

# FRAUDE DE LEY Y NEGOCIO SIMULADO EN EL DELITO FISCAL (SSTC 120/2005 y 129/2008): EL DERECHO A LA LEGALIDAD PENAL Y LOS LÍMITES DE INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

RAFAEL ALCÁCER GUIRAO

I. INTRODUCCIÓN. LÍMITES DE INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL.—II. LA GARANTÍA DE TIPICIDAD Y EL CONTROL A LA APLICACIÓN DE LA LEY: 1. *Introducción. Tres criterios de enjuiciamiento.* 2. *Previsibilidad semántica. El límite de las palabras de la ley.* 3. *Previsibilidad axiológica.* 4. *Previsibilidad metodológica.*—III. FRAUDE DE LEY Y NEGOCIO SIMULADO EN EL DELITO FISCAL. POSICIONES EN EL DEBATE: 1. *Posición de la jurisdicción ordinaria.* 2. *Posición del TC: STC 120/2005.* 3. *¿Participación del TC en la discusión doctrinal?: dos concepciones sobre el delito fiscal.* 4. *La STC 129/2008 y el alcance de la revisión constitucional.*

## I. INTRODUCCIÓN. LÍMITES DE INTERVENCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL (1)

Las SSTC 120/2005 y 129/2008 resuelven sendas demandas de amparo —la primera otorgándolo y la segunda denegándolo— en las que se planteaba si la subsunción bajo el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública (art. 305 CP) de las figuras del *fraude de ley* y el *negocio simulado* —respectivamente— vulneraba el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), y constituyen la enésima manifestación de la *guerra de cortes* que el Tribunal Supremo viene

---

(1) Abreviaturas empleadas: *JpD*: Jueces para la Democracia; *LH*: Libro Homenaje; *LL*: Revista La Ley; *LOPJ*: Ley Orgánica del Poder Judicial; *LOT*: Ley Orgánica del Tribunal Constitucional; *RATC*: Repertorio Aranzadi del Tribunal Constitucional; *REDC*: Revista Española de Derecho Constitucional; *RJCV*: Revista Jurídica de la Comunidad Valenciana; *RPV*: Reglamento del Parlamento Vasco; *STC/SSTC*: Sentencia/Sentencias del Tribunal Constitucional.

manteniendo con el Tribunal Constitucional (2). Los términos de dicha controversia son conocidos: la Sala Segunda del Tribunal Supremo reprocha al Tribunal Constitucional que vaya más allá de las facultades de revisión que tiene constitucionalmente encomendadas, adentrándose en el ámbito de la interpretación de la legalidad (3).

Como también es sabido, el derecho a la legalidad no es el único foco de discordia; a este respecto, derechos como el de presunción de inocencia —ya desde las primeras decisiones del Tribunal Constitucional sobre la materia (4)— o el de tutela judicial efectiva —entre otras muchas vertientes de ese sobredimensionado derecho (5), baste mencionar la controversia generada en torno a la prescripción (6) o la relativa a la jurisdicción universal y la interpretación del art. 23.4 LOPJ (7)— han generado tanta o más controversia en cuanto al alcance

---

(2) Sobre las relaciones entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo —o la jurisdicción ordinaria en general—, puede verse, entre otros, BACIGALUPO, «El conflicto entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo», *Justicia penal y derechos fundamentales*, 2002, págs. 257 y sigs.; ARAGÓN REYES, «Relaciones Tribunal Constitucional-Tribunal Supremo», *REDC*, núm. 76, 2006, págs. 169 y sigs.; XIOL RÍOS, «Artículo 123», en CASAS y RODRÍGUEZ-PIÑERO, *Comentarios a la Constitución Española*, 2009, pág. 1911.

(3) Los preceptos sobre cuya exégesis gira tal controversia son, junto al artículo 117.3 CE, los artículos 123.1 CE y el artículo 1 LOTC. El primero dispone que «(e)l Tribunal Supremo, con jurisdicción en toda España, es el órgano jurisdiccional superior en todos los órdenes, salvo lo dispuesto en materia de garantías constitucionales» (en igual sentido, el art. 53 LOPJ). Por su parte, el artículo 1 LOTC describe al Tribunal Constitucional como el «intérprete supremo de la Constitución» (art. 1 LOTC), facultad que, en rigor, le permitiría establecer cómo debe interpretarse el artículo 123 CE y, por tanto, el sentido y alcance que haya de darse a la actividad del Tribunal Supremo (pone de relieve este extremo BACIGALUPO, «El conflicto entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo» —nota 1—, pág. 259).

(4) La STC 31/1981, de 28 de julio, declaró vulnerado el derecho a la presunción de inocencia, anulando la Sentencia de instancia y el Auto de inadmisión del Tribunal Supremo, en un supuesto en que el recurrente fue condenado por delito de robo sobre la exclusiva base probatoria de su confesión prestada en sede policial y sin presencia de abogado, retractándose posteriormente tanto ante el Juez de instrucción como en el acto del juicio oral. Dicha Sentencia fue objeto de una encendida polémica desde instancias judiciales y doctrinales, que consideraban que el TC usurpaba las funciones propias de la jurisdicción ordinaria sobre valoración de la prueba.

(5) Sobre ello, y sobre las tensiones que tal sobredimensión conlleva para el conflicto institucional citado, es fundamental BORRAJO, DÍEZ-PICAZO y FERNÁNDEZ FARRERES, *El derecho a la tutela judicial y el recurso de amparo*, 1995, págs. 15 y sig., pág. 21.

(6) Si bien, como es sabido, no faltan voces que postulan subsumir los aspectos referidos a la prescripción bajo el derecho fundamental de la legalidad penal; cfr. al respecto, GONZÁLEZ CUSSAC, «Prescripción de los delitos y fuerza expansiva de los derechos fundamentales», *RJCV*, núm. 15, 2005, págs. 18 y sigs.; HUERTA TOCILDO, «A vueltas con la prescripción penal», en *LH a Gonzalo Rodríguez Mourullo*, t. II, 2005, págs. 513 y sigs.

(7) En el llamado caso Guatemala, STC 237/2005, de 26 de septiembre. Sobre ello, me permito remitir a ALCÁCER, «El principio de justicia universal en la jurisprudencia española re-

del control de las decisiones judiciales por parte del Tribunal Constitucional (8). En cualquier caso, apenas cabe dudar que el control por vía de amparo de la interpretación de la ley penal adoptada por los órganos judiciales está abocada a ser una constante fuente de conflicto institucional, por cuanto el enjuiciamiento constitucional —derivado del art. 25.1 CE— acerca de cómo ha sido interpretada una ley, presupone asumir una determinada concepción, siquiera implícita, acerca del alcance y sentido de dicha ley; expresado en otros términos: para revisar la interpretación de la ley realizada por el órgano judicial, el Constitucional debe, *en cierta medida*, interpretar la ley (9), pues —simplificando mucho— sólo cabe reprochar una aplicación analógica cuando previamente se han fijado los límites del sentido literal posible (10).

A pesar de la asiduidad con que suele denunciarse por algunos sectores la extralimitación de competencias por parte del Tribunal Constitucional, lo cierto es que, ya desde sus primeros pronunciamientos ha sido muy consciente de tales riesgos, y ha venido manteniendo, por lo general, una tendencia eminentemente autorrestrictiva, tendencia expresada no sólo en las declaraciones programáticas efectuadas al efecto (11), sino también en la delimitación del contenido y alcan-

---

ciente», en CUERDA y JIMÉNEZ (dirs.), *Nuevos Desafíos del Derecho Penal Internacional*, 2009, págs. 465 y sigs.

(8) BACIGALUPO, «El conflicto» (nota 1), *passim*, menciona y analiza como focos de dicho conflicto la extensión del control del Tribunal Constitucional en la presunción de inocencia, en el derecho a la tutela judicial efectiva y en el derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (en particular, en el supuesto en que se anula la Sentencia de segunda instancia).

(9) Como afirma ARAGÓN, *REDC*, núm. 76, 2006, pág. 177, «no cabe negar que aunque el Tribunal Supremo sea el Tribunal superior de la interpretación “legal” de la ley, el Tribunal Constitucional es el tribunal superior de la interpretación “constitucional” de la ley».

(10) Cfr. LASCURAÍN, «La tipicidad penal en la jurisprudencia constitucional», *LH a González Cuéllar*, págs. 252-253, aportando relevantes síntomas al debate: «Si los tribunales penales son los que interpretan las normas, pero si en cierto sentido el Tribunal Constitucional también lo hace y tiene potestad para anular las interpretaciones que no reúnan una calidad constitucional mínima, puede pensarse que estamos ante un posible foco de conflictividad jurisdiccional. Este foco quedará además avivado por dos factores. Es el primero el de que el canon de interpretación mínimamente válida, la delimitación del derecho a la legalidad sancionadora, no viene precisado en la Constitución, sino que es el propio Tribunal Constitucional el que tiene que fijarlo, entresacándolo del texto constitucional. La presumible abundancia de la litigiosidad en este punto es el segundo factor de aumento de la conflictividad jurisdiccional, abundancia que vendrá de la mano del hecho de que la invocación del derecho a la legalidad penal en sede de amparo constitucional, junto con la del derecho a la presunción de inocencia, terminará siendo la última agarradera jurídica de la que dispondrá un ciudadano para evitar su ingreso en la cárcel».

(11) Como pone de relieve BACIGALUPO, «El conflicto» (nota 2), págs. 259-260, «es posible que ningún otro órgano constitucional haga tantas declaraciones de sus propias limitaciones como el Tribunal Constitucional».

ce del derecho fundamental. Así, en lo que atañe al control de la labor judicial —que es el tema que ahora nos ocupa—, ha venido declarando el Tribunal una voluntad de autocontención, afirmando reiteradamente que el amparo no constituye una tercera instancia revisora del grado de acierto de las resoluciones judiciales, ni puede indicar la interpretación que haya de darse a la legalidad ordinaria (12), y que «la simple discrepancia con la interpretación razonada que de la legalidad ordinaria realizan los Juzgados y Tribunales integrantes del Poder Judicial, no tiene cabida en el marco objetivo del recurso de amparo, por no implicar dicha discrepancia, por sí sola, la vulneración de ningún derecho fundamental» (13).

Y como a continuación veremos, cabe afirmar que esa pretensión restrictiva se muestra también en la delimitación del estándar de control derivado del artículo 25.1 CE, si bien no cabe desconocer que, en ocasiones, la aplicación de un mismo criterio de revisión ha llevado a diversas consecuencias en lo que al alcance de dicha revisión se refiere. Pero ello —conviene enfatizarlo—, no debe llevar a rechazar, por excesivo, el propio criterio de constitucionalidad, sino que la extralimitación habrá de atribuirse a una discutible, por extensiva, aplicación del mismo al supuesto concreto. La cuestión que inmediatamente surge es la de si la STC 120/2005 constituye uno de estos casos.

A continuación, y con el mero afán de dejar sentados los términos de dicha controversia —y no tanto de responder a esa cuestión—, quiero exponer en primer lugar un breve esbozo del criterio de revisión constitucional que determinaba la llamada *garantía de tipicidad*, para después, en segundo lugar, indagar acerca de los límites exegéticos del delito fiscal, si bien ciñéndome esencialmente a los argumentos utilizados en las resoluciones implicadas.

Como última nota introductoria, quizá no sobre hacer notar que lo que haya de considerarse una extralimitación dependerá en buena medida de las pretensiones que cada cual tenga de la labor de revisión ejercida por el Tribunal Constitucional. Así, no deja de llamar la atención que la doctrina penal se manifieste, por lo general, firme partidaria del «activismo constitucional», si así quiere llamarse, lo que se evidencia no sólo en la ligereza con que en ocasiones se tachan de inconstitucionales preceptos con cuyos presupuestos político-criminales se discrepa, sino también en que, salvo excepciones, las sentencias más alabadas han sido precisamente aquellas que más se han adentrado en el coto vedado de la legalidad ordinaria, mostrándose, por el contrario, crítica cuando el Tribunal

---

(12) Entre muchas: SSTC 165/1999, FJ 6; 198/2000, FJ 2; 170/2202, FJ 17, o 15/2008, FJ 6.

(13) *Vid.* STC 15/2008, FJ 6, y las allí citadas.

Constitucional ha hecho gala del obligado comedimiento hacia el legislador o la labor judicial (14).

## II. LA GARANTÍA DE TIPICIDAD Y EL CONTROL A LA APLICACIÓN DE LA LEY

Si bien el derecho a la legalidad plasmado en el artículo 25.1 CE tiene un contenido más amplio (15), los ámbitos donde con mayor incidencia pueden surgir tales tensiones institucionales son los relativos a las garantías de *taxatividad* y *tipicidad*. Si bien nos ocuparemos únicamente de la segunda, resulta procedente exponer sus diferencias.

La garantía de *taxatividad* (16) o de *lex certa* exige que la conducta prohibida sea definida en la ley con la mayor concreción posible; es, por tanto, un mandato dirigido al legislador, cuyo enjuiciamiento se proyecta sobre la ley misma y cuyo cauce natural de revisión constitucional es el del recurso de constitucionalidad o la cuestión de constitucionalidad. Por su parte, la garantía de *tipicidad* o de *lex stricta* exige que la aplicación de la ley sea previsible para sus destinatarios y no desborde el límite establecido por el tenor legal, siendo, por tanto, un mandato dirigido a los Tribunales cuyo cauce de revisión constitucional es, entonces, el recurso de amparo (17).

---

(14) Como afirma GONZÁLEZ CUSSAC («Alcance del control constitucional sobre el dolo y los elementos normativos», *LH a Ruiz Antón*, 2004, pág. 488, nota 41), «más exigente con el control constitucional vía artículo 25.1 CE que el TC debería ejercer sobre la actividad judicial se muestra la doctrina».

(15) Un completo panorama de las diferentes vertientes que el Tribunal Constitucional ha ido desgranando de la parca descripción del derecho plasmada en el artículo 25 CE puede encontrarse en el reciente trabajo de LASCURAÍN, *Sólo penas legales, precisas y previas: el derecho a la legalidad penal en la jurisprudencia constitucional*, 2009, págs. 19 y sigs.

(16) Adopto tal denominación para distinguirla de la garantía de tipicidad que se expone a continuación, y que es empleada asiduamente por el Tribunal Constitucional (desde la STC 53/1994, FJ 4), si bien lo cierto es que ha venido empleando distintas acepciones para referirse a tales aspectos del derecho fundamental. En igual sentido, adoptando también dicho término, FERRERES COMELLA, *El principio de taxatividad en materia penal y el valor normativo de la jurisprudencia*, 2002, pág. 22.

(17) La diferenciación entre ambas manifestaciones del derecho a la legalidad penal se plasma, por ejemplo, en la STC 283/2006, que recoge jurisprudencia anterior: el «aspecto material de la legalidad sancionadora contiene, según hemos señalado con anterioridad, un doble mandato. El primero, dirigido al legislador y a la potestad reglamentaria, es el de taxatividad, «según el cual han de configurarse las leyes sancionadoras llevando a cabo el “máximo esfuerzo posible” (STC 62/1982) para garantizar la seguridad jurídica, es decir, para que los ciudadanos puedan conocer de antemano el ámbito de lo prohibido y prever, así, las consecuencias de sus acciones». El segundo se dirige a los aplicadores del Derecho, en tanto en cuanto la citada garantía de predeterminación

### 1. Introducción. Tres criterios de enjuiciamiento

Si la garantía de taxatividad apela a la correcta labor del legislador, exigiendo normas precisas, la vertiente del derecho a la legalidad penal que conforma la garantía de tipicidad conlleva la revisión sobre la aplicación de la norma penal a un supuesto concreto, exigiendo de los jueces el sometimiento a las palabras de la ley. Entre ambas garantías existe una evidente correlación: la mayor determinación de la norma conllevará un menor margen de interpretación al juez y, con ello, un mayor grado de previsibilidad de la respuesta judicial (18). Pero, siendo inherente al lenguaje un cierto grado de indeterminación (19), y siendo por lo demás considerablemente débil el mandato de determinación que la jurisprudencia constitucional ha venido estableciendo (20), la consecución de dicha previsibilidad es un esfuerzo que en gran medida quedará en manos de los jueces, a quienes el artículo 25.1 CE permitirá exigirle, en aras de esa seguridad jurídica, un cierto grado de *razonabilidad* y de *estabilidad* en sus decisiones, puesto que más previsible será una lectura razonable de la ley que, además, se ha consolidado en el tiempo.

Tal como anticipábamos, el Tribunal Constitucional ha venido mostrando una tendencia autorre restrictiva a la hora de establecer los límites de su control en la revisión de la aplicación de la ley penal. En todo caso, no puede perderse

---

normativa de los ilícitos y de las sanciones correspondientes tiene «como precipitado y complemento la de tipicidad, que impide que el órgano sancionador actúe frente a comportamientos que se sitúan fuera de las fronteras que demarca la norma sancionadora» (SSTC 218/2005, FJ 3; 297/2005, FJ 8)».

(18) Algo similar afirma la STC 137/1997, FJ 6: «la garantía de tipicidad, que impide que los órganos judiciales puedan sancionar fuera de los supuestos y de los límites que determinan las normas, no es más que el reverso, el complemento y el presupuesto de la garantía de determinación que ha de preservar el legislador y, en su caso, la Administración, con normas “concretas, precisas, claras e inteligibles”».

(19) Enfatiza ese hecho archiconocido, GARCÍA ALBERO, «¿“Nullum crimen sine lege certa”? Causas y efectos de la crisis del principio de taxatividad», *JpD*, núm. 62, 2008, págs. 68 y sigs.

(20) En cuanto que la exigencia de taxatividad se sitúa en el hecho de que los términos legales resulten, no determinados, sino *determinables*. Cfr., por ejemplo, la STC 69/1989, FJ 1. A título de ejemplo, el Tribunal Constitucional ha venido avalando el empleo por parte del legislador de cláusulas abiertas o conceptos jurídicos indeterminados tales como «pudor», «moral», «decencia pública» o «buenas costumbres» que definían el delito de escándalo público (STC 82/1982); preceptos que sancionaban a quien «deje de cumplir sus deberes militares» (STC 133/1987), o la «desobediencia o irrespetuosidad a los superiores o autoridades» (STC 69/1989); «elementos u organizaciones terroristas» (STC 89/1993), o preceptos como «observar conductas gravemente contrarias a la disciplina, servicio o dignidad militar» (STC 270/1994).

de vista que la concreción de los criterios de la garantía de tipicidad ha sido relativamente tardía, pues no es hasta 1997, en las SSTC 137 y 151 de dicho año, cuando por primera vez se perfila un test de enjuiciamiento definido. En la evolución de la implantación de la garantía de tipicidad en la jurisprudencia constitucional, podemos distinguir tres etapas (21). La primera etapa vendría caracterizada por una excesiva cautela en el control a la labor de los jueces, en la que prácticamente se rechazaba la posibilidad de control constitucional en este ámbito (22); exponente de la misma es, por ejemplo, la STC 89/1983, que avaló la construcción jurisprudencial del delito continuado, al rechazar que su aplicación, a pesar de carecer de soporte legal, conllevara la lesión del artículo 25.1 CE (23). La segunda etapa tiene lugar con la explosiva irrupción de la STC 111/1993, que «tuvo la virtud de rescatar de su limbo el derecho a la tipicidad», si bien cabe atribuirle «el defecto de hacerlo con excesivo ímpetu» (24), en cuanto se mostró excesivamente incisiva en la revisión de la exégesis legal efectuada por el órgano judicial (25). Y es en la tercera etapa, que arranca con las citadas 137 y 151/1997 y cuya vigencia permanece hasta la actualidad, cuando se asienta el canon específico de la garantía de tipicidad.

El punto de partida de dichas resoluciones es la demarcación de los límites de control constitucional: «es ajena al contenido propio de nuestra jurisdicción la interpretación última del contenido de los tipos sancionadores y el control de la corrección del proceso de subsunción de los hechos probados en los preceptos aplicados. Es más, aunque en alguna medida pudiera considerarse que toda interpretación y aplicación incorrecta de un tipo sancionador puede equivaler a una sanción de conductas situadas fuera de los supuestos previstos en la norma sancionadora, dicha consideración es, en rigor, ajena a la perspectiva constitu-

---

(21) Sigo en este punto la lúcida descripción de dicha evolución realizada por LASCURAÍN, *Sólo penal legales, precisas y previas* (nota 15), págs. 113 y sigs.

(22) LASCURAÍN, en la obra acabada de citar, se refiere a esa etapa como la de la «negación del derecho».

(23) Sobre ello, en sentido crítico, puede verse HUERTA, «El derecho a la legalidad penal. Comentario al artículo 25.1 CE», en CASAS y RODRÍGUEZ-PIÑERO, *Comentarios a la Constitución Española*, 2009, pág. 736.

(24) LASCURAÍN (nota 15), pág. 118.

(25) En similar sentido, por ejemplo, JORGE BARREIRO, «El recurso de amparo: ¿una supercasación penal?», *LL*, 1994, pág. 1123 y sigs., *passim*; LASCURAÍN, *LH a González Cuéllar* (nota 10), pág. 278, quien afirma que los argumentos utilizados «prueban que la decisión judicial era incorrecta desde el punto de vista de la legalidad penal, pero no que fuera intolerable desde la perspectiva constitucional, que es la de la seguridad jurídica»; GARCÍA ALBERO, *JpD*, núm. 62, 2008, págs. 64 y sigs.: «discutible es, por ejemplo, que pueda calificarse de criterio interpretativo extravagante o contrario al tenor literal del precepto interpretar que un título oficial no académico no es un título oficial».

cional: no toda interpretación y aplicación incorrecta, inoportuna o inadecuada de un tipo sancionador comporta una vulneración del principio de legalidad ni la del derecho fundamental que *ex* artículo 25.1 CE lo tiene por contenido» (SSTC 137/1997, FJ 7; 151/1997, FJ 4).

Así, la diferencia de planos se establece, al menos sobre el papel, de modo nítido: una aplicación incorrecta o discutible del tipo penal podrá ser objeto de revisión por los tribunales ordinarios, pero no es materia constitucional; por el contrario, sólo estaremos ante una lesión del derecho a la legalidad penal «cuando dicha aplicación carezca de tal modo de razonabilidad que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de las pautas interpretativas y valorativas extravagantes en relación al ordenamiento constitucional vigente». El criterio de enjuiciamiento, en palabras del Tribunal, consiste en «la verificación del respeto del tenor de los preceptos sancionadores aplicados así como de la coherencia lógica y sistemática de las pautas metodológicas y valorativas en la interpretación y aplicación de dichos preceptos». En suma, el núcleo de la garantía de tipicidad diseñada por esta Sentencia se resume en la siguiente conclusión: «Dicho de otro modo, no sólo vulneran el principio de legalidad las resoluciones sancionadoras que se sustenten en una subsunción de los hechos ajena al significado posible de los términos de la norma aplicada. Son también constitucionalmente rechazables aquellas aplicaciones que por su soporte metodológico —una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante— o axiológico —una base valorativa ajena a los criterios que informan nuestro ordenamiento constitucional— conduzcan a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma y, por ello, imprevisibles para sus destinatarios (SSTC 137/1997, FJ 7; 151/1997, FJ 4).

De este modo, el Tribunal sienta un criterio de enjuiciamiento conformado en torno a tres niveles que podemos denominar con los siguientes términos (26):

— En primer lugar, la *previsibilidad semántica*, desde el que queda proscribida la analogía e interpretación extensiva *in malam partem*.

— En segundo lugar, una *previsibilidad metodológica*, considerando irrazonable en estos términos una aplicación del precepto que incurra en quiebras lógicas o aplique criterios exegéticos «extravagantes».

---

(26) Sigo la propuesta terminológica expresada en la STC 129/2008, que habla de «la razonabilidad semántica, metodológica y axiológica de la interpretación judicial de la norma».

— Y en tercer lugar, una *previsibilidad axiológica*, que resultará defraudada cuando la interpretación de la norma sea contraria a los valores constitucionales.

## 2. *Previsibilidad semántica. El límite de las palabras de la ley*

Comenzando por la previsibilidad semántica, el respeto al tenor literal ha de ser sin duda el punto de partida del análisis de la garantía de tipicidad, «pues el legislador expresa el mensaje normativo con palabras, y con palabras es conocido por sus destinatarios» (FJ 7); si bien lo cierto es que a la hora de su aplicación práctica tal primer criterio poseerá escasa virtualidad revisora, dada la ya tantas veces citada indeterminación inherente al lenguaje común y a las dificultades propias de la distinción entre interpretación y analogía (27). Ello es asumido por el Tribunal en la STC 137/1997: «este respeto no garantiza siempre una decisión sancionadora acorde con las garantías esenciales de la seguridad jurídica o de interdicción de la arbitrariedad, pues, entre otros factores, el lenguaje es relativamente vago y versátil, las normas son necesariamente abstractas y se remiten implícitamente a una realidad normativa subyacente» (FJ 7).

Por otra parte, si el Tribunal quisiera extraer todo su potencial limitador, terminaría por ser él quien concretara el sentido posible de interpretación de un precepto, con el consiguiente riesgo de adentrarse en el cometido de los órganos judiciales; piénsese que el propio proceso de fijación del sentido literal posible es, en sí, una labor de interpretación (28), proceso para el que el Tribunal se declara incompetente. En este sentido, no debe perderse de vista que el objeto de enjuiciamiento del Tribunal en el amparo no es el precepto y sus posibilidades exegéticas, sino la resolución judicial y la motivación con que el juez ha fundamentado una concreta interpretación del precepto aplicado, por lo que realmente los parámetros de evaluación habrán de ser los de la razonabilidