

LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL 120/2005, DE 10 DE
MAYO. FRAUDE DE LEY Y DELITO FISCAL

César García Novoa
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela.
Abogado.

I. Introducción.....	1
II. Vulneración del derecho a la legalidad penal.....	3
III. Vulneración del contenido del tipo infractor de los delitos contra la Hacienda Pública.....	4
III.1. La existencia, en el fraude de ley, de una solución propia en el Derecho Penal.....	9
III.2. Exclusión de las técnicas de integración analógica en el plano penal.....	12
III.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.....	16
IV. Conclusión.....	21

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.

Sin pretensiones de ser exhaustivos, lo que se suele denominar elusión fiscal, consistiría, en palabras de FONROUGE, en “aquél proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”¹; 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

¹.- GIULIANI FONROUGE, C.M., *Derecho Financiero*, Vol. II, 5ª ed., Depalma, Buenos Aires, 1993, pag. 681.

reduccionismo excesivo, podríamos afirmar que la evasión supone una violación de la norma tributaria como consecuencia del impago del tributo, 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”.

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 2003. 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 nominal², una nota ha caracterizado la tramitación parlamentaria de esta nueva categoría: la polémica en torno a su posible sancionabilidad. Finalmente, la redacción definitiva del precepto ha excluido la imposición de sanciones en los supuestos de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

En esta tesitura, la sentencia 120/2005, de 10 de mayo va a servir de contrapunto a una reciente tendencia jurisprudencial, expresada por las sentencias de la AP de Barcelona, de 18 de marzo de 1999 en *obiter dicta*³ y 31 de julio de 2000, como ratio decidendi, que admitía sanciones en los supuestos de “fraude de ley” del art. 24 de la LGT de 1963. Jurisprudencia avalada por algunos pronunciamientos del TS, como los más recientes de 22 y 30 de abril de 2003 (RJ 1415 y 3085).

La sentencia objeto de nuestro interés 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, que revocaba una sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal núm.14 de esa misma ciudad, con

².-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, nº 66, 2003, pag. 80. También, CASCAREJO SANCHEZ, M.A., “Negocios anómalos y procedimientos tributarios” (I), *Revista de Contabilidad y Tributación*, Ed. Estudios Financieros, nº 245.

³.- *Quincena Fiscal*, nº 10, 1999.

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.

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. Será la vulneración de este último precepto constitucional el que lleve al TC a afirmar que no cabe delito fiscal en supuestos de fraude a la ley tributaria del art. 24 de la LGT de 1963⁴. Nuestra atención se centrará exclusivamente en este aspecto, soslayando la apreciación que hace el TC de vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva como consecuencia de una violación del principio acusatorio.

II. Vulneración 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. Se trata de una garantía invocable, además, en vía de recurso

⁴.- 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.

de amparo, por tanto, de un derecho fundamental que es una manifestación de los derechos de legalidad y tipicidad. 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. 25,1 de la Constitución, que contempla una concreción de la tipicidad sancionadora.

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

III. 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 anterioridad. 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). 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”. 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.

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”. A pesar de ello, existe una 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 2004\91) 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 desplazamiento 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”⁵.

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 reprobable 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”. 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”⁶.

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

⁵.- 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.

⁶.-PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 93.

hay, en términos generales, un perjuicio económico para la Hacienda Pública. Pero el “detrimento económico” no es fruto del impago de una obligación que haya surgido por haber sido realizado el hecho imponible de un tributo.

Por el contrario, las 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”⁷. Pero ni toda lesión de los intereses de la Hacienda Pública debe enfrentarse con la represión a través del mecanismo sancionador 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. 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 la función tributaria en abstracto, sino cada concreto crédito tributario.

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.

Si bien se puede decir que las conductas abusivas y en fraude de ley no son queridas por el ordenamiento, 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. Pero es que, además, 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

⁷ .-FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, 19ª ed., Madrid, 1997, pag. 136.

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 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”⁸. Se trata, como dicen LOPEZ LOPEZ- BAEZ MORENO, de admitir que la conducta realizada en fraude a la ley es subsumible en el presupuesto normativo de la norma defraudada porque encaja en el sentido posible de sus palabras⁹, lo que vendría a coincidir con lo que algunos autores llaman realización indirecta del hecho imponible¹⁰.

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

⁸ .-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.

⁹ .- LOPEZ LOPEZ, H.-BAEZ MORENO, A., “Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales”, *Revista de Contabilidad y Tributación, Ed. Estudios Financieros*, nº pag. 130.

¹⁰ .- 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”, *Revista de Contabilidad y Tributación, CEF*, nº 182, 1998, pag. 39.

conductas contrarias a principios de mandato y no a reglas de mandato, como veremos al referirnos a las exigencias de antijuridicidad¹¹.

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 verdaderos¹².

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

¹¹ .-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*, Ed. Trotta, Madrid, 2000, pag. 27.

¹² .- 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”, nº 51, febrero, 2004, pags. 132 y 133.

la aplicación de la norma defraudada. Y no se puede conceptualizar 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 mismo. A esta segunda cuestión nos vamos a referir a continuación.

III.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 sancionadoras¹³.

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”.

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). 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

¹³ .-Véase al respecto la opinión de PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, pag. 89.

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. En el caso del fraude a la ley tributaria, no se podrán aplicar sanciones porque lo que procede es aplicar la norma defraudada.)¹⁴.

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 jurídicos. 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 que es una figura diferente. 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”.

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 6º). Conviene recordar, con relación al objeto de esta sentencia, que resultaba incluso discutible que

¹⁴ .-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*, nº 17, 1995, pag. 10.

se tratase de un genuino supuesto de fraude 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 antielusión¹⁵, 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

¹⁵ .-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)”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, Ed. Estudios Financieros, nº 257-258, agosto-septiembre 2004, pag. 53.

