra polisémica, debe tomarse en su acepción más ajustada al caso, como “cometer fraude en perjuicio de alguno”. Se trata, por tanto, de provocar “fraude tributario”. La cuestión radica pues, en entender el verdadero sentido de tal fraude y en saber si este término incluye el fraude de ley.

La cuestión no plantearía mayores problemas, ya que en el tradicionalmente conocido como fraude de ley, ni hay vulneración de la norma tributaria, ni hay engaño porque las operaciones “están a la vista”, si no fuese por la tendencia doctrinal del TS que viene defendiendo que el concepto “defraudación” abarca también las conductas en fraude de ley. Tendencia que era necesario rebatir y que, a nuestro juicio, queda desautorizada a partir de la sentencia 120/2005, del TC. Así, por ejemplo, tanto la sentencia de 15 de julio de 2002 (RJ 8709) como la de 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004191) sostienen que el fraude de ley es una forma de *ilícito atípico*, en la que 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”. El fraude de ley, para estas sentencias, serviría de *mise en scene* o comportamiento engañoso para provocar un despla-

¹⁶ PEREZ ROYO, F., “La configuración de la acción típica en el delito de defraudación” (art. 349 CP)”, pags. 353-355.

¹⁷ MUÑOZ CONDE, F., *Derecho Penal*, Parte Especial, 12ª edición, 1995, Tirant lo blanch, Valencia, 1996, pag. 825. Véase también MESTRE DELGADO, E., “Delitos contra la Hacienda Pública”, *Enciclopedia Jurídica Básica*, Vol. II, Civitas, Madrid, 1995, pag. 2014. Por su parte, MARTINEZ BUJAN PEREZ, C., vincula el engaño a “maniobras maliciosas, maquinaciones, artificios o mendacidades”; *Derecho Penal Económico*, Parte Especial, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999, pag. 331.

¹⁸ PEREZ ROYO, F., *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*, IEF, Madrid, 1986, pags. 67 y ss; SIMON ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Aranzadi, Pamplona, 1998, pags. 26 y 27. En tal sentido, afirma SEOANE SPEIGELBERG, J.L., que “es unánime la doctrina y la jurisprudencia, en el sentido de que la comisión del delito fiscal exige la existencia de dolo, es decir, del ánimo defraudatorio...”, “El delito de defraudación tributaria”, *Temas de Derecho Penal Tributario*, Marcial Pons, Madrid – Barcelona, 2000, pag. 103; véase la postura inequívoca del TS, entre otras en la sentencia de 20 de mayo de 1996 – RJ, 3838 –.

¹⁹ SIMON ACOSTA, E., *El Delito de Defraudación Tributaria*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, Ed. Aranzadi, Pamplona, pag. 53.

zamiento patrimonial inducido por error; que supondría realizar el tipo infractor del delito contra la Hacienda Pública. Y así, la sentencia de 30 de abril de 2003 (RJ 3085) cataloga el fraude a la ley tributaria como “mecánica fraudulenta idónea para engañar a la Administración”. Se trata de un planteamiento del TS, a nuestro juicio erróneo, porque, como señala FERREIRO LAPATZA, si el tipo del delito contra la Hacienda Pública es la *defraudación* equivalente a *fraude tributario*, “fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo”²⁰.

Las razones para explicar este erróneo planteamiento del TS pueden ser de diverso tipo. Una primera, de cuño terminológico. Es frecuente la identificación semántica entre *fraude* y *defraudación*, pero esta equivalencia no puede llevarnos a olvidar que el fraude entendido como sinónimo de *defraudación* está en las antípodas del fraude de ley. Así, en la terminología italiana, cuando se habla de “*frode fiscale*”²¹, o en la literatura francesa, cuando se utiliza el concepto “*fraude fiscale*”, se hace como equivalente a “defraudación”, como incumplimiento ilegal de la obligación surgida de pagar el tributo. En la terminología italiana el “*frode*” es, precisamente, una violación de la obligación tributaria caracterizada por una particular intensidad del dolo, es decir, un supuesto especialmente grave de lo que en Italia se denomina “*evasione fiscale*”²². En el caso francés, el concepto “*fraude*” equivalía tradicionalmente a evasión fiscal, esto es, al incumplimiento de la norma que obliga a pagar el tributo, o, lo que es lo mismo, a la “violación deliberada de una obligación fiscal”²³. También en la doctrina y legislación portuguesa, el término fraude se suele identificar, con “*evasão*”,

²⁰ Añade FERREIRO LAPATZA, J.J., “pero el pago ilegal, es decir; contrario a lo que la Ley quiere, puede realizarse también sin incurrir en infracciones, por medio del fraude a la Ley tributaria”; *Curso de Derecho Financiero Español*, 14ª ed., 1992, Marcial Pons, Madrid, pag. 459.

²¹ Por ejemplo, en el art. 4 de la Ley de 7 de agosto de 1982, n. 516, respecto al impuesto sobre la renta y sobre el valor añadido, se refiere al concepto de “*frode fiscale*”; Véase PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op. cit., pag. 8.

²² Y el concepto de “*evasione*” tiene un significado tradicional, como decía BERLIRI, A., “violación que se concreta en la omisión total o parcial del pago”, *Corso Istituzionale di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1965, pag. 285. INGROSSO, G., *Diritto Finanziario*, E. Jovene, 1956, pags. 420 y 421. Una muestra clara de la escasa incidencia doctrinal del concepto “fraude” en Italia, y su sustitución por la dicotomía *evasione-elusione*, lo vemos en LOVISOLO, A., “*Levasione e l’elusione tributaria*”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1984, pags. 1288 y 1289. El concepto de “fraude de ley” que se utiliza en nuestro país está más próximo a la idea de “*elusione*”, puesto que para LOVISOLO, ésta consiste en que “...el potencial contribuyente opera de manera que el presupuesto de hecho del tributo no se verifique”. Así, por ejemplo, SANTAMARIA, B. lo identifica con “violación de la norma”; *La frode fiscale*, Giuffrè Editore, Milano, 1992, pags. 2 y 3. Y GIORGETTI, A., señala que “evasión” equivale a “cualquier hecho, comisivo u omisivo, que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente, al pago del tributo”; *La Evasión Tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1967, pags. 4 y 5. Para ANTONINI, E., la “evasión” es “el expediente al que acude el contribuyente para impedir el conocimiento de tal supuesto de hecho a los órganos de la Administración Financiera”, “*Evasione ed elusione di imposta (gli atti simulati e le imposte di registro e sulle successioni)*”, en *Studi di Diritto Tributario*, Giuffrè Editore, Milano, 1959, pag. 3. Véase también DUS, A., *Teoria generale dell’illecito fiscale*, Giuffrè Ed., Milano, 1957, pags. 12 y ss. En aquellos casos en que ciertos autores utilizan respecto al derecho fiscal el término “*frode alla legge*” — el caso, por ejemplo de GALLO, F., —, es para defender la aplicación del instituto contenido en el art. 1344 del Código Civil italiano, equivalente al art. 6, 4 del CC español; “*Elusione, risparmio d’imposta e frode alla legge*”, en *Studi in onore di Enrico Allorio*, Giuffrè Editore, Milano, 1989, pag. 2052. Pero, curiosamente, cuando la figura del *frode* civil se traslada a la esfera del derecho fiscal, se suele utilizar (así lo hace el propio GALLO), el término “*elusión fraudulenta*” (*elusione fraudolenta*), esto es, se emplea el concepto de “*elusión*”²³ para mencionar algo similar a lo que sería el fraude de ley en Derecho Tributario de nuestro art. 24 LGT; UCKMAR, V., *Tax Avoidance/ Tax Evasión General Reporter*, op. cit., pag. 153.

que consistiría en que el contribuyente sustrae al Fisco, parte o la totalidad de su materia imponible, no declarándolo o haciéndolo con falsedad²⁴.

Al margen de esta puntualización terminológica, y aun cuando se acepta que los conceptos de fraude de ley y de defraudación son diferentes, la doctrina del TS defensora de sancionar penalmente las conductas de elusión parten de la premisa de que el fraude de ley, sin ser “fraude fiscal”, es una conducta reprochable y reprobada por el ordenamiento, que puede ser constitutiva de defraudación. Así, se entiende que lo que realmente se estaría sancionando no sería, como dice HERRERO DE EGAÑA, el “abuso” sino las “actuaciones fraudulentas”²⁵. En palabras de PALAO TABOADA, “...no se trata de castigar el fraude de ley en cuanto tal, por ser fraude, sino una conducta en sí misma, independientemente de que en el plano civil (no penal) constituya o no fraude a la ley...” que lesiona los intereses de la Hacienda Pública (bien jurídico protegido) de tal forma y con tales características que es merecedora del reproche penal”²⁶. En apoyo de estas opiniones se suele invocar la tendencia doctrinal alemana seguida por una corriente jurisprudencial del Tribunal Supremo Federal – *Bundesgerichtshof* ²⁷ – para la cual, en el caso del “abuso de las formas jurídicas” del parágrafo 42 de la Ordenanza

²³ GROSCLAUDE, J. - MARCHESSOU, P., *Procédures fiscales*, Dalloz, Paris, 2001, pag. 177. Por lo que, como dijo CHEVALIER, faltaba otro término que viniese a abarcar las conductas que se suelen calificar como de simple “elusión fiscal”. Ese término iba a ser; después de la aprobación en 1981 del *Livre des procédures fiscales*, el concepto de “abuso de derecho” (*abus de droit*), que iba a situarse muy próximo de lo que semánticamente es el fraude de ley en España. El abuso de derecho surge en Francia en la segunda mitad del siglo XIX y comienzos del XX, y se generaliza después, con o sin expresión legislativa, por los diversos sistemas jurídicos de base continental. Su origen en Francia es netamente jurisprudencial, aunque la misma es consecuencia de la consagración en el Código de Napoleón, del formalismo legal. Es también consecuencia de un intento de flexibilizar el carácter absoluto de la protección de la propiedad en el Código francés. Véase RODRIGUEZ ARIAS, L., *El abuso del derecho*, Ediciones Jurídicas Europa-América, Buenos Aires, 1971, pag. 132. En concreto, para autores como CHEVALIER, DIBOUT o TUROT, el abuso de derecho en Francia consiste en una “construcción jurídica ficticia, caracterizada por maniobras fraudulentas”, con el objetivo de enmascarar la situación real subsistente; CHEVALIER, J.P., “L’expérience française” en *L’elusione fiscale nell’Esperienza europea*, coord. Di Pietro, A., Giuffrè Editore, Milano, 1999, pags. 8 y 9. DIBOUT, P., “Le procédure de répression des abus de droit. Pratique et critique”, *Droit Fiscal*, 1992, n° 45, pags. 1734 y ss. TUROT, J., “Réalisme fiscal, abus de droit et opposabilité à l’administration des actes juridiques (ou l’abus de droit trompeur)”, *Revue de Jurisprudence Fiscale*, 1989, núms. 8 y 9, pags. 459 a 463.

²⁴ TEIXEIRA RIBEIRO, J.J., *Lições de Finanças Públicas*, 2ª ed., refundida y actualizada, Coimbra Editora, 1984, pag. 327. De hecho, la Ley General Tributaria portuguesa de 2000 habla de “crime de fraude fiscal” – art. 92 -. Incluso legalmente “fraude” se suele equiparar a infracción (*infração*) tributaria; véase, al respecto, la Ley Portuguesa 15/2001, que “reforça as garantias e a simplificação processual, reformula a organização judiciária tributária e estabelece um novo regime geral para as infracções tributárias”; *Diário da Republica*, n° 130, serie A, Anexo “Regime geral das infracções tributárias”. En el ámbito lusófono, el equivalente al fraude del art. 24 de la LGT, sería el término “elisao”. E incluso en la doctrina brasileña – así, LOBO TORRES, R., – se suele hacer mención a que el “fraude” del art. 24 de la LGT española es el trasunto de la *elisao* brasileña; *Normas de Interpretação e integração do Direito Tributário*, Ed. Renovar, Rio de Janeiro-Sao Paulo, 2000, pags. 152-153. Reincide en esa terminología la Lei Anti-Elisiva Brasileña (Lei Complementar 104 y 105 de 10 de enero de 2001).

²⁵ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., “La conformación artificiosa de la realidad en el ámbito tributario: ¿por qué lo llamamos conflicto cuándo queremos decir fraude?”, op. cit., pag. 3.

²⁶ PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 93.

²⁷ Un resumen de la misma en PALAO TABOADA, C., “Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria”, op. cit., pags. 15 a 17.

Tributaria Alemana procede imponer sanciones²⁸, que pueden alcanzar el grado de sanciones penales.

En el fondo de este argumento lo que late es la idea de que en el fraude de ley, como en el abuso de las formas o en la elusión en general, también se produce un detrimento económico a la Hacienda Pública a través de un cierto “engaño”. Ambas afirmaciones incluyen un cierto grado de verdad. En las conductas elusivas, consistentes en abuso de las formas o fraude de ley hay, en términos generales, un perjuicio económico para la Hacienda Pública, al menos en el sentido de que la elusión se lleva a cabo para no pagar o pagar menos y hay también, una cierta deformación de la realidad que, sólo en sentido traslativo, podríamos identificar con el *engaño*. Pero ni el detrimento económico justifica la sancionabilidad penal de la elusión ni el supuesto “engaño” es constitutivo de la defraudación típica del delito fiscal.

El “detrimento económico” no es fruto del impago de una obligación que haya surgido por haber sido realizado el hecho imponible de un tributo. Ese detrimento económico se produciría por vulnerar lo que FALCON Y TELLA denomina “potencialidad recaudatoria del sistema tributario”. Según este autor, decir que combatir la elusión fiscal se legitima por las pérdidas de recaudación (así lo ha hecho el TC, por ejemplo en sentencia 76/1990, de 26 de abril²⁹) supone reconocer a la Administración Tributaria una facultad “de evitar que la imposibilidad de prever en su totalidad las alternativas que ofrece el mundo real vacíe de contenido la ley”, aunque añade “pero obsérvese que hablamos de imposibilidad, y no de incapacidad o incompetencia del legislador”³⁰. Esto es, una capacidad de actuar contra las maniobras de los particulares que buscan de modo abusivo alternativas para no pagar o pagar menos.

Esas conductas en “abuso” o “conflicto” lesionarían las expectativas recaudatorias de la Administración, por lo que sólo en este sentido cabría afirmar que en las mismas se observa una oposición con lo que FERREIRO LAPATZA denominaba, en la 19ª edición del Curso de Derecho Financiero Español (en relación con el fraude de ley tributaria) “esquemas de organización social queridos por el legislador”³¹. Pero ni toda lesión de los intereses de la Hacienda Pública debe enfrentarse con la represión a través del mecanismo san-

²⁸ Pero, y esto es lo importante, sólo en la medida en que tal abuso se lleva a cabo a través de una conducta engañosa y en tanto exista engaño a la Administración tributaria o se le prive intencionalmente del conocimiento de los hechos que han inducido al particular a adoptar una forma jurídica “inadecuada” – *unangemessen* – (por tanto, se trate de conductas que estarían próximas a lo que en nuestro ordenamiento es la simulación).

²⁹ Así, en el conocido FJ Tercero de la sentencia de 76/1990, de 26 de abril, el TC legitimaba los instrumentos de lucha contra la defraudación, conocida genéricamente como “fraude tributario” – las potestades de inspección y comprobación – argumentando que de no existir estos instrumentos a favor de la Administración, “se produciría una distribución injusta de la carga fiscal”, pues “lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar”.

³⁰ FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II)”, *op. cit.* pag. 5.

³¹ FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 19ª ed., Madrid, 1997, pag. 136.

cionador ni en el caso del “abuso” o “conflicto” su valoración negativa se refiere al concreto incumplimiento de una obligación tributaria, que es lo que justifica la reacción sancionadora. Y es conveniente recordar que la finalidad de las sanciones es – en sentido amplio – “asegurar la vigencia del Derecho”³², y en un sentido más estricto – al que se refiere BINDING – garantizar la juridicidad del ordenamiento, porque “una obligación sólo se eleva a la condición de obligación jurídica cuando una sanción convierte una conducta normativamente prevista en una conducta debida”³³. Por eso, las sanciones tributarias, como todas las sanciones, sólo tienen sentido cuando la obligación, cuya juridicidad protegen, existe realmente. Y la esencia del “abuso” o “conflicto” es “eludir el pago del tributo”, lo que sólo es posible “evitando” la realización del hecho imponible, se realice o no otro hecho imponible distinto del “eludido”. Esto es, evitando el surgimiento de una determinada obligación tributaria. Como con toda lógica afirmaba el Informe de la Comisión para la Reforma de la LGT de 2001, que “el tributo eludido no puede dar lugar a sanción alguna, porque no se ha realizado el hecho imponible, ni había, por tanto, obligación de declarar”. Y estas afirmaciones valen para todo el orden punitivo, sea administrativo o penal.

Pero es que, además, el que en la elusión no exista una obligación surgida que sea objeto de incumplimiento impide singularizar el bien jurídico protegido por el delito contra la Hacienda Pública, que no es otro que cada concreto crédito tributario. Así, conviene puntualizar que tal bien jurídico protegido no es la función tributaria, pues la misma abstractamente considerada no en sí misma un bien jurídico sino un instrumento para hacer efectivos todos y cada uno de los derechos de crédito de que es titular el Fisco a partir de la realización de los presupuestos de las obligaciones tributarias³⁴. La lesión o puesta en peligro de un bien jurídico, en este caso un crédito tributario ya surgido, es el fundamento de la *dañosidad* de la acción y base para admitir la concurrencia de un contenido material en la antijuridicidad.

Sin embargo, la sancionabilidad penal de la elusión tributaria se defendería también a partir del argumento de que es una conducta que el ordenamiento también reprueba, de manera que sólo los supuestos de “economía de opción” entendidos en sentido estricto, impedirían la aplicación de sanciones administrativas o penales. En este sentido se pronuncia el Ministerio Fiscal, en sus alegaciones al recurso de amparo que dio lugar a la presente sentencia: el fraude de ley es punible porque no constituye una legítima búsqueda por el contribuyente en el ordenamiento jurídico, de determinados efectos que hagan más favorable o beneficiosa su situación frente a la Administración Tributaria, esto es, se puede castigar penalmente el fraude de ley porque no es economía de opción. Para el Ministerio Fiscal, en las alegaciones, la “llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expec-

³² LEGAZ LACAMBRA, L., *Filosofía del Derecho*, op. cit., pag. 249.

³³ BINDING, K., *Lehrbuch des Gemeinen Deutschen Strafrechts*, op. cit., pag. 12 y ss.

³⁴ Véase SIMON ACOSTA, E., *El delito de defraudación tributaria*, op. cit., pag. 26.

tativas, a diferencia del fraude de ley que se conceptúa con el propósito probado de eludir el pago de un impuesto”.

Vamos a dejar de lado esta errónea concepción de la economía de opción, que en su momento también defendió el TEAC (por ejemplo, resolución de 25 de julio de 2001), como aquella exclusiva situación en que la ley ofrece, explícitamente, dos fórmulas jurídicas igualmente válidas. Entre otras cosas porque ese concepto de economía de opción se cohonestaba mejor con la idea de “opción fiscal”³⁵ y no es acorde con la doctrina del TC sobre la planificación fiscal lícita, que viene a entender tal concepto como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto a las otras” (sentencia 46/2000, de 17 de febrero – FJ 6º –). La idea que el TC ha barajado de la economía de opción admite la idea de *economías de opción implícitas* y, por tanto, no se limitaría a las ofrecidas expresamente por el ordenamiento³⁶. También vamos a evitar ahora pronunciarnos sobre esa sutil diferenciación que hace el Ministerio Fiscal en las alegaciones durante el procedimiento que derivó en la sentencia 120/2005 entre “propósito de acomodar su actuación a sus particulares intereses” (es decir, a su interés de no pagar o pagar lo menos posible) y “propósito de eludir el pago”.

Lo que nos interesa ahora es destacar la calificación de la elusión, abuso de las formas o fraude de ley como una conducta no querida por el ordenamiento y con potencialidad para provocar engaño a la Administración y, por tanto, para ser un vehículo adecuado para cometer el tipo penal de defraudación. En relación con la primera cuestión, es cierto que las conductas abusivas y en fraude de ley *no son queridas* por el ordenamiento, pero ello simplemente se traduce en la circunstancia (ya de por sí importante) de la posibilidad excepcional otorgada por el ordenamiento de gravarlas, aun tratándose de conductas atípicas, a través de la aplicación de una cláusula general antielusión.

Más insistente ha sido un sector de la doctrina, con relación a que el fraude de ley sea vía adecuada para cometer una conducta de *engaño*. Así lo reconocen, por ejemplo, MARTINEZ-BUJAN PEREZ³⁷ y LOPEZ LOPEZ-BAEZ MORENO³⁸, es posible “engañar” a través del fraude de ley. Y así lo ha señalado el TS en sentencia de 15 de julio de 2002, - RJ 8709 –, en la que señala que el fraude es una figura caracterizada porque quien recurre a ella

³⁵ Sobre el concepto de “opción fiscal”, véase SIMON MATAIX, M., *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, (tesis doctoral inédita), Universidad Complutense de Madrid, 1998, pag. 492 y RUFIAN LIZANA, D. -CALATRAVA ESCOBAR, M.J. y SANCHEZ GALIANA, J. A., “Las opciones fiscales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”, *La Ley*, 1984, 3, pag. 775.

³⁶ *Jurisprudencia Tributaria*, 1896 y RTT, nº 57, 2002, pag. 153.

³⁷ Sobre las *economías de opción implícitas*, véase nuestras aportaciones en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pags. 111 a 120.

³⁸ MARTINEZ-BUJAN PEREZ C., *Derecho Penal Económico*. Tirant Lo Blanch, Valencia, 1999, pag. 331.

³⁹ LOPEZ LOPEZ, H.-BAEZ MORENO, A., “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales” (Comentario a la sentencia de 30 de abril de 2003), *Revista de Estudios Financieros*, CEF, nº 51, febrero, 2004, pag. 133.

“busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico. En definitiva, tiene algo que ocultar”.

Esta forma de argumentar topa, sin embargo, con un obstáculo difícilmente salvable; aun en el supuesto de que el fraude de ley encajase en la descripción típica del delito de defraudación tributaria no sería una acción típica y antijurídica. No es la situación subjetiva de engaño que la apariencia de fraude de ley pudiera causar a la Administración lo determinante para sancionarlo penalmente, sino que lo relevante será que a ese *engaño* se haya llegado por medios “fraudulentos”, ocultando hechos y vulnerando el mandato tributario típico, cosa que en el fraude de ley y en la elusión no ocurre, simple y llanamente porque en la elusión tributaria se ha evitado la realización del hecho imponible o del presupuesto de cualquier obligación tributaria

Aun cuando acudir al fraude a la ley tributaria fuese *defraudar* en sentido penal, que no lo es, la supuesta acción típica no sería antijurídica. Ni desde el punto de vista formal, porque no es contraria a las normas jurídicas y, por tanto, no está prohibida ni desvalorada por las mismas (no pagar el tributo debido está prohibido, por eso se sanciona, acudir al fraude de ley, no). Ni desde el punto de vista material, porque el no surgimiento del crédito tributario supondría la inexistencia de un bien jurídico y, como se dijo, del fundamento de la “dañosidad social” de la acción.

Sin embargo, para salvar estas objeciones y seguir defendiendo la punibilidad penal de los comportamientos en fraude a la ley tributaria y, en general, de elusión del tributo, se acude frecuentemente a la teoría del “ilícito atípico”. Así, la citada sentencia del TS de 15 de julio de 2002, dice que “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 tesis del “ilícito atípico”, defendida para el fraude a la ley y el abuso de derecho por autores como ATIENZA MENA-RUIZ MANERO, entronca con la idea ya expuesta de “vulneración indirecta del ordenamiento” y se refiere a aquellas situaciones en las cuales no se viola directamente una norma porque la conducta está permitida, pero sí un principio o principios, por lo que la vulneración es “indirecta” o del *espíritu* que preside un sector del ordenamiento. En materia de fraude de ley, esta afirmación es asumida por el sector doctrinal que defiende que en estos supuestos el hecho imponible no se realiza formalmente, sino que se realiza en sentido “implícito”. Así, para PALAO TABOADA, en el fraude de ley la intención del legislador es gravar el hecho realizado por el particular, y el mismo resultaría gravado si no se hubiese acudido a “medios anormales”³⁹. Se trata, como dicen LOPEZ LOPEZ- BAEZ MORENO, de admitir que la conducta realizada en fraude a

³⁹ Lo que finalmente lleva a PALAO TABOADA, C., a afirmar que en el fraude de ley del art. 24 de la LGT, no hay laguna alguna, puesto que la norma existe y no es otra que la ley defraudada; “¿ Existe el fraude a la Ley tributaria?”, *op. cit.*, pag. 13.

la ley es subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada porque encaja en el sentido posible de sus palabras⁴⁰, lo que vendría a coincidir con lo que algunos autores llaman *realización indirecta del hecho imponible*⁴¹.

Pero la sancionabilidad de un ilícito atípico quebraría las exigencias más elementales de tipicidad, seguridad jurídica y *lex certa*, y por ende, los artículos 9, 3 y 25, 1 de la Norma Fundamental, ya que tales ilícitos atípicos, como defienden los mencionados autores, serían las conductas contrarias a *principios de mandato* y *no a reglas de mandato*, como veremos al referirnos a las exigencias de antijuridicidad⁴².

En resumen, la defraudación tipificada como delito fiscal exige un comportamiento fraudulento con engaño, entendido como *falsedad u ocultación*. En el plano de los hechos, falseando la realidad para ocultarla o creando una apariencia absolutamente falsa, o, bien, sin operar en los hechos, simplemente ocultándolos o no declarándolos y lo que hay en el fraude de ley es un uso del negocio al margen de las exigencias de causa típica. Y siempre que no se incurra en un supuesto de *causa simulationis*, no habrá una falsificación de los hechos ni una ocultación, por lo que no se puede hablar del engaño constitutivo de la defraudación. Habrá, eso sí, una dificultad para reconocer inicialmente el negocio, fruto de un uso abusivo de un acto, hecho o negocio. Pero las dificultades de conocimiento para la Administración acerca del verdadero fin perseguido a través de tal negocio no pueden considerarse “falsedad” o “engaño”. Que un negocio realizado en fraude a la ley o a través de cualquier mecanismo elusorio no sea reconocible como tal *icto oculi* sólo supone que la Administración tendrá que llevar a cabo una investigación más o menos exhaustiva para determinar la verdadera calificación de los negocios a efectos tributarios, pero no significa que tales negocios no sean ciertos y verdaderos⁴³. Como señala APARICIO PEREZ, al consistir el fraude de ley del art. 24 de la LGT de 1963, no en la sanción de una norma sino en un “intento de aplicación del obligado de las normas que le convienen, pero dejando de aplicar los preceptos que correspondan”, se darían en estas operaciones los requisitos de “complitud y veracidad”, lo que impide la punibilidad de estas conductas⁴⁴.

⁴⁰ LOPEZ LOPEZ, H.-BAEZ MORENO, A., “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales”, *op. cit.*, pag. 130.

⁴¹ PEREZ DE AYALA, J.L., “El fundamento “ex lege” de la obligación tributaria en los comportamientos en fraude de ley...”, *op. cit.*, pag. 88.; CROS GARRIDO, J., “El fraude de ley en el ámbito tributario”, *op. cit.*, pag. 39.

⁴² Los propios ATIENZA MENA, M.-RUIZ MANERO, J., entienden que la idea de tipo de garantía impone que “los ilícitos penales deben estar establecidos en reglas (en pautas que sean lo más específicas posibles) y no en meros principios”. La falta de tipicidad del ilícito lleva, precisamente a que el mismo no pueda ser objeto de una sanción sino de otra reacción diferente por parte del ordenamiento por lo que , apoyar la sancionabilidad del fraude a la ley en que constituye un *ilícito atípico*, no es una más que un contrasentido; *Ilícitos atípicos*, *op. cit.*, pag. 27.

⁴³ Sobre esta, véase el comentario de LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”, *op. cit.*, pag. 132 y 133.

⁴⁴ APARICIO PEREZ, J., *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Editorial Aranzadi, Pamplona, 1997, pag. 154.

La propia sentencia del TC objeto de este comentario lo deja claro; además de identificar el “engaño” constitutivo de las defraudaciones típicas de los delitos contra la Hacienda Pública con la “ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes”, añade que “en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista” (FJ 4). Ese ocultamiento si existiría en la simulación, cuya concurrencia se excluye completamente. De hecho, el FJ 4 habla de que no ha habido “negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño ni ocultación maliciosa de cualquier género”.

En suma, y como dice la sentencia objeto de estas reflexiones en su FJ 5, “la evidente merma de los ingresos a la Hacienda Pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencausados 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”.

Pero además, admitir el instrumento del fraude a la ley tributaria como vehículo de defraudación fiscal, supone obviar sus consecuencias en el plano privado, que no son otras que la aplicación de la norma defraudada. Y no se puede conceptuar el fraude de ley como un *supraprincipio* tomado del Derecho Privado con validez para todo el ordenamiento, y después no tomar en consideración las consecuencias previstas en el orden privado para el mismo⁴⁵. A esta segunda cuestión nos vamos a referir a continuación.

5.1. La existencia, en el fraude de ley, de una solución propia en el Derecho Penal.

Uno de los argumentos en torno a los que gira el amparo concedido por el TC en la sentencia que nos ocupa, es el de que el fraude a la ley tiene unas consecuencias muy claras en el ordenamiento jurídico. Es un concepto de Derecho Común aplicable a todo el ordenamiento tributario que no permite obviar lo que es la consecuencia del instituto del fraude a la ley en el Derecho Común: la aplicación de la norma defraudada y la exclusión de consecuencias sancionadoras⁴⁶.

Para reforzar esta postura, el TC resalta la circunstancia de que los actos, hechos o negocios realizados en fraude de ley no suponen defraudación. Sin embargo, en lugar de insistir en ello, pues este dato es determinante para entender que en cualquier supuesto de elusión sin simulación (llámese fraude a ley o llámese, como se dice en la actualidad, “conflicto en la aplicación de la ley tributaria”) no se realiza la acción típica del delito fiscal, la sentencia se centra en la dinámica propia del llamado “fraude de ley”.

⁴⁵ El art. 24 de la LGT está contemplando el instituto del fraude de ley civil, incluso, como dice ESEVERRI MARTINEZ, E., en “su concepción más clásica, como la ejecución de actos, hechos o negocios jurídicos amparándose en el texto de una norma que se ha dictado con finalidad distinta tratando de eludir de esta manera la aplicación de otra norma”; “Comentario al art. 24 de la LGT”, en *La Reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio)*, Cedecs, Barcelona, 1995, pag. 28.

⁴⁶ Véase al respecto la opinión de PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, pag. 89.

El TC se pronuncia en los términos del recurso de amparo planteado y elude un pronunciamiento más general, a diferencia de algunas sentencias más recientes, como la 63/2005, de 14 de marzo, relativa a la interrupción de la prescripción en el delito fiscal. En el caso de la sentencia 120/2005 aquí comentada, el TC se limita a vincular la imposibilidad de sancionar la imposibilidad de sancionar penalmente con la naturaleza de la figura del fraude de ley, lo que plantea algunos problemas. Para ello parte acríticamente de algo que es harto discutible, la identificación del fraude de ley civil del artículo 6,4 del Código Civil con el fraude de ley tributaria (FJ 4)⁴⁷. Así, la sentencia afirma que “con carácter previo a dicha determinación, conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código civil, a cuyo tenor *los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir*”. El TC recuerda lo señalado en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8, en el sentido de que “el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico”. Para el TC el concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se producen las llamadas, respectivamente, “norma de cobertura” y “norma defraudada” o eludida.

Sin embargo, como ya hemos afirmado en su momento, el ámbito natural del fraude de ley en su sentido tradicional es el ordenamiento privado. En el ámbito privado se reconoce la posibilidad de formular distintos negocios, de acogerse a los tipos negociales, o de crear contratos atípicos, lo que otorga cierta facilidad para buscar el “amparo” de una ley distinta. Y como la finalidad del fraude de ley es lograr un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él, el objeto del fraude de ley será, de ordinario, el núcleo reducido pero importante, de normas imperativas que se establecen respecto a los contratos y negocios jurídicos⁴⁸. Por eso, la traslación automática de la categoría del fraude de ley al Derecho Tributario, un ordenamiento imperativo basado en obligaciones específicas de dar a partir de realización de presupuestos legales, no resulta indiscutible.

Pero el planteamiento del TC podría dar a entender que las consideraciones que se efectúen se limitan a la figura del fraude de ley, y no serían aplicables a otras modalidades de “cláusula general antielusión”. Y, en concreto, que no podrían referirse al “conflicto en la aplicación de la ley tributaria” del art. 15 de la LGT de 2003, si admitimos, como creemos, que no existe identidad entre la cláusula de “fraude de ley” contenida en el art. 24 de la

⁴⁷ Lo hemos criticado en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op.cit, pags. 93 a 97. En torno al diferente perfil que el fraude de ley tendría en el Derecho Civil y en el Derecho Tributario, FALCON Y TELLA, R., “El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4. C.C.”, *Editorial Quincena Fiscal*, n° 17, 1995, pag. 10.

⁴⁸ Así, en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, op.cit, pags. 89 y 90. Véase, además, CROS GARRIDO, J., “El fraude de ley en el ámbito tributario”, *Impuestos*, n° 7, 1998, pag. 38.

LGT de 1963 y la nueva categoría del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Así se manifiesta RUIZ TOLEDANO, al decir “el fraude de ley es una figura que se regula en general del ordenamiento (sic) y que el utilizar una denominación diferente y una regulación distinta, lo que se pretende es, precisamente, diferenciarla del fraude de ley”⁴⁹. Concluir, como parece hacer el TC, que no cabe sancionar las conductas elusorias en fraude de ley, precisamente por su carácter de *fraude de ley* y no por su naturaleza elusoria, conlleva el riesgo de llegar a entender que esta prohibición de sancionar no se extiende a otras cláusulas antielusorias, como el “conflicto”⁵⁰.

Así, la referencia a la categoría general del fraude que hace la sentencia le permite negar que en los supuestos de fraude de ley exista ocultación maliciosa de la auténtica base imponible, puesto que en las conductas en fraude existe un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal. Y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento. Esta invocación al fraude lleva a defender que no pueden preverse reacciones punitivas, sino la misma consecuencia que el art. 6.4 del Código Civil estaría contemplando para el supuesto de actos realizados en fraude de ley civil: la aplicación de la norma indebidamente relegada por medio de la “norma de cobertura”, o, dicho de otra manera, “la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal” (FJ 4).

Y para reforzar la imposibilidad de punir conductas en fraude de ley, el TC recuerda lo dicho en la decisiva resolución 75/1984 de 27 de junio. En esta resolución referida a la punición de un aborto realizado en el extranjero, el Tribunal había señalado que el principio de legalidad penal exige que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito, lo que lleva al Alto Tribunal a afirmar, sin dejar margen a la duda, que no cabe hacer uso del fraude de ley en la aplicación de la ley penal y que los principios de legalidad y tipicidad penal se verían vulnerados si “a través de la figura del fraude de Ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas...” (FJ 6°). Conviene recordar, con relación al objeto de esta sentencia, que resultaba incluso discutible que se tratase de un genuino supuesto de fraude

⁴⁹ Véase al respecto, RUIZ TOLEDANO, J.I., “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antielusión en la nueva Ley General Tributaria”, *Fiscal Mes a Mes*, n° 105, marzo, 2002, pag. 9.

⁵⁰ Se trata de un riesgo que advierte el Ministerio Fiscal, al recordar que se ha venido a sustituir la expresión “fraude de ley tributario” por la de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, definiéndose por otra parte esta última conducta en términos diversos a los empleados por el art. 24 LGT en la versión vigente en el momento de los hechos, dado que no se alude ya al “propósito probado de eludir un impuesto” sino, simplemente, a la evitación del hecho imponible mediante el empleo de actos o negocios “notoriamente artificiosos”.

de ley, y si lo era, el objeto del fraude sería la territorialidad de la norma, pero no había ninguna duda de que la conducta realizada encajaba en el tipo penal del aborto.

Pero además de vincular el fraude de ley tributaria con la categoría general del fraude de ley, para defender su atipicidad penal hay que tener en cuenta su condición de “negocio anómalo”, que puede servir para obtener una ventaja fiscal en condiciones que el ordenamiento considera abusivas. El tener en cuenta estas circunstancias obliga a efectuar una serie de apreciaciones adicionales.

En primer lugar, que las conductas en fraude de ley no integran el tipo del delito contra la Hacienda Pública, porque no constituyen defraudación. Como dice el FJ 5º de la sentencia, en el “fraude de ley 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)”. En segundo lugar, que no cabe aplicar a las conductas elusorias las técnicas previstas en las cláusulas generales antielusión, para sancionar penal o administrativamente. No tanto porque el fraude de ley tenga como consecuencia, en todo el orbe jurídico, la aplicación de la norma defraudada, sino porque esta aplicación de la norma defraudada era, en el art. 24 de la LGT de 1963, una modalidad de extensión analógica del tributo, técnica muy habitual en las cláusulas generales antielusión⁵¹, ya que el art. 24 de la LGT constituía una excepción al art. 23,3, que prohibía la analogía con relación al hecho imponible.

Por lo tanto, teniendo en cuenta la cuestión planteada en el recurso de amparo, hay que reconocer la sentencia acierta en su diagnóstico, pero su planteamiento no puede considerarse del todo acertado. La resolución se limita a proclamar la atipicidad de las conductas en fraude de ley basándose sobre todo en la naturaleza del fraude de ley a partir de su definición en el art. 6,4 del Código Civil, que la sentencia 120/2005 considera válido para todo el ordenamiento. Así, se contrasta esta definición de una norma ordinaria con el tipo de otra norma infraconstitucional (el art. 349 del Código Penal de 1973, de manera similar al 305 del vigente) y se llega a la conclusión de que el fraude de ley no encaja en la conducta defraudatoria prevista en el Código Penal, porque el fraude de ley tiene ya establecida su consecuencia jurídica en el Código Civil para todos los ámbitos jurídicos (la aplicación de la norma defraudada). Pero eso es un análisis de pura legalidad, de contraste de dos disposiciones no constitucionales. A ello se refería el Ministerio Fiscal en sus alegaciones, cuando afirmaba que a través del recurso de amparo no puede procederse a una revisión de la adecuación de la subsunción de una conducta en fraude a la ley tributaria en el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública, “pues ello entrañaría el manejo de elementos propios de la legalidad ordinaria cuyo análisis no corresponde efectuar a este Tribunal”. No siendo cierto que tal subsunción no sea cuestionable desde la perspectiva estrictamente constitucional, a través, por ejemplo, de las exigencias de *lex certa* derivadas

⁵¹ Niegan que exista analogía en la aplicación de la norma anti-fraude, RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, op. cit., pag. 53.

del art. 25, I de la Norma Fundamental, sí es verdad que limitarse a un análisis de compatibilidad de una figura como el fraude de ley, definido en el Código Civil, con un tipo penal es manejar elementos propios de legalidad ordinaria. Y, sobre todo, conlleva el riesgo de dictar una resolución que podría considerarse no extrapolable a otras situaciones elusorias como el “conflicto”, el abuso de derecho, el negocio indirecto...

A nuestro modo de ver el argumento es acertado, aunque debería ser más ambicioso y haber conjurado el riesgo ya señalado de que se pueda llegar a afirmar que lo que el TC declara no punible son las conductas en fraude de ley y no las elusorias que tengan como fundamento presupuestos de otras cláusulas, como el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”. En efecto, la sentencia afirma que en el caso concreto objeto del recurso, un supuesto de fraude de ley del art. 24 de la LGT de 1963, no ha existido ocultación alguna de datos por ninguno de los condenados, sino que, por el contrario, todas las operaciones realizadas por ellos se habrían llevado a cabo en forma absolutamente transparente. Así, para el FJ 4 de la sentencia 120/2005, “la utilización del término “fraude” como acompañante a la expresión “de Ley” acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas.

Por eso, la sentencia tendría que haber sido más categórica afirmando algo que apunta en el FJ 5; que todas aquellas conductas en las que exista búsqueda de hechos o negocios no gravados o gravados de manera más benigna, que no conlleven ocultación de realidad o creación de una apariencia para encubrir esa verdadera realidad (simulación relativa), no son susceptibles de ser sancionados ni administrativa ni penalmente. En segundo lugar, que la exclusión de las sanciones se hace por el posible uso de las técnicas antielusorias como instrumentos de aplicación analógica de la norma fiscal, lo que no es admisible en el campo penal por contravenir las exigencias de *lex certa*, contenidas en el art. 25, I de la Constitución, y a lo que vamos a referirnos a continuación.

5.2. Exclusión de las técnicas de integración analógica en el plano penal

La jurisprudencia del TC suele emplear el art. 25, I de la Constitución, entendido como una derivación del derecho a la certeza, como un canon para enjuiciar operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes. Este modelo de análisis ha conducido con frecuencia a la jurisprudencia constitucional a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando la norma punitiva se aplique de manera tan carente de razonabilidad “que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas (SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 7; 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 4; 225/1997, de 15 de diciembre, FJ 4; 232/1997, de 16 de diciembre, FJ 2; 236/1997, de 22 de diciembre, FJ 4; 56/1998, de 16 de marzo, FJ 8; 189/1998, de 28 de septiembre, FJ 7; 25/1999, de 8 de marzo, FJ 3; 42/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 142/1999, de 22 de julio, FJ 4; 174/2000, de 26 de junio, FJ 2; 185/2000, de 10 de julio, FJ

4; 195/2000, de 24 de julio, FJ 4; 278/2000, de 27 de noviembre, FJ 11)" (STC 123/2001, de 4 de junio, FJ 11). En materia de sanciones tributarias el TC determinó la inconstitucionalidad de la Disposición Adicional Cuarta de la Ley de Tasas y Precios Públicos en el FJ 9º de la sentencia 194/2000, de 19 de julio, basándose en que se trataría de una sanción cuya formulación "no permitiría al ciudadano predecir con suficiente grado de certeza la conducta que constituye la referida infracción y esta indeterminación de la conducta infractora vulneraría las exigencias de *lex certa* que derivan del art. 25, 1 de la CE".

La interdicción del recurso a instrumentos analógicos en materia penal resulta especialmente importante en los tipos referentes al delito fiscal por la condición de la ley penal tributaria como *ley penal en blanco*. Como es sabido, la norma que tipifica el delito fiscal debe ser calificada como una norma penal en blanco. Esta calificación, hoy en día incuestionada en la doctrina⁵², supone que el tipo infractor de la norma penal ha de integrarse con el régimen jurídico-tributario que define la obligación de pagar el tributo.

Aunque han existido visiones restrictivas que entienden que la condición de norma penal en blanco sólo impone la integración en lo relativo al tipo, las cuales se dejan percibir en la sentencia de 31 de julio de 2000 de la AP de Barcelona, según la cual "el art. 305 del Código Penal es una norma penal en blanco sólo en lo referente a la determinación de la cuota", lo cierto es que afirmar que la norma tipificadora de los delitos contra la Hacienda Pública constituye una norma penal en blanco significa algo más que una simple integración a partir del tipo. Supone entender que la norma penal asume el régimen jurídico fiscal de la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la conducta castigada. O, lo que es lo mismo, que hay que tener en cuenta todas las disposiciones tributarias que afectan a la exigibilidad del tributo cuya defraudación constituye el tipo infractor.

La cuestión resulta especialmente polémica cuando se proyecta en temas como la aplicación del plazo de prescripción de cuatro años al ámbito penal o el tipo de normas que pueden considerarse *leyes penales* a efectos de la aplicación retroactiva de aquellas que resulten más favorables. En este sentido, la sentencia 120/2005 parece admitir ese concepto amplio de "norma en blanco", que permitiría tener en cuenta todas las normas fiscales que afectan a la exigibilidad de la obligación tributaria. Así, cuando recuerda que el artículo 24.3 LGT, en la versión introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, disponía que el único efecto en los negocios en fraude de ley sería la aplicación de la norma tributaria eludida y el devengo de intereses de demora, señala que "es cierto que, en el momento en que tuvieron lugar los hechos (1990-1991), aún no estaba en vigor el referido texto introducido por la Ley 25/1995, pero ello no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso, dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancio-

⁵² Véanse, entre otros, APARCIO PEREZ, J., MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C., SIMON ACOSTA, E., FALCON Y TELLA, R., "El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente", *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999, pag. 4.

nadora" (FJ 3). Al considerar que la reforma que introduce la imposibilidad de sancionar en el fraude de ley es una "norma más favorable" desde el punto de vista penal, está admitiendo su incorporación al tipo penal en blanco del delito de defraudación tributaria. Esta concepción amplia de la idea de de ley penal en blanco en relación con el delito fiscal es defendida, entre otros, por FERREIRO LAPATZA, para quien "parece sin embargo, claro que para determinar la cuota de un tributo es preciso aplicar a los hechos realizados toda la normativa que lo regula, incluida la LGT. En el caso que nos ocupa sería imposible determinar cuota alguna sin aplicar, entre otras normas, el art. 24 de la LGT"⁵³.

También es sabido que la remisión a las normas tributarias a efectos de integrar el tipo penal tiene un límite: las técnicas analógicas que excepcionalmente puedan emplearse en Derecho Tributario no son trasladables al ámbito penal por resultar incompatibles con las exigencias de tipicidad penal, previstas en el art. 25 de la Constitución, y, en suma, con la regla de *lex certa*. Esto es, la condición de "tipo en blanco" del art. 305 del Código Penal impide tomar en consideración una eventual forma de exigir el tributo por analogía, si existiera.

Pues bien: un argumento determinante para defender que no cabe sancionar en el plano penal conductas contempladas como presupuesto de una cláusula general antielusión, y que no sean constitutivas de simulación, sería el de que las cláusulas generales antielusión responden, en el fondo, a una estructura analógica⁵⁴. Era lo que se se predicaba del art. 24 de la LGT de 1963, ya que la norma establecía la aplicación de la norma reguladora de un determinado hecho imponible, cuando el particular hubiese realizado "actos o hechos...que produzcan un resultado equivalente al hecho imponible", es decir, distintos al hecho imponible. Para autores como FERREIRO LAPATZA, SIMON ACOSTA y FALCONY TELLA, este art. 24 de la LGT estaría permitiendo, por excepción, la aplicación analógica del tributo⁵⁵. Si entendemos el carácter en blanco de la norma penal definidora del tipo del delito contra la Hacienda Pública, esta técnica analógica quedaría incorporada al tipo penal y, por tanto, se vulnerarían las exigencias de *lex certa* del art. 25,1 de la Constitución.

La cuestión, sin embargo, no es si la cláusula del art. 24 de la LGT o la de cualquier cláusula general antielusión supone incorporar al tipo penal una técnica de aplicación analógi-

⁵³ FERREIRO LAPATZA, J.J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *op. cit.*, pag. 59.

⁵⁴ Como señala LOBO TORRES, R. estas cláusulas "abiertas e indeterminadas, también acaban por deslizarse hacia el argumento analógico; *Normas de Interpretação e Integração de Direito tributario*, Ed. Renovar; Rio de Janeiro-Sao Paulo, pag. 149. en contra, como vimos, RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", *op. cit.*, pag. 53.

⁵⁵ FERREIRO LAPATZA, J.J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *op. cit.*, pag. 46; SIMON ACOSTA, E., "El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión", *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, n° 34, 1998, pags. 38 y ss. Para FALCONY TELLA, R., "De nuevo sobre las primas únicas y los bonos austríacos; pronunciamientos recientes de la Audiencia Nacional y de los Tribunales económico-administrativos", *Quincena Fiscal*, n° 14, 1999, pag. 8, el art. 24 de la LGT de 1963 era un "formidable mecanismo de reacción de la Administración tributaria...para aplicar el tributo por analogía

ca, lo cual es también discutible⁵⁶. Y no es esta la cuestión, porque para enervar esta objeción bastaría que la cláusula antielusión excluyera formalmente la analogía (como parece haber hecho el art. 15 de la LGT de 2003)⁵⁷ y que se tipificase formalmente como delito la realización de conductas en fraude de ley tributaria o abuso de las formas jurídicas. Este fue precisamente el argumento que se barajó cuando el Anteproyecto de Ley General Tributaria contemplaba sanciones administrativas para lo que entonces se llamaba “abuso en la aplicación de la norma tributaria”. Se decía que resultaba posible respecto al “abuso” previsto en el art. 15, 3 del Anteproyecto porque el mismo, en comparación con el art. 24 de la LGT de 1963, ya no preveía una extensión analógica de la norma tributaria eludida, y que además, *formalmente*, el art. 185, I d) del Anteproyecto de la LGT contemplaba una tipificación de la infracción consistente en la realización de una conducta en “abuso”⁵⁸.

No se trata, por tanto, de si se sanciona o no por analogía, sino de si el tipo del injusto aparece suficientemente definido en la ley sancionadora, cuando su concurrencia depende de la aplicación por la Administración de una potestad más o menos libre. Esa libertad es propia de las cláusulas generales contra la elusión, porque las mismas se asignan legalmente a partir de presupuestos genéricos, y, con frecuencia, en función de conceptos indeterminados⁵⁹. Se trata de normas “*in fattiespecie aperta*”⁶⁰, con un menor grado de definición que las cláusulas específicas o *ad hoc* y, por tanto, aplicables a un número indefinido y extenso de casos concretos. Es la nota de la elasticidad del presupuesto de las cláusulas generales, que describe TRIVOLI⁶¹, y a lo que también se ha referido KRUSE diciendo que esa “elasticidad” resulta inevitable en la medida en que conceptos como “abuso de las formas”, “fraude”, ...no pueden ser definidos con precisión⁶². Una cláusula general, cualquiera que sea su presupuesto (abuso, fraude de ley, *conflicto*...) es, como recuerda KIRCHHOF, una norma sin contenido material, simplemente atributiva de una competencia a la

⁵⁶ Entre quienes defienden que la aplicación de la cláusula del art. 24 de la LGT de 1963 no constituía una técnica analógica, véase GONZALEZ GARCIA, E., en *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 2001, pag. 18.

⁵⁷ Véase la valoración realizada al respecto por RUIZ TOLEDANO, J.I., “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria y otros mecanismos antielusión en la nueva Ley General Tributaria (I)”, op. cit., págs. 7 y 10.

⁵⁸ Era, según LOPEZ TELLO, J., una tipicidad “completamente forzada”, que violentaba el espíritu del principio de legalidad en materia tributaria, y que no respetaba las exigencias de *lex certa*; “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de Nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 54.

⁵⁹ Creemos que no vale para excluir las dificultades que para la suficiente concreción de la conducta punible supone la indeterminación de las cláusulas generales, el que el *Bundesverfassungsgericht*, como dicen, RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G., haya tenido oportunidad de señalar que en Derecho Tributario está admitida la utilización de conceptos jurídicos indeterminados; “El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)”, op. cit., pag. 54. Y es que, una cosa es la admisión de conceptos indeterminados y que su inclusión legal no afecte por sí misma a la seguridad jurídica (así nos hemos pronunciado en *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Marcial Pons, Madrid-Barcelona, 2000, págs. 251 y 252), y otra que un concepto jurídico indeterminado pueda servir de base para aplicar un tipo penal.

⁶⁰ PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, op. cit., pag. 21.

⁶¹ TRIVOLI, A., “Contra l'introduzione di una clausola generale antielusiva nell'ordinamento tributario vigente”, *Diritto e Pratica Tributaria*, 1992, I, pag. 1388.

⁶² TIPKE, K.- KRUSE, H.W., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*, op. cit., parágrafo 42.

Administración para decidir si una conducta es abusiva o en fraude de ley. Utilizada como instrumento de tipificación del delito contra la Hacienda Pública, dejaría en manos de la Administración la concurrencia de la conducta delictiva, lo que supondría una transgresión de las exigencias de tipicidad⁶³. Ello vale tanto para el fraude de ley de la derogada LGT de 1963, como para el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” previsto en el vigente art. 15 de la LGT de 2003. En relación con este último, una eventual descripción del tipo infractor del conflicto en la aplicación de la norma tributaria a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es “notoriamente inusual o impropio”, no vendría a contemplar los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza y al igual que ocurriría con el supuesto enjuiciado por la sentencia 194/2000, de 19 de julio del TC, vulneraría palmariamente los arts. 9, 3 y 25, 1 de la Constitución por desconocer las exigencias de *lex certa*, puesto que, como señala LOPEZ TELLO, se estaría imponiendo una sanción en función de un gravamen al que se llega a través de un complicado análisis comparativo basado en términos subjetivos e inconcretos⁶⁴. Se estaría vulnerando de esta manera el principio de tipicidad que, en palabras de FERRAJOLI, en cuanto exige estricta legalidad en las conductas sancionadas, excluye “que las leyes penales establezcan elementos sustanciales decidibles mediante juicios de valor como condiciones necesarias sino también suficientes para configurar los delitos”⁶⁵.

Por tanto, resulta plausible que el TC defienda que la exigencia de tipicidad de la norma penal se vería soslayada si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ella la aplicación de normas que determinan el tipo. Como dice la sentencia “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” añadiendo 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 analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE”, de modo que “la utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la Hacienda Pública ha de considerarse en consecuencia —como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio— una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código penal de

⁶³ Como sería propio de una “imposición correctiva” – *Korrektur Besteuerung* –, que es lo que contempla el mecanismo previsto en el párrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana; KIRCHHOF, P., “Steuerungsumgehung und Auslegungsmethoden”, *Steuer und Wirtschaft*, n.º 60, 1983, págs. 178 a 180.

⁶⁴ LOPEZ TELLO, J., “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 54.

⁶⁵ FERRAJOLI, L., *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, trad. Andrés Ibáñez, Ed. Trotta, Madrid, 1995 señala que “...mientras el principio de mera legalidad, el enunciar las condiciones de existencia o vigencia de cualquier norma jurídica, es un principio general del derecho público, el principio de estricta legalidad, en el sentido que se le ha asociado hasta el momento de metanorma que condiciona la validez de las leyes vigentes a la taxatividad de sus contenidos y a la deducibilidad de la verdad jurídica de sus aplicaciones, es una garantía que se refiere sólo al Derecho Penal”, pag. 379. A lo que añade, y en relación con la prohibición de la extensión analógica de las normas sancionadoras que la misma es “un corolario de este principio de estricta legalidad”, op. cit., pag. 382.

1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.I CE" (FJ 5). Pero estas afirmaciones serán de recibo siempre y cuando puedan ser susceptibles de generalización a cualquier cláusula general antielusoria que atribuya a una decisión libre de la Administración la posible concurrencia del tipo penal, por medio de la determinación de la existencia de abuso, de la "inadecuación" del negocio al fin típico del mismo o de la ausencia de motivos económicos o propósitos comerciales.

Por tanto, la sanción de los comportamientos constitutivos de "fraude de ley", "abuso" o "conflicto" no respeta la tipicidad en su expresión de *tipo de garantía*, y ello excluye, a nuestro modo de ver, la punibilidad y exime de analizar la concurrencia de otros principios sancionadores, puesto que "sólo se pasará a comprobar la antijuridicidad y culpabilidad de las acciones que puedan considerarse típicas"⁶⁶. Como concluye el Dictamen del Consejo de Estado sobre el Anteproyecto de LGT, "es correcto, por tanto, admitir la configuración de los supuestos de fraude de ley o de abuso del derecho a efectos puramente liquidatorios, como cláusula de cierre del sistema; pero lo que no es posible es que, junto a la liquidación que se practique al amparo de dichos supuestos, exista también la posibilidad de, adicionalmente, imponer una sanción".

5.3. La relevancia penal de la no sancionabilidad administrativa de los supuestos de fraude de ley de ley y conflicto en la aplicación de la norma. Valoración de la concurrencia de la antijuridicidad.

Un argumento que adicionalmente trae a colación la sentencia 120/2005 es el relativo a la posible trascendencia penal de la exclusión administrativa de sanciones establecida en el art. 24,3 de la LGT de 1963. Hay que recordar que este precepto disponía que en las liquidaciones en aplicación del fraude de ley "se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones". También, respecto a la nueva figura del "conflicto en la aplicación de la norma tributaria", el artículo 15,3 de la LGT de 2003, señala que 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 los intereses de demora sin que proceda la imposición de sanciones". En este último caso, el Anteproyecto de LGT, como ya expusimos, preveía sanciones en los casos del entonces denominado "abuso", sanciones que desaparecen en la tramitación parlamentaria, resultando decisivos los términos en que se pronunció el ya mentado Dictamen del Consejo de Estado.

Siendo evidente que no caben sanciones administrativas en supuestos de fraude de ley o conflicto, la cuestión es si esa no punibilidad es extensible al ámbito penal, teniendo en cuenta, como proclamó el TC, que sanciones administrativas y penas son expresión de un mismo orden punitivo del Estado (sentencia 18/1981, de 8 de junio). Para la sen-

⁶⁶ ATIENZA, M.- RUIZ MANERO, J., *Ilícitos atípicos*, op. cit., pag. 26.

tencia 120/2005, objeto de nuestro interés, en su FJ 3, "de ello deduce, como consecuencia inmediata, que no siendo sancionable dicho comportamiento (un negocio en fraude de ley tributaria) en vía administrativa, tampoco podría serlo en vía penal como delito contra la Hacienda Pública, por lo que la sentencia dictada en apelación habría incurrido en una aplicación extensiva de dicho tipo penal que resultaría contraria a las exigencias derivadas del derecho reconocido en el art. 25.1 CE". Sin embargo este planteamiento le parece al TC, "discutible", concluyendo que el que la Administración no estuviese autorizada a sancionar en los casos de fraude de ley (argumentación extensible al vigente "conflicto" en la aplicación de la norma tributaria), no significa "que no lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal".

Por tanto, el TC no se adhiere de forma clara a lo que parece ser una evidencia: lo que no se considera relevante a efectos de sanciones administrativas tampoco debe ser castigado penalmente. Aunque es una cuestión que, a nuestro modo de ver, enlaza directamente con el requisito de la antijuridicidad de la conducta punible penalmente, parece que el TC se deja influir, en este punto, por las teorías que entienden que una no sancionabilidad administrativa establecida por la norma, no conlleva necesariamente una no sancionabilidad penal.

Así, para algunos autores, en relación con el fraude de ley en materia tributaria, habría que relativizar la no sancionabilidad proclamada en la LGT de 1963. Recordemos que el art. 24,3 de la LGT de 1963 decía que "...sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones". La referencia a que las sanciones se excluían "a los solos efectos" de la declaración de fraude, introducida mediante una enmienda en el Senado en la tramitación de la Ley 25/1995⁶⁷, supondría para estos autores que, si bien la declaración de fraude excluye las sanciones por la no declaración del hecho imponible eludido, no impide la eventual concurrencia de otro tipo de sanciones⁶⁸. Lo que lleva a autores como LOPEZ LOPEZ – MORENO BAEZ, a concluir "...que un precepto se limite a establecer,

⁶⁷ RUIZ TOLEDANO, J.I., realiza la crónica del debate parlamentario, en el que se puede detectar una importante discusión entre el Grupo Parlamentario Catalán (CiU), partidario de excluir completamente las sanciones en los supuestos de fraude, y la posición del Grupo Parlamentario de Izquierda Unida (IU-IC), para quien "excluir las sanciones conllevaba que el fraude de ley siguiera siendo el gran mecanismo de defraudación". *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, op. cit., págs. 210.

⁶⁸ Por ejemplo, FALCONY TELLA, R., dice que se podrán imponer sanciones debidas a infracciones graves derivadas de no declarar o no ingresar la deuda correspondiente al hecho imponible realmente realizado. E, incluso, no es descartable, *a priori*, que "abierto el expediente se oculten o falseen en el mismo datos relevantes para la liquidación que se dicte", en cuyo caso, "podría haberse realizado el tipo previsto en el art. 79, a) de la LGT en la medida en que dicha liquidación lleve a ingresar una cantidad inferior a la que se habría liquidado si la Administración conociese todos los datos "El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción" (I), op. cit., pag. 13. El propio FALCONY añade que "si bien, en principio, no existe obligación de declarar el hecho "equivalente", parece que una vez incoado el expediente de fraude, el autor del hecho "equivalente" queda equiparado al contribuyente en el sentido de que queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se le exijan y a proporcionar a la Administración todos los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho en cuestión..."

expresamente, la improcedencia de sanciones administrativas, nada indica respecto a la conducta que debería haber realizado el sujeto"⁶⁹. De esta manera no se extendería la no sancionabilidad en materia administrativa al ámbito penal ya que no sancionar las conductas en fraude de ley sería, para este sector de la doctrina, "un juicio subjetivo de política legislativa"⁷⁰, o, como dicen RUIZ ALMENDRAL-SEITZ, una cuestión de pura "oportunidad política"⁷¹.

Sin embargo, el error de este planteamiento consiste, a nuestro juicio, en entender que la decisión de declarar no sancionable una conducta en fraude de ley o en conflicto de aplicación de la norma tributaria es una decisión que integraría el ámbito de libertad del legislador. Es lo que parece presuponer el TC en la sentencia 120/2005, cuando señala que el que la Administración no estuviese autorizada a sancionar en los casos de fraude de ley no significa "que no lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal". Por el contrario, la proclamación que hacía el art. 24,3 de la LGT de 1963 y que hace el art. 15,3 de la LGT de 2003, en el sentido de que en los casos de fraude de ley y de conflicto no caben sanciones, no es un capricho del legislador ni una decisión surgida de su libertad de configuración, sino una consecuencia de la ausencia de un desvalor en la acción que impediría la sanción penal. Es, por tanto, una consecuencia de que la ley evalúa la falta de un "elemento típico que configura la conducta punible".

A nuestro modo de ver, existen razones, que hunden sus raíces en el art. 25,1 de la Constitución para negar que la no sancionabilidad administrativa sea indiferente en el ámbito penal. En primer lugar, el art. 25,1 de la Constitución recoge la exigencia de tipicidad de las infracciones y delitos. La tipicidad se traduce, como vimos, en el principio de tipicidad estricto en el ámbito penal, y se suele reconocer como íntimamente ligada a la regla de proporcionalidad, no tanto a la proporcionalidad de las penas o delitos, que según el TC en sentencia 136/1999, de 20 de julio, es un mandato dirigido al legislador y es al legislador a quien corresponde valorarlo, sino la proporcionalidad de la injerencia punitiva que tendría, al menos, dos manifestaciones: la idoneidad de la sanción y la intervención mínima⁷².

⁶⁹ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; "Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003"; op. cit., pag. 130.

⁷⁰ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; "Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003"; op. cit., pag. 131.

⁷¹ RUIZ ALMENDRAL, V.-SEITZ, G.; "El fraude a la ley tributaria (análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)", op. cit., pag. 55.

⁷² ZORNOZA PEREZ, J., El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho Sancionador), Civitas, Madrid, 1992, pags. 233 a 235.

Es precisamente la exigencia de "intervención mínima" (que supone, como señala la sentencia la TC 199/1996, de 31 de diciembre, FJ 4, el que la pena sea la respuesta primaria o básica del ordenamiento jurídico, reservada a las vulneraciones más graves) la que tiene que llevarnos a la conclusión de que, como dice CHOCLAN MONTALVO, "el delito fiscal no puede ser menos que la infracción tributaria". Si el delito fiscal debe estar previsto para las sanciones más graves, "debe ser algo más que la más grave de las infracciones administrativas tributarias". Y, por tanto, no puede preverse delito fiscal allí donde la ley fiscal no prevé sanciones administrativas. Se trata, como acertadamente señala el propio CHOCLAN, de una regla que "por ser de sentido común no debería requerir mayor comentario, si no fuera porque en ocasiones no encuentra claro reflejo en la jurisprudencia"⁷³.

Pero no son solamente exigencias del principio de intervención mínima, fruto indirecto de la regla de proporcionalidad de las injerencias punitivas, las que desaconsejan sancionar penalmente lo que no sanciona en vía administrativa. Es la ausencia de un verdadero desvalor; que el legislador tributario aprecia al no aplicar sanciones en vía administrativa, lo que va a determinar la ausencia de antijuridicidad. Por tanto, la no sancionabilidad de las conductas elusorias descansa en la regla de la antijuridicidad, algo que el TC no aprecia en la sentencia aquí comentada.

En este sentido, conviene recordar que sólo podrán considerarse contrarias al Derecho punitivo las conductas distintas a las deseadas por las normas: esto es, las acciones u omisiones que, de modo constatable, se opongan a las previsiones del ordenamiento jurídico⁷⁴. Por eso, sólo será objeto de reprobación el acto formalmente contrario a Derecho. La reprobación jurídica se denomina *antijuridicidad*, de modo que sólo la conducta antijurídica podrá castigarse penalmente.

Para poder apreciar la existencia de un delito, por tanto, deberá evaluarse el contraste de la conducta del sujeto con el ordenamiento. Y deberá valorarse en términos de *antinormatividad*, esto es, como puesta en contradicción con la regulación deseable por el Derecho punitivo.

Si el bien protegido por las sanciones tributarias no es otro que el patrimonio público expresado a través de los concretos créditos tributarios de que es titular la Hacienda Pública, la conducta social que el Derecho punitivo tributario pretende conseguir será el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos obligados⁷⁵. Pero, aunque parezca una obviedad, el cumplimiento sólo es predicable cuando exista obligación de

⁷³ CHOCLAN MONTALVO, J.A.; "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal", op. cit., pag. 2.

⁷⁴ SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pag. 258.

⁷⁵ De ahí que, aun con la relevancia que se da a la ocultación, la infracción arquetípica siga siendo en el art. 191 de la LGT de 2003, "dejar de ingresar dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria que debiera resultar de la correcta autoliquidación del tributo..."

cumplir, esto es, cuando se haya realizado el hecho imponible o el presupuesto de hecho de otra obligación tributaria, que es lo que determina el surgimiento de esta obligación. Lo que evidentemente, no tendría lugar en la mayoría de los supuestos de “abuso en la aplicación de la norma tributaria” o “conflicto” que consiste en eludir total o parcialmente la realización del hecho imponible a través de un negocio anómalo. No hay por tanto una *normatividad* que permita hablar de antijuridicidad, puesto que cuando se elude el hecho imponible o cualquier presupuesto de una obligación tributaria, no existe obligación normativa de cumplir dicha obligación y el negocio anómalo no significa que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito. Como dice FALCON Y TELLA, “nunca puede reputarse como una conducta prohibida, o de cualquier otro modo, contraria al ordenamiento jurídico-tributario, dejar de pagar un tributo a través de la no realización del hecho imponible”⁷⁶.

Y ello, porque no existe una norma imperativa que esté siendo objeto de vulneración por el hecho de no declarar y no pagar el tributo correspondiente al hecho imponible eludido mediante el fraude de ley, el abuso o el “conflicto” en la aplicación de la norma tributaria, pues de estas situaciones no deriva, en principio, obligación alguna para el contribuyente⁷⁷. Como dice FALCON Y TELLA, “ninguna norma exige declarar los hechos en fraude a la ley tributaria, en la medida en que no suponen realización del hecho imponible, sino de un hecho con resultados equivalentes”⁷⁸. La “conducta que debería realizar el sujeto” no abarca nunca las liquidaciones de los hechos realizados en fraude a la ley tributaria, puesto que las normas tributarias únicamente proscriben su propia violación⁷⁹.

Cierto es que frente a estas opiniones, existen quienes afirman la existencia de cierto componente antijurídico en las conductas en fraude de ley o de abuso de las formas. Estas opiniones se basan en entender que no realizar actos en elusión tributaria es, en cierta medida, una conducta debida del obligado tributario, aun cuando no exista una norma imperativa que expresamente así lo establezca.

Sin embargo, la conceptualización de esta “conducta debida” consistente en no realizar actuaciones de elusión tributaria, no es muy fácilmente comprensible, puesto que al hecho, acto o negocio realizado en elusión fiscal (fraude, abuso o conflicto) le corresponde, en principio y salvo que intervenga la Administración, una norma tributaria que no obliga a pagar u obligar a pagar una cantidad inferior que la que corresponde a la

⁷⁶ FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I), *op. cit.*, pag. 12.

⁷⁷ FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I), *op. cit.*, pag. 12.

⁷⁸ FALCON Y TELLA, R., “El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente”, *Quincena Fiscal*, nº 7, abril, 2001, pag. 16.

⁷⁹ PONT CLEMENTE, J.F., “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, *op. cit.*, pag. 114.

“norma eludida”. Por tanto, no pagar o pagar esa cantidad inferior es la “conducta debida”, sencillamente porque no hay una norma que imponga una conducta distinta y por eso, quien no paga o paga la cantidad derivada del negocio en fraude o abuso, no actúa de modo antinormativo.

Por eso quienes, en contra de esta evidencia, defienden que al negocio realizado al amparo de la norma de cobertura le corresponde, como conducta impuesta, la prevista en la norma defraudada, tienen que acudir, como LOPEZ LOPEZ – MORENO BAEZ, al recurso argumental de entender que la conducta realizada en fraude de ley es subsumible en el presupuesto de la norma defraudada. Esto es, que encaja en el sentido posible de las palabras de dicho precepto⁸⁰, de modo que es la norma defraudada la que corresponde aplicar. Así, se podría afirmar que en el fraude de ley también se realiza el hecho imponible en un sentido sustantivo⁸¹.

Pero, aunque se mantenga que la “norma defraudada” es la norma que corresponde aplicar, ello podría ser verdad en relación con la disposición jurídico-privada procedente o como presupuesto de legitimidad para liquidar el tributo en circunstancias excepcionales, aplicando una cláusula antiabuso, pero no para definir el comportamiento debido del contribuyente como elemento descriptivo de la acción típica. Teniendo en cuenta, además, que quien decide la aplicación de la norma defraudada es la Administración Tributaria, ello sería tanto como asignar a la Administración la capacidad para decidir ese comportamiento debido de forma unilateral.

Tal es así que, quienes como LOPEZ LOPEZ- MORENO BAEZ, afirman que en los supuestos de fraude de ley, la norma defraudada “es la que corresponde”, tienen que atribuir relevancia al error de prohibición, ante las dudas acerca de cómo apreciará la Administración la norma defraudada. Si la imputación de la conducta exige, entre otras cuestiones, que el sujeto conozca o pueda conocer la prohibición del hecho, la realidad en la que se desenvuelven las decisiones de los operadores económicos – un ordenamiento jurídico tributario poco claro y la evidencia de que no se puede admitir que para cada negocio jurídico exista una y sólo una vía fiscalmente aceptable⁸² - lleva a que, quienes entienden que la norma defraudada es “la que corresponde”, tengan que aceptar la frecuente concurrencia de “errores vencibles de prohibición”⁸³.

⁸⁰ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”; op. cit., pag. 130.

⁸¹ PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 80.

⁸² Que PONT CLEMENTE, J.F., califica como “uno de los espejismos más difundidos en la cultura de los funcionarios de la Hacienda Pública”, que desconoce la “realidad viva de las empresas”; “Responsabilidad penal del asesor fiscal”, op. cit., pag. 124.

⁸³ LOPEZ LOPEZ, H.- BAEZ MORENO, A.; “Nuevas perspectivas sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales: a propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003”; op. cit., pags. 136 y 137.

Por el contrario, lo que hay que afirmar es que en los casos de elusión tributaria, en tanto se elude el hecho imponible, no existe obligación de declarar y pagar la deuda tributaria derivada de la norma eludida. No hay pues una violación directa de la norma sobre la que quepa configurar la antijuridicidad. Y, por tanto, la reacción del ordenamiento no podrá ser una sanción, lo que no supone defender que estas conductas, cuando se practiquen abusivamente, no deban tener prevista una consecuencia legal que deberá ser la aplicación de una cláusula general, de una cláusula especial o de las reglas de calificación.

Y hemos dicho que en estos supuestos no hay vulneración directa de la norma tributaria para resaltar que tampoco es posible referirse a una eventual “violación indirecta”⁸⁴, más que en un sentido traslaticio. Calificar como *violación indirecta* la elusión de la conducta prohibida u obligada por la ley para conseguir un resultado equivalente, aplicando una norma que contempla una conducta distinta⁸⁵, no sólo se hace en un sentido claramente figurado, sino que es algo que sirve para explicar el fenómeno del fraude a la ley en el Derecho Civil. En el Derecho privado se puede perseguir un resultado “prohibido por el ordenamiento jurídico” o contrario a él, no a través de una vulneración directa de la norma sino al “amparo del texto de una norma” dictada “con distinta finalidad”⁸⁶. Pero en el Derecho Tributario lo único “prohibido” y, por tanto, lo único sancionable, es no ingresar el tributo cuando exista la obligación jurídica de hacerlo, nacida de la realización de un hecho imponible típico.

En suma, la elusión fiscal no consistente en simulación no supone una vulneración del orden jurídico que justifique la imposición de una sanción⁸⁷. Así, como señala CHOCLAN MONTALVO, estos casos deben resolverse aplicando la norma correspondiente al hecho imponible evitado indebidamente, “pero la evitación de este hecho, realizando un negocio anómalo, no significa que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito...”⁸⁸. La falta de antijuridicidad, por tanto, impediría la aplicación de san-

⁸⁴ Véase RODRÍGUEZ ADRADOS, A., *El fraude de ley*. Título Preliminar del Código Civil, academia Matritense del Notariado, Madrid, 1977, pags. 30 y ss. También, CAFFARENA LAPORTA, J., *Voz “Fraude de Ley”*, *op. cit.*, pag. 3159. Por su parte DIEZ-PICAZO, L. – GULLON BALLESTEROS, A., en *Sistema de Derecho Civil*, Vol I, octava edición, Tecnos, Madrid, 1993, pag. 199, habla de “vulneración de una norma imperativa o prohibitiva oblicuamente”.

⁸⁵ Identifica el fraude de ley con la llamada “violación indirecta”, ORTIZ CALZADILLA, R.S., “En torno al fraude de ley en materia tributaria”, *CT*, n° 39, 1981, pag. 127, para quien las normas se pueden violar de dos formas distintas. A través de la “contravención”, cuando el sujeto actúa en contradicción con el mandato contenido en la norma o “cuando el sujeto, sin adoptar formalmente una conducta contraria a la norma, trata de burlar o de frustrar su finalidad obteniendo por una vía indirecta un resultado contrario o distinto a lo ordenado”.

⁸⁶ MORA LORENTE, A., conecta la existencia de esta violación indirecta, con la necesidad de interpretar teleológicamente la norma presuntamente transgredida de modo indirecto; “La inaplicación administrativa del fraude en materia tributaria”, *Información Fiscal*, n° 45, 2001, pag. 111.

⁸⁷ Sobre la exclusión de las sanciones en las conductas en fraude de ley, FERREIRO LAPATZA, J.J., “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, *RTT*, n° 52, 2001, pag. 56.

⁸⁸ CHOCLAN MONTALVO, J.A., “Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *La Ley*, n° 5928, 8 de enero de 2004, pag. 3.

ciones penales en los casos de elusión tributaria, aunque se trata de un tema en el que la sentencia 120/2005 no entra. Además, si se admitiese que, a través de una cláusula general antielusoria se puede llegar a sancionar penalmente la conducta de elusión sin ocultación, tampoco se respetarían los imperativos de culpabilidad. Si en los supuestos de “abuso en la aplicación de la norma” no cabía detectar una “relación desfavorable entre la acción y el ordenamiento jurídico”, tampoco se podía hablar de un reproche personal frente al autor⁸⁹.

6. Conclusión

La sentencia 120/2005 es acertada en cuanto a su conclusión. Que no cabe sancionar en vía penal conductas que según el artículo 24 de la LGT de 1963 eran constitutivas de fraude de ley tributaria parece acertado. No lo es llegar a esta afirmación exclusivamente a partir de la hegemonía del “supraprincipio” de fraude de ley, al que se otorga aplicabilidad en todo el ordenamiento y al que se anuda una consecuencia, la aplicación de la norma defraudada sin sanción. No es correcto este planteamiento porque, al margen de lo discutible de una extensión del concepto de fraude de ley civil al ámbito tributario, esta forma de proceder supone una simple contraste de legalidad ordinaria: el TC se limita a contraponer el artículo 349 del Código Penal de 1973 (antecedente del vigente art. 305) con el art. 24 de la LGT de 1963 y 6,4 del Código Civil, para, partiendo de la identidad de categorías jurídicas, llegar a la conclusión de que no es posible aplicar sanciones penales en los casos de fraude a la ley tributaria porque ésta no es la consecuencia prevista en el ordenamiento para los casos de fraude a la ley.

Este razonamiento, además de ser impropio del máximo órgano constitucional, conlleva un evidente riesgo: el de vincular la prohibición de sanciones penales con las conductas que, en sentido estricto, puedan calificarse como de fraude de ley. Esto es, a las cláusulas generales antielusión que tomen como presupuesto una determinada anomalía negocial civil; el negocio en fraude de ley, y no a las demás cláusulas que hacen frente a la elusión sin simulación, y que tomen como presupuesto el abuso de derecho o el abuso de las formas jurídicas, o la falta de “motivos económicos válidos”. En el caso que aquí no interesa, podría llegar a argumentarse que, en la medida en que la sentencia 120/2005 del TC excluye las sanciones en los supuestos de fraude de ley, su doctrina no es aplicable a la nueva figura del “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, introducido por el art. 15 de la LGT de 2003.

⁸⁹ En este sentido, conviene recordar que la cláusula antielusiva contemplada en este artículo 15 de la nueva LGT supone “objetivar” su presupuesto en comparación con la situación anterior, en tanto que lo que se valora es la concurrencia de finalidades objetivas tendentes a lograr un ahorro fiscal y no intenciones elusorias. Se valora un “propósito mercantil” típico, lo que supone la irrelevancia del elemento intencional, dificultando, cuando no impidiendo, el reproche personal en que se resuelve la culpabilidad.

Buena parte de estos problemas se hubieran evitado si se hubiera hecho un contraste mucho más valiente del fenómeno de la elusión tributaria con el art. 25, I de la Constitución, que hace referencia a los principios de legalidad penal, tipicidad y *lex certa*. La sentencia se limita a manifestar que sancionar penalmente tomando como punto de referencia una cláusula como la del art. 24 de la LGT de 1963, supone un ejemplo de analogía prohibida por las más elementales exigencias de tipicidad penal. Ello es cierto, pero esta afirmación es insuficiente, porque podría llegar a pensarse, incluso, que bastaría para conjurar el riesgo de vulneración de tipicidad con prever una sanción específica para los supuestos de aplicación de una cláusula general. Por el contrario, lo correcto hubiera sido proclamar sin ambages la atipicidad sustancial de las conductas elusorias que no conlleven ocultación ni simulación. Y ello porque, al consistir la elusión en evitar el hecho imponible sin engaño ni ocultación, supone, no sólo que no se incurre en el tipo delictivo del delito contra la Hacienda Pública que exige “defraudación”, sino que no ha surgido la obligación de pago del tributo, cuya vulneración justificaría la antijuridicidad de la conducta. Afirmar que, en estos casos se produce una *vulneración indirecta* del ordenamiento puede resultar un buen recurso dialéctico, pero es incompatible con las exigencias de tipicidad penal, previstas en el art. 25, I de la Constitución.

Si la valoración del TC se hubiera elevado a este nivel y se hubiera alejado de los términos estrictos del recurso de amparo planteado, no habría ningún problema en proclamar que tampoco en los supuestos de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria” del art. 15 de la LGT de 2003 cabe la aplicación de sanciones penales. En cualquier caso, en las afirmaciones del Tribunal late la idea de que la evitación del hecho imponible mediante un negocio artificioso o impropio sin efectos jurídicos o económicos relevantes – que es el presupuesto del “conflicto” – no significa que el hecho realizado sea ilícito. Por lo que esta sentencia debe suponer, como recuerda CHOCLAN MONTALVO, que la jurisprudencia penal no puede seguir afirmando que comportamientos como los contemplados como presupuestos del “conflicto” permiten subsumir la conducta en el tipo de los Delitos contra la Hacienda Pública, “pues no puede el juez considerar hecho ilícito un comportamiento que de forma expresa no ha querido sancionar, ni siquiera administrativamente, el legislador tributario”⁹⁰. Y ello porque se estarían vulnerando las más elementales exigencias de proporcionalidad si se admitiese que se pueden castigar penalmente todos los supuestos derivados de la aplicación del fraude de ley cuando la liquidación efectuada aplicando este precepto superase la cuantía establecida para el delito fiscal y que, por el contrario, no se impondría ninguna clase de sanción administrativa cuando no se alcanzase tal cantidad.

En resumen, las circunstancias que determinan la aplicación del “abuso” o “conflicto”, “sólo expresan la anomalía del negocio y, en su caso, la evitación indebida de la reali-

⁹⁰ CHOCLAN MONTALVO, J.A.; “Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal”, op. cit., pag. 3.

zación del hecho imponible, del negocio normal o usual, pero no que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito y, mucho menos, punible"⁹¹. Creemos que estas afirmaciones nos eximen de mayores aclaraciones al respecto, en relación con la improcedencia de sancionar penalmente tanto el fraude de ley de la LGT de 1963, como lo que la Ley 58/2003 llama "conflicto en la aplicación de la norma tributaria". ■

⁹¹ CHOCLAN MONTALVO, J.A.; "Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal", op. cit., pag. 3.

