

TRIBUTACIÓN	IMPOSIBILIDAD DE SANCIONAR PENALMENTE LAS CONDUCTAS REALIZADAS EN FRAUDE DE LEY	Núm. 72/2005
--------------------	--	-------------------------



CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Inspectora de Hacienda del Estado, excedente

(Comentario a la STC 120/2005, de 10 de mayo, rec. de amparo núm. 5388/2002) *

La sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 120/2005, de 10 de mayo, se pronuncia sobre aspectos que, para muchos de nosotros era necesario cerrar de manera definitiva, definitiva y acertada, claro está. ¿Lo consigue esta sentencia? En nuestro criterio, lo consigue en gran medida, el resultado de la misma es correcto, pero cierra en falso algunas cuestiones o, dicho de otra manera, el fallo es correcto, pero la argumentación seguida por el Tribunal para llegar al mismo, no es la que, en nuestra modesta opinión, resulta más adecuada.

Estamos ante una sentencia polémica por varias razones: la principal de ellas y a la que se destinan estas líneas es que la misma se pronuncia sobre la no sancionabilidad del fraude de ley (los hechos son anteriores a la vigente Ley 58/2004), y la segunda es que la actual sentencia se dicta por el TC en amparo contra una sentencia de la Audiencia Provincial (AP) de Barcelona (Sección Quinta), de 19 de julio de 2002, en la que dicho Tribunal, después de rechazar la calificación empleada por la Administración de los hechos enjuiciados –y que fue la de simulación–, considera que, partiendo de la negación de que ésta concurre, lo que existe es un fraude de ley, y todos somos conscientes de lo complejo que es deslindar en ocasiones tales figuras. Asimismo, se discute una tercera cuestión, que sería de índole procesal al negarse por el Tribunal la ampliación de la demanda de amparo presentada por el enjuiciado. Se trataba de la solicitud de inclusión respecto de las alegaciones ya presentadas por el contribuyente de un nuevo párrafo respecto del que el recurrente alegaba que por error en la transcripción de la versión presentada ante el TC, no había sido incluido, pero sí formaba parte –conceptualmente– de las alegaciones. En este tercer punto el Tribunal descarta la postura del demandante y falla sin considerar tal párrafo, amparándose en que el carácter preclusivo de la demanda impide admitir un motivo extemporáneamente introducido (aunque lo fue por escrito presentado con anterioridad a la formulación de las alegaciones por las partes).

No pretendemos entrar sobre las dos últimas cuestiones. Únicamente, señalar respecto de la posibilidad de recalificar como fraude de ley una conducta que la Administración había calificado como simulación, que esta circunstancia pudiera comportar una cierta situación de indefensión para

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF. Núm. 268 (julio 2005) o en *Normacef Fiscal* (NFJ019865).

el contribuyente que durante varias instancias, administrativas y judiciales, ha volcado toda su fuerza argumental en una línea y ve cómo, en el último tramo, se cambia el objeto clave de la discusión. ¿Es cierto, como el Abogado del Estado argumenta que lo que se ha discutido en todo caso es la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por defraudación dirigida a la elusión de un tributo? No podemos compartir tal afirmación. Es más, cuando mantiene que «ninguna indefensión constitucionalmente relevante cabría derivar de la calificación dogmática de la estructura negocial defraudatoria atribuida al demandante de amparo como simulación o fraude de ley», creemos que incurre en una cierta ligereza conceptual porque los requisitos y elementos de cada una de estas figuras son diferentes, y las consecuencias también. No es lo mismo defenderse de que las actuaciones llevadas a cabo se han producido sin ningún tipo de ocultación bajo otras formas (simulación), que defenderse de que no existe una norma de cobertura y otra defraudada. No es lo mismo cómo se defiende la ausencia de elemento subjetivo en la ocultación que cómo se hace cuando se trata de un fraude de ley, en donde en pura lógica no habría ni que defenderse de éste.

Es cierto que el propio contribuyente había alegado que su conducta no era constitutiva de simulación y sí de fraude de ley, pero parece más respetuoso con la defensa del contribuyente que si tal cambio se produce en el órgano jurisdiccional, se otorgue la posibilidad de defensa al contribuyente.

I. ESTRUCTURA DE LA SENTENCIA

El esquema de la sentencia podría ser el siguiente por lo que a las cuestiones no procesales se refiere (no se trata de hacer un esquema de las distintas cuestiones que consideramos relevantes ni el orden de importancia de las mismas, sino de apreciar cómo todas se han ido planteando y defendiendo por las distintas partes, lo cual dada la densidad de la sentencia nos parece útil):

Antecedentes.

1. Alegaciones del demandante:

- a) Se ha producido un cambio en la calificación de los hechos en sede de la AP de Barcelona, que pasan de ser considerados simulación a ser calificados como fraude de ley ¹.

Mantiene el demandante que la Audiencia, después de negar que exista un negocio simulado, fundamenta justamente la existencia del fraude de ley en la ocultación maliciosa de la auténtica base imponible, cuando tal ocultación no ha existido.

¹ La operación era la venta de las acciones de una sociedad transparente que había obtenido una ganancia importante en una determinada operación a un tercero, que es quien realmente va a asumir la obligación de pago de dicha deuda, lo cual no le perjudica puesto que el mismo tenía pérdidas que podía hacer compensables con la deuda tributaria existente en la sociedad transparente adquirida.

b) Que se ha vulnerado el principio de legalidad penal.

Considera el demandante que se ha producido tal vulneración por haber estimado el órgano jurisdiccional de apelación que la utilización por el demandante de amparo de un fraude de ley era subsumible en el tipo penal de delito contra la Hacienda Pública. La razón aducida es que el fraude de ley no tiene cobertura, no está contemplado en el Código Penal (CP), y que ha sido unánimemente rechazado por la doctrina como constitutivo de delito.

c) Que la sancionabilidad del fraude de ley es contraria a la voluntad del legislador tributario y habrá que entender que también contraria al principio de legalidad por ese mismo motivo.

d) Vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión por el cambio de acusación de simulación a fraude de ley.

2. Postura del Ministerio Fiscal:

a) Respeto del principio de legalidad penal. Si bien reconocía el Ministerio Fiscal que la atipicidad en el orden administrativo de los comportamientos en fraude de ley no era una *«cuestión baladí»*, concluía que dado el canon establecido por el propio TC para el control de la interpretación judicial de los tipos penales la subsunción de los hechos en el tipo de delito fue totalmente correcta ya que *«la literalidad de la descripción típica no se oponía al encaje en sus márgenes de dicha conducta»*.

b) Independencia de los ámbitos administrativo y penal en cuanto a la sancionabilidad de conductas. Considera el Ministerio Fiscal que los tipos de fraude de ley y delito pueden coincidir sin problemas y que *«la única diferencia entre ambas (figuras) residía en la ausencia de sanción en el primer caso frente a la imposición de una pena en el segundo»*.

c) Si bien existe una postura *«ligeramente mayoritaria»* a favor de la atipicidad penal del fraude de ley, no puede afirmarse con absoluta rotundidad que la interpretación contraria suponga una postura absolutamente extravagante, ni que, en consecuencia fuera imprevisible.

d) Que la sustitución del fraude de ley por la figura del *«conflicto en la aplicación de la norma tributaria»* [art. 15 de la Ley 58/2004, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)] pone de manifiesto el deseo del legislador de dejar al margen de la sanción administrativa tan sólo aquellas conductas en las que el obligado tributario pueda *«cuestionar legítimamente frente a la Administración tributaria el nacimiento o no del hecho imponible»*.

3. Postura del Abogado del Estado:

a) No se produce infracción alguna del principio de legalidad sancionadora, ya que, dado que todas las operaciones realizadas por el demandante estaban dirigidas a crear un mecanismo de elusión del pago de impuestos, el hecho de que la calificación del mecanismo comercial no haya sido exacta no plantea problema pues puede incardinarse en la calificación

correcta, la de fraude de ley sin que de ello se derive la consecuencia de que no pueda imponerse sanción penal, ya que el hecho de que dicho fraude de ley no estuviera sancionado en vía administrativa no «representa obstáculo alguno», aunque obviamente reconoce la existencia de interpretaciones en contra.

- b) No se produce vulneración alguna del principio acusatorio por la recalificación de la estructura negocial como fraude de ley en lugar de mantener la calificación inicial como simulación. Y ello porque en todo momento las acusaciones habrían tenido el mismo fundamento: la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por defraudación dirigida a la elusión de un tributo.

Fundamentos jurídicos.

El Tribunal aprecia en la sentencia que anula, tanto vulneración del derecho a la legalidad penal, como infracción del principio acusatorio, y con ello del derecho del actor a la tutela judicial efectiva. El primer aspecto afecta a la consideración como sancionable de la figura del fraude de ley, desarrollándose en los Fundamentos de Derecho Tercero a Sexto, y el segundo a la forma de operarse en sede de la AP el cambio de calificación pasando de simulación a fraude de ley, ocupando los Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo.

Sancionabilidad del fraude de ley (Fundamentos de Derecho Tercero a Sexto).

El Tribunal considera que el hecho de que la figura de fraude de ley no esté sancionada en vía administrativa (art. 24 de la entonces vigente LGT) no impide su consideración como ilícito penal. Hay que anticipar ya que esta afirmación es la que hace que no compartamos el razonamiento global de la sentencia. Según el TC, el hecho de que una norma tributaria (o entendemos que administrativa en general) no incorpore la sancionabilidad de una determinada conducta no impide que los órganos jurisdiccionales impongan sanciones de índole penal por esa misma conducta.

Ahora bien, una vez concluido que «no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal» lo que el Tribunal trata es si el fraude de ley, conceptualmente, excluye *per se* la concurrencia de elementos típicos integrantes del delito contra la Hacienda Pública. Y concluye a este respecto que sí, que básicamente está ausente del fraude de ley la ocultación en la medida en que quien realiza una conducta en fraude de ley ni oculta las actuaciones o negocios llevados a cabo, ni los «finge» puesto que los mismos realmente acontecen. Para llegar a tal conclusión, estructura su razonamiento en las siguientes afirmaciones, todas ellas de gran calado desde nuestro punto de vista:

- «El concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el artículo 6.º 4 del Código Civil (CC).»

- *«El concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación y engaño que le son característicos.»*
- *«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 aplicar la aplicación de otro menos favorable (norma principal).»*
- *«Necesariamente debemos (debemos) plantearnos la cuestión de si dicha noción (el fraude de ley) resulta o no compatible con tal derecho (derecho a la legalidad penal).» Y concluye, tras el desarrollo de este planteamiento, que «la utilización de la figura del fraude de ley –tributario 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 artículo 25.1 Constitución Española.»*
- *Afirma «la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de ley.»*
- *«La (...) merma de ingresos a la Hacienda Pública (...) no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito.»*
- *«La configuración del fraude de ley como conducta punible a título de delito fiscal sería también lesiva del indicado derecho (derecho a la legalidad penal) por aplicación de canon de examen utilizado por este Tribunal cuando se aducen vulneraciones del mismo por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en la normas penales preexistentes.»*

Vulneración del principio acusatorio (Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo).

Aunque no es éste el aspecto sobre el que versa este artículo, hay que destacar la rotundidad del TC al señalar que la doctrina elaborada por el mismo (STC 35/2004, de 5 de marzo) ha aclarado que entre las exigencias derivadas del principio acusatorio se encuentra la de que nadie puede ser condenado por cosa distinta de la que se le ha acusado, y de la que, por lo tanto, haya podido defenderse, precisando que por «cosa» no puede entenderse sólo la idea de conductas, hechos o acontecimientos, sino también la «perspectiva jurídica» de la calificación de dichos hechos. Es exigible que el imputado *«tenga posibilidad de rechazar la acusación que contra él ha sido formulada tras la celebración del necesario debate contradictorio»*.

II. OPINIÓN SOBRE LA SENTENCIA

En nuestra opinión, la STC 120/2005, como decíamos, acierta plenamente en su fallo y, dados los antecedentes jurisprudenciales existentes [Sentencias del Tribunal Supremo (SSTS) de 15 de julio de 2002 (NFJ012842), 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400) y 19 de mayo de 2005, posterior ésta

a la del TC que ahora comentamos], resulta especialmente satisfactorio el pronunciamiento en ella contenido ². Estamos de acuerdo con que el fraude de ley configurado en la LGT vigente en el momento de producirse los hechos no era sancionable.

Ahora bien, desde un análisis cuidadoso, consideramos que la sentencia utiliza un concepto doble del principio de legalidad un tanto «peligroso». Con independencia del desarrollo que luego se hará de tal principio, el Tribunal realiza una doble afirmación: efectivamente el fraude de ley no está sancionado administrativamente, pero la falta de su configuración como ilícito administrativo no impide su consideración como ilícito penal. Pero posteriormente y a nuestro entender desde un punto de vista sustantivo y genérico, y no sólo referido al caso que nos ocupa, mantiene, con apoyo en su propia jurisprudencia anterior, que en el fraude de ley no hay **por concepto** engaño ni ocultación maliciosa de ninguna clase, por lo que concluye que no procede la imposición de sanciones penales.

Con independencia de que entre dichas afirmaciones puede apreciarse una cierta identidad, también lo es que a nuestro entender son contradictorias, porque si respecto de una concreta institución jurídica no es posible apreciar dolo desde un planteamiento conceptual, o sea nunca y bajo ningún supuesto, entonces la exclusión es automática y trae causa de la exclusión de responsabilidad administrativa.

Cuando el legislador –y no creamos que pueda hablarse de un legislador «penal» frente a un legislador «tributario»– ha dispuesto en un texto legal que el fraude de ley (no ya el genérico del CC, sino en concreto el fraude de ley tributario definido en la normativa *ad hoc*) no es sancionable, hay que imaginar que, puesto que los elementos de tipicidad de la conducta y antijuricidad del comportamiento realizado en fraude de ley coinciden con los de las defraudaciones tributarias sancionables ³, la ausencia de sanción penal no puede estar sino justificada por la ausencia del elemento subjetivo.

No olvidemos que en el fondo, el «autor» de un fraude de ley lo que hace es acudir a una interpretación literal de la normativa, permaneciendo «sordo» a ese sentido o espíritu que sobre la misma planea y que hubiera comportado una aplicación distinta del conjunto del ordenamiento (norma eludida y norma de cobertura).

² Así José Antonio CHOCLÁN MONTALVO al pronunciarse sobre la situación previa a esta sentencia en su artículo «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho Penal» (*La Ley* Núm. 6296 de 15 de julio de 2005) destaca que «No es lo mismo eludir el pago de un tributo que hacerlo mediante una defraudación. Esta idea aparentemente sencilla se ha ignorado repetidamente en la doctrina jurisprudencial sobre el delito fiscal. Se han relajado tanto las exigencias típicas del delito fiscal que aquella diferenciación se ha diluido hasta el punto de instalarse la doctrina de que para subsumir una acción en el tipo del delito fiscal bastaba con comprobar (a) el impago de un impuesto; (b) que la cuantía impagada excediera del límite de punibilidad».

³ Para su análisis nos remitimos a monografías al respecto como la excelente de Tulio ROSEMBUI: *El fraude de ley y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Marcial Pons, Madrid, 1994. Al también excelente trabajo de José Ignacio RUIZ-TOLEDANO: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, Madrid, 1998. Y desde luego a las abundantes y extraordinarias aportaciones de Carlos PALAO TABOADA a lo largo de sus numerosos artículos publicados sobre la materia («La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 248, de noviembre de 2003; «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la Ley Tributaria», *Crónica Tributaria*, núm. 98 abril/junio 2001; «¿Existe el fraude a la ley tributaria?» *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 182, de mayo de 1998 y otros muchos).

El legislador –nuevamente sin características o «apodos»– ha considerado que quien aplica la letra de la ley y no oculta ninguna de las actuaciones realizadas, no fingiendo además actuación alguna, sino que las mismas efectivamente acontecen exactamente de la misma manera que se declaran, no debe ser sancionado, ¿por qué esa afirmación sólo tiene sentido si el importe dejado de ingresar está por debajo de determinada cifra? ¿por qué el desvalor de una misma conducta depende del importe? Y ello resulta aún más extraño si tenemos en cuenta que tal diferenciación se produce a favor de la aplicabilidad del régimen sancionador más «extremo» y que está rodeado de un número mayor de garantías tanto procesales como sustantivas, y por lo que a este caso se refiere, debería estar investido de un mayor arraigo en cuanto al principio de legalidad, en este caso de legalidad penal.

Pues bien, si el legislador ha analizado que las conductas que se integren dentro del concepto de fraude de ley no deben ser objeto de sanción penal, creemos que no procede ya otro análisis del elemento subjetivo de la conducta, como puede parecer que hace el TC, sino que a diferencia de su afirmación de que la falta de consideración del fraude de ley no impide su configuración como ilícito penal, creemos que sí que lo impide y que el contribuyente debe conocer las consecuencias de sus actos, cualquiera que sea el importe defraudado.

Y esta última afirmación nos permite utilizar a nuestro favor el contenido del Fundamento de Derecho Sexto de esta sentencia, cuando nos conduce a la idea de «previsibilidad» de la reacción del ordenamiento jurídico ante la conducta realizada. ¿Cómo puede defenderse que es previsible para un contribuyente que la realización de una conducta que no está sancionada administrativamente lo esté penalmente?

El razonamiento del TC contiene un concepto equívoco del principio de legalidad penal, fundamentando la no sancionabilidad penal de las conductas en fraude de ley en la ausencia de toda clase de engaño u ocultación maliciosa. O lo que es lo mismo, aprecia el tipo penal, pero no aprecia culpabilidad en dichas conductas. No compartimos tal análisis: no hace falta exculpar penalmente por ausencia de dolo o culpa. Sino que esa ausencia es consustancial al fraude de ley, y a la actual figura del abuso en la aplicación de la norma.

Si bien compartimos la conclusión de la sentencia: no procede la sanción de los comportamientos en fraude de ley, no ocurre lo mismo respecto del discurso a través del cual el Tribunal llega a tal conclusión. A nuestro entender, y como venimos exponiendo, la falta de sancionabilidad administrativa de unos hechos impide de manera absoluta en virtud del principio de legalidad penal, la apreciación de responsabilidad penal. Creemos que el propio Tribunal tenía una base clara para esa afirmación en su sentencia 75/1984, de 27 de junio, que él mismo cita y en concreto en el siguiente

párrafo: «Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne per se los requisitos típicos indispensables para ello constituye una analogiam in malam partem prohibida por el artículo 25.1 Constitución Española».

Se puede considerar que lo importante es la afirmación de que el fraude de ley no es penalmente sancionable, pero creemos que la vía abierta que deja la sentencia a que existan conductas cuya falta de sancionabilidad administrativa no sea inmediatamente aplicable respecto del ámbito penal resulta preocupante y da pie a una inseguridad de cara al futuro, ya que la figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria regulada en el artículo 15 de la vigente LGT queda expuesta al análisis de futuras sentencias, abriéndose un riesgo que, a nuestro entender habría debido quedar cerrado debidamente ya en esta sentencia.

Para ello no hubiera hecho falta que se pronunciase expresamente sobre esta figura que en nada afecta a los hechos enjuiciados, sino simplemente que hubiera considerado que la ausencia de sancionabilidad de un comportamiento es un pronunciamiento de carácter absoluto, y que una vez apreciado en nada obstaculiza su afirmación la índole administrativa o penal de la sanción.

Es cierto que la mayoría de los razonamientos contenidos en la sentencia sobre la ausencia de engaño u ocultación en la conducta del autor de un fraude de ley es predicable respecto de la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma, pero no lo es menos que todavía estamos ante un conocimiento inicial de esta figura en la práctica administrativa y en la doctrina y jurisprudencia, por lo que las consecuencias de la brecha abierta que deja esta sentencia son imprevisibles ⁴.

Y en esta línea el propio Tribunal abona la futura controversia al señalar que la falta de configuración del ilícito administrativo al ámbito penal es también predicable respecto de la nueva figura de la controversia en la aplicación de la norma.

Aunque en este tema hay que agradecer al Abogado del Estado que en un razonamiento que él utiliza para justificar la sancionabilidad del fraude de ley, entra a pronunciarse sobre que ello resulta especialmente claro tras la comparativa con el actual artículo 15 de la vigente LGT. Así,

⁴ No podemos evitar la similitud con otro pronunciamiento jurisprudencial, esta vez de la Audiencia Nacional [sentencia de 5 de marzo de 1998 (NFJ006156)] que «pecó» del mismo –llamémoslo– exceso de anticipación, al pronunciarse sobre una figura que no era la que se estaba enjuiciando, pero respecto de la que la Audiencia, *obiter dicta*, se pronunció. En aquel caso, ni siquiera se había aprobado la Ley reguladora de esa figura [«Por último procede indicar que en el Proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, aprobado por el Congreso de los Diputados con fecha 13 de noviembre de 1997 (...) previó en su artículo 31 la caducidad del expediente por transcurso del plazo fijado para las actuaciones inspectoras, (...)]. Poco después y ya con la norma anunciada en vigor la Audiencia tuvo que desdecirse de aquella sentencia.

mantiene que la sancionabilidad del fraude de ley se demuestra porque el legislador al regular la nueva figura del conflicto en la aplicación de la norma no ha empleado la expresión «*con el propósito probado de eludir un impuesto*», de donde el Abogado del Estado concluye que «*parecería evidente el deseo del legislador tributario de reservar la falta de sanción administrativa sólo para aquellos supuestos en los que la conducta del obligado tributario está encaminada a cuestionar o discutir legítimamente frente a la Administración tributaria el nacimiento o no del hecho imponible*». O lo que es lo mismo, la figura del conflicto no va a ser sancionable en ningún ámbito, ni penal ni administrativo.

III. PRINCIPIO DE LEGALIDAD PENAL

Podemos definir el principio de legalidad como la necesidad de que todo comportamiento penalmente sancionado aparezca suficientemente definido en el ordenamiento de manera que la realización del mismo tenga «anudadas» unas consecuencias ciertas y claras para quien en él incurre.

Con este principio se trata tanto de evitar la arbitrariedad del órgano llamado a enjuiciar la conducta del contribuyente, como de que éste pueda conocer y «medir» en cada circunstancia y momento las consecuencias de su actuación ⁵.

En esta materia que nos ocupa hay –permítaseme la simplificación– «dos indeterminaciones». Por una parte, al hablar de fraude de ley estamos hablando de conductas que, si bien de manera más o menos concreta (o abstracta, según quien lo considere), pueden resultar contrarias al sentir y al querer del conjunto del ordenamiento, no son contrarias a una norma concreta ya que no vulneran ni contravienen ninguna directamente. Quien no declara la venta de un inmueble incurre en un comportamiento definido como infractor, quien no repercute al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) al prestar sus servicios profesionales (sujetos a dicho impuesto), igualmente incurre en una infracción. Pero a diferencia de esos supuestos, quien no realiza el hecho imponible en sí mismo, sino que de la confluencia de varias conductas todas ellas lícitas en sí mismas, llega a una situación a la que de haber llegado por otra vía hubiera tenido que satisfacer impuestos, no está desarrollando ninguna conducta contraria *per se* a la normativa vigente, pero sí al sentido de ésta. Por supuesto, a esta simplificación excesiva habrá que añadir matices después.

La segunda indeterminación es que el tipo penal del delito fiscal es una norma en blanco, situación esta que si bien es mantenida y aceptada no deja de dar en ocasiones lugar a debates como el que ahora nos ocupa.

⁵ Es en el fondo la idea de «previsibilidad» de la respuesta sancionadora mantenida por el propio Tribunal en su Fundamento de Derecho Sexto.

A) Ámbitos de indefinición.

La indefinición de la figura del fraude de ley.

No olvidemos que estamos ante un problema respecto del que los ordenamientos han reaccionado de diversas formas todas las cuales gozan a nuestro entender de una característica común: su imperfección, no siendo ésta una crítica en sentido estricto, sino la constatación de que no es fácil cerrar el ámbito de las conductas no queridas por el legislador.

La indefinición trae causa de la oposición entre elusión y evasión fiscal. Así, mientras la evasión comporta la vulneración directa de la norma imperativa (o en los sencillos ejemplos anteriores, la ocultación de una venta o la no repercusión de IVA), la elusión permite el ahorro fiscal, pero a través de una conducta consistente en «impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal»⁶, o como hemos venido manejando a lo largo de estas líneas, lo que se impide es el nacimiento del hecho imponible. No es que se oculte, no es que se finja, es, sencillamente, que, amparándose en el aspecto formal de las normas, no se produce el hecho imponible.

En definitiva, dado que subsumir en una definición «perfecta» del hecho imponible todos los supuestos que producen un resultado similar a la realización del mismo deviene imposible (es algo así como la famosa expresión de «poner puertas al campo...»), los ordenamientos reaccionan con dos mecanismos: cláusulas especiales y cláusulas generales. Por las primeras entenderemos aquellas que se contienen de manera expresa en la norma ya sea en forma de presunciones o ficciones y a las que se equipara con la realización del hecho imponible. Es el caso de las cuentas en participación, que habrán de tributar por Operaciones Societarias como si de una sociedad se tratase, cuando no lo son, o de los precios de mercado como presunción de valoración de determinadas operaciones, por ejemplo las vinculadas, etc.

Las cláusulas generales son, en palabras de César GARCÍA NOVOA⁷ «estructuras normativas cuyo supuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas, que, en suma consistirán en la asignación a la Administración de unas potestades consistentes en desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusorio, para aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir». Bajo esta definición estarían los supuestos de simulaciones, negocios indirectos (para quienes consideren aplicable y existente esta categoría en el ámbito tributario), el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de las normas tributarias.

Es evidente que a las cláusulas especiales les ocurre como a las normas que definen el hecho imponible, es decir, que no pueden abarcar todos los casos de conductas elusorias, por lo que, al margen de las mismas, los sistemas jurídicos han de optar por un sistema de cobertura del resto de fenó-

⁶ *Diritto Tributario*, A. HENSEL. Giuffrè Editore, 1956.

⁷ «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de la Ley General Tributaria». *Quincena Fiscal*, Aranzadi. Núm. 8/2003.

menos elusorios, y mientras los sistemas del Common Law han optado por un sistema de corrección de carácter jurisprudencial, basado en la analogía y en reglas y principios generales, el modelo continental ha acudido al establecimiento de cláusulas generales.

Ahora bien, deslindar cuándo estamos ante un fraude de ley, cuándo ante una simulación, y en adelante, cuándo ante un conflicto en la aplicación de la norma, resulta extraordinariamente complejo (nos remitimos a los diversos estudios sobre esta materia antes mencionados en nota a pie de página), por lo que el primer grado de indefinición en esta materia es que al no ser fácil la delimitación de estas figuras y ser sancionables algunas de ellas y otras no, se produce una cierta «laceración» del principio de legalidad, pero no una vulneración en sentido estricto por lo que es ésta una situación con la que los ordenamientos y los contribuyentes pueden convivir.

La norma penal del delito fiscal como norma penal en blanco.

La doctrina coincide mayoritariamente en señalar que la norma penal reguladora del delito fiscal es una norma penal en blanco. Y creemos que lo es en dos aspectos: por lo que a la fijación del quantum se refiere ya que éste se define de acuerdo con la normativa fiscal sustantiva aplicable (Ley de IRPF, Ley de IVA, etc.) pero también en relación con el concepto de defraudación mismo contenido en la norma. Es aquí donde surgen gran parte de los problemas que hasta ahora –según nuestro criterio– la jurisprudencia del TS no había sabido resolver.

Como antes decíamos, los supuestos de fraude de ley no son sino un supuesto de elusión y no de evasión fiscal ¿está la elusión fiscal dentro del concepto de defraudación del CP? Es una pregunta complicada de contestar. En nuestra opinión no lo está ya que bajo la connotación de defraudación sólo pueden ubicarse los supuestos de defraudación tributaria. Por una parte es cierto que tanto la redacción vigente en el momento de producirse los hechos (redacción del art. 319 dada por la Ley 50/1977 de 14 de noviembre), como la actual, se menciona expresamente que el delito se comete por quien defrauda «mediante la elusión del pago de impuestos» y eso, es cierto, complica la defensa de nuestro punto de vista.

A este respecto, resulta extraordinariamente interesante el criterio de José ARIAS VELASCO que, compartiendo nuestro punto de vista, lo fundamenta tanto en una interpretación atendiendo a los antecedentes legislativos (art. 3.º 1 del CC) como en el análisis del bien jurídico protegido.

Para dicho autor «cuando en 1977 se tipificó por primera vez (en su etapa moderna) el delito fiscal, se utilizó, como ahora, la expresión el que defraudare para referirse al dolo específico que constituye el elemento subjetivo del tipo. Pues bien, en aquel momento –anterior a la tosca simplificación borrelliana de 1985– estaba vigente el artículo 79 de la LGT en su redacción de 1963, en la que el término defraudación hacía referencia a las infracciones tributarias más graves. Otro tanto ocurría en su precedente, la Ley de 20 de diciembre de 1952, en la que las infracciones se clasificaban en infracciones de omisión, de ocultación y de defraudación. En la LGT de 1963 la clasificación

era bipartita: las infracciones se clasificaban en de omisión y de defraudación. Las omisiones de defraudación se tipificaban en torno al incumplimiento o al cumplimiento defectuoso de la obligación de declarar (no de la obligación de ingreso como hace la versión de 1985 con grosería que pone la piel de gallina y hace erizar los cabellos). Las infracciones de defraudación eran aquellas calificables, en principio, como de omisión, en que concurría además alguna de las circunstancias, legalmente tasadas, de las que cabía inducir una actitud subjetiva dolosa por parte del infractor»⁸.

Por lo que al argumento del bien jurídico protegido se refiere, considera ARIAS VELASCO que «una conducta que no se considere lesiva para los intereses patrimoniales que protege el derecho sancionador tributario, no puede ser constitutiva de delito fiscal». Esta afirmación, que trae causa de la línea jurisprudencial que dispone que el bien jurídico protegido por el delito fiscal es el mismo que el del derecho tributario sancionador, evidencia que si una conducta no es acreedora de una sanción administrativa, la misma no puede tampoco ser objeto de sanción.

B) Reacción ante la indefinición.

Debemos destacar que si bien es comprensible la «imperfección» del sistema y de las cláusulas de cierre de todo ordenamiento, en nuestra opinión, la reacción no puede ser la de extender las consecuencias punitivas más allá de lo que la seguridad del contribuyente exige. Todo lo contrario. Si el sistema no es capaz de fijar exhaustivamente los supuestos de tributación, estamos de acuerdo en que debe ser mejorado, pero no en que deba sancionarse a quien «se aprovecha» de los defectos del ordenamiento haciéndolo con transparencia y sin ocultación, siguiendo la letra de la normativa vigente.

Es cierto que en numerosas discusiones doctrinales, pero con mayor rotundidad en las discusiones parlamentarias, se ha manifestado que en ocasiones los fraudes de ley pueden obedecer a la maquinación fraudulenta por excelencia, y que no sancionarlos comporta reaccionar con menos fuerza frente a conductas fraudulentas que sólo algunos contribuyentes pueden permitirse, pero creemos que ese debate está cerrado a nivel legislativo, y por lo tanto la no sanción administrativa debe necesariamente comportar la no sanción penal.

¿Cuál es la razón por la que se establece en el ámbito administrativo la no sancionabilidad de las conductas en fraude de ley? ¿Y por qué esa misma razón no es válida en el ámbito penal? Como CHOCLÁN⁹ mantiene «aunque sea dudoso que la atipicidad administrativa lleve a la atipicidad penal, no parece dudoso que, tipificado un comportamiento en el derecho administrativo sancionador, se interprete el tipo penal exigiendo un menor contenido de ilicitud que en la infracción administrativa. También de este modo se vulnerarían las exigencias del principio de legalidad penal y desde luego la interpretación de la norma penal sería imprevisible para el sentido común ciudadano, destinatario de la prohibición».

⁸ «Fraude de Ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», *Quincena Fiscal*, Aranzadi núm. 7/2002, abril.

⁹ *Vid. ob. citada.*

Si alguien realiza una conducta amparándose en el literal de la norma ¿cómo puede negársele, cuando menos, una interpretación razonable de la misma que alejaría toda sanción? Si la Administración, y luego el Juez consideran que del conjunto de la actuación se puede inferir que sin vulnerar una concreta norma se ha actuado contra el común sentir del ordenamiento en su conjunto, procederá la regularización, pero nunca la sanción.

No olvidemos que al contribuyente no se le exige que acierte en su interpretación de la norma, sino que mantenga una que sea razonable.

Traspasar el límite de la regularización y llegar a la sanción sería algo así como reconocer que el legislador no ha sido capaz de definir como prohibida su conducta, pero que, no obstante, le es exigible al contribuyente una especie de supra conciencia fiscal que le hace abstenerse de comportamientos permitidos por si vulnerasen el espíritu de las normas. No queremos frivolar porque conocemos el esfuerzo que detrás de cada actuación investigadora que desemboca en un expediente de fraude o de simulación hay, y de hecho es obvio que la Administración, de haber instruido el expediente como fraude de ley no hubiera impuesto sanción, si de una sanción administrativa se hubiera tratado.

La utilización del término «fraude» en la tipificación de esta figura resulta extraordinariamente negativa. Las connotaciones que comporta son muy malas. Parece que alguien que comete un fraude es alguien que actúa necesariamente de manera dolosa o culpable, pero hay que hacer abstracción de la terminología en este caso.

La reacción que durante los últimos años se ha podido apreciar en la jurisprudencia del TS antes mencionada, basada fundamentalmente en la denominada «teoría de la infracción del deber» es, a nuestro entender, una teoría de pura objetivización que permite que cualquier conducta consistente en dejar de ingresar pueda ser constitutiva de un delito. Así la sentencia de este Tribunal 44/2003, de 3 de abril (NFJ016242) resulta estremecedora –si se me permite el término– cuando señala que *«El delito fiscal se configura como un delito de infracción de deber, y concretamente del deber de contribuir mediante el pago de tributos al sostenimiento de los gastos públicos. Por ello el núcleo del tipo consiste en la elusión de tributos que es esencialmente, un comportamiento omisivo»*.

Jaime ALONSO GALLO, comentando también la sentencia que ahora nos ocupa ¹⁰ acierta de manera rotunda con el título de su comentario «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal». Es el suyo un enfoque desde la óptica del derecho penal, pero que desemboca en las mismas consideraciones que las realizadas desde un planteamiento fiscal: *«Sólo podrá haber delito fiscal cuando la vulneración de las normas tributarias sea patente, clamorosa. Y no podrá haber delito fiscal cuando nos hallemos ante una discrepancia jurídica sobre la aplicación de las normas tributarias, por mucho que en esa discrepancia sea la Administración quien haga una interpretación más razonable de la norma»*.

¹⁰ «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal». *La Ley*. Núm. 6291. 8 de julio de 2005.

C) Ausencia de tipificación de la conducta.

El CP vigente en el momento en que tuvo lugar la conducta enjuiciada disponía en su artículo 349 que «Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos (...). Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la administración tributaria». La modificación operada por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio, si bien era terminológica comportaba un cierto riesgo, ya que fundamenta el delito contra la Hacienda Pública en que se defraude a la misma eludiendo el pago del tributo.

Esta cuestión puramente terminológica unida a que desde 1977 ya se había hecho desaparecer de los distintos artículos destinados al delito contra la Hacienda Pública toda referencia a la ocultación, han dado lugar a que una parte de la doctrina considere que el delito contra la Hacienda Pública es más una especie de delito de resultado ¹¹, de manera que toda defraudación, toda forma de impago comporta la comisión del elemento objetivo del tipo.

En definitiva, esta postura doctrinal, profundamente errónea desde nuestro punto de vista, coadyuva a la aplicación de la llamada teoría de la infracción del deber que ya rebatíamos líneas atrás ¹².

En este sentido, una equivocada lectura de una también equivocada redacción, ha dado lugar a que desde algunas posturas doctrinales, y desde algunos pronunciamientos jurisprudenciales del propio TS, se elaborase una postura en la que cualquier «fórmula» para la elusión del pago de un impuesto se considerase tipificada objetivamente y se entrase ya a analizar el elemento subjetivo de la conducta, afirmándose que la no sancionabilidad administrativa no era obstáculo para sancionar penalmente un fraude de ley y *de facto*, sancionándolo. En esta línea, el TS, en su sentencia de 28 de noviembre de 2003 (NFJ016400) señala que «*si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal*».

¹¹ Así BACIGALUPO ZAPATER en su artículo «El nuevo delito fiscal» *Actualidad Penal* núm. 45/4, de diciembre de 1995, mantenía respecto de la naturaleza omisiva del delito fiscal en la modalidad de dejar de ingresar «*Ello impone extraer conclusiones, y en primer lugar, las que se derivan del carácter dogmático básico de los delitos de omisión, es decir, de su naturaleza de delitos de infracción de deber, dado que su contenido de ilicitud está constituido por la infracción de un determinado deber de acción. En el caso de delito fiscal el deber cuya infracción da lugar a la tipicidad, a la "defraudación", es el cumplir con las prestaciones patrimoniales de carácter público (art. 31 Constitución Española), en particular con los tributos*».

¹² ALONSO GALLO, Jaime, explica lo sorprendente de la aceptación de esta doctrina (*vid. ob. citada*) ya que la categoría dogmática de los delitos de infracción de deber es una categoría creada a los exclusivos efectos de «*identificar determinados delitos en los que la delimitación de quién puede ser su autor (...) viene determinada no por el dominio del hecho sino por la contravención de un deber jurídico extrapenal*».

IV. PRINCIPIO DE INTERVENCIÓN MÍNIMA

Siguiendo a Fernando PÉREZ ROYO ¹³, lo que el principio de intervención mínima significa es que *«ante una conducta de incumplimiento de un mandato o prohibición legal, el derecho debe ocuparse de reestablecer el equilibrio alterado por dicha conducta por la vía más eficaz y menos traumática posible: la represión es siempre la última ratio. Si no queda más remedio que acudir a dicha vía represiva, la respuesta, cuando se pueda será escalonada, sólo en los casos más intolerables procederá la sanción penal propiamente dicha»*.

En ocasiones los tecnicismos de la rama del derecho sustantivamente afectada, en nuestro caso el derecho tributario, nos impiden analizar la coherencia de la respuesta en su conjunto. Nos impiden ver lo desproporcionado de la imposición de una sanción penal para un comportamiento que no está tipificado como tal, que está expresamente al margen de la imposición de sanciones administrativas y que ni comporta ocultación ni comporta otra actuación que la aplicación de la normativa literal.

V. CONCLUSIONES

Estamos ante una sentencia muy positiva en cuanto que pone fin a una línea jurisprudencial profundamente errónea, desde nuestro punto de vista, al señalar frente a la misma que no procede la sancionabilidad de la conducta del contribuyente calificada como realizada en fraude de ley.

No compartimos plenamente el razonamiento por el que el Tribunal llega a un fallo que sí resulta plenamente acertado. La razón es que no creemos que para negar que la conducta del contribuyente al que se juzga no sea sancionable sea necesario, una vez que la calificación ha sido la de fraude de ley, efectuar análisis alguno de su culpabilidad. Consideramos que, conceptualmente, el fraude de ley no puede ser nunca constitutivo de delito. Y ello porque conceptualmente un fraude de ley nunca es sancionable.

Puede objetársenos un exceso de preocupación porque si el fraude de ley no es sancionable en vía administrativa es porque no se puede apreciar en el mismo el elemento subjetivo, y que por lo tanto, resulta idéntico el resultado si ese elemento se analiza nuevamente en la esfera penal. No es así en nuestra opinión por varias razones:

- 1.^a Porque ello implicaría que el juez puede considerar que hay fraude de ley sancionable (penalmente) y otros que no lo son, estableciendo así una manera muy diferente de regularización a los fraudes de ley que se regularizan en vía administrativa sin sanción que a

¹³ «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España», *La Ley* Núm. 6281, de 24 de junio de 2005.

los que se sancionan penalmente y que pueden ser sancionados. No obstante esta sentencia no avalaría tal posibilidad porque lo que hace es negar que conceptualmente en el fraude de ley concurra el elemento subjetivo que la pudiera hacer sancionable, pero hubiera sido deseable que esta sentencia hubiera cerrado adecuadamente el tema.

Justamente en aquel ámbito en el que parece que la exquisitez en la apreciación de la sancionabilidad de las conductas debe ser más intensa (el ámbito penal), el trasfondo de esta sentencia pudiera llevar a lo contrario.

- 2.^a Porque prescinde de la ocultación como elemento independiente cuya ausencia impide la sanción de la conducta.
- 3.^a Porque al no establecer una absoluta comunicación de la ausencia de ilícito administrativo al ámbito penal permite que el resto de posibles conductas que no son sancionables en vía administrativa lo sean en vía penal (estamos pensando en el conflicto en la aplicación de la norma).