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 del art. 25,1 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. 25,1 de la Constitución, y a lo que vamos a referirnos a continuación.

III.2. Exclusión de las técnicas de integración analógica en el plano penal.

La jurisprudencia del TC suele emplear el art. 25,1 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 doctrina¹⁶, 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.

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.

Pero 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.

¹⁶ .-Véanse, entre otros, APARICIO 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.

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 analógica¹⁷. Era lo que 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 FALCON Y TELLA, este art. 24 de la LGT estaría permitiendo, por excepción, la aplicación analógica del tributo¹⁸. 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 analógica, lo cual es también discutible¹⁹. 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)²⁰ y que se tipificase formalmente como delito la realización de conductas en fraude de ley tributaria o abuso de las formas jurídicas.

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 indeterminados²¹. Se trata de

¹⁷.-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.

¹⁸.- 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 FALCON Y 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

¹⁹.-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,

²⁰.-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., pags. 7 y 10.

²¹.- 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

normas *in fattiespecie aperta*²², 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. 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 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 tipicidad²³. 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 ocurría 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 inconcretos²⁴.

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

que su inclusión legal no afecte por si 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.

²² .- PISTONE, P., *Abuso del Diritto ed elusione fiscale*, Cedam, Padova, 1995. pag. 21.

²³ .- Como sería propio de una “imposición correctiva” – *Korrektur Besteuerung* –, que es lo que contempla el mecanismo previsto en el parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana; KIRCHHOF, P., “Steuerumgehung und Auslegungsmethoden”, *Steuer und Wirtschaft*, nº 60, 1983, págs. 178 a 180.

²⁴ .-LOPEZ TELLO, J., “La cláusula antiabuso del Anteproyecto de nueva Ley General Tributaria”, *Actualidad Jurídica Uría & Menéndez*, nº 5, 2003, pag. 54.

penal contemplado en el art. 349 del Código penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 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”²⁵.

III.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, 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 sentencia 120/2005, objeto de nuestro interés, en su FJ 3, “ de ello deduce, como consecuencia inmediata, que no siendo

²⁵ .-ATIENZA, M.- RUIZ MANERO, J., *Illicitos atípicos*, op. cit., pag. 26.

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 excluirían “a los solos efectos” de la declaración de fraude, introducida mediante una enmienda en el Senado en la tramitación de la Ley 25/1995, 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 sanciones²⁶. Lo que lleva a autores como LOPEZ LOPEZ – MORENO BAEZ, a concluir “...que un precepto se limite a establecer, expresamente, la improcedencia de sanciones administrativas, nada indica respecto a la conducta que debería haber realizado el sujeto”²⁷. 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

²⁶ .- Por ejemplo, FALCON Y 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; “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I), *op. cit.*, pag. 13.

²⁷ .- 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.

este sector de la doctrina, “un juicio subjetivo de política legislativa”²⁸, o, como dicen RUIZ ALMENDRAL-SEITZ, una cuestión de pura “oportunidad política”²⁹.

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 una decisión surgida de la libertad de configuración del legislador. Se trata, por el contrario, de 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. 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 relaciona con la proporcionalidad de la injerencia punitiva que tendría, al menos, dos manifestaciones: la idoneidad de la sanción y la intervención mínima³⁰. 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”³¹. Y, por tanto, no puede preverse delito fiscal allí donde la ley fiscal no prevé sanciones administrativas.

Pero no son solamente exigencias del principio de intervención mínima 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

²⁸ .- 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.

²⁹ .- 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.

³⁰ .-ZORNOZA PEREZ, J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias* (los principios constitucionales del Derecho Sancionador), Civitas, Madrid, 1992, pags. 233 a 235.

³¹ .-CHOCLAN MONTALVO, “Incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el Delito Fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo”, *La Ley*, nº 5928, 8 de enero de 2004, pag. 2.

que, de modo constatable, se opongan a las previsiones del ordenamiento jurídico³². 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 obligados. Pero, aunque parezca una obviedad, el cumplimiento sólo es predicable cuando exista obligación de 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”. 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 contribuyente³³.

Frente a ello, se suele afirmar que existe un 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

³² .- SANCHEZ AYUSO, I., *Circunstancias eximentes y modificativas de responsabilidad por infracciones tributarias*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pag. 258.

³³ .- FALCON Y TELLA, R., “El fraude a la Ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción” (I), *op. cit.*, pag. 12.

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 “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 precepto³⁴, 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 sustantivo³⁵. 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.

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”³⁶, más que en un sentido traslaticio. Calificar como violación indirecta la elusión de la conducta prohibida u

³⁴ .- 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.

³⁵ .- PALAO TABOADA, C., “La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria”, op. cit., pag. 80.

³⁶ .- 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”.

obligada por la ley para conseguir un resultado equivalente, aplicando una norma que contempla una conducta distinta³⁷, 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”³⁸. 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 sanción³⁹. La falta de antijuridicidad, por tanto, impediría la aplicación de sanciones penales en los casos de elusión tributaria, aunque la sentencia 120/2005 no lo diga así expresamente.

IV. 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.

Se incurre además 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

³⁷ .-Identifica el fraude de ley con la llamada “violación indirecta”, ORTIZ CALZADILLA, R.S., “En torno al fraude de ley en materia tributaria”, *CT*, nº 39, 1981, pag. 127.

³⁸ .- 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*, nº 45, 2001, pag. 111.

³⁹ .-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*, nº 52, 2001, pag. 56.

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.

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. 25,1 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 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. 25,1 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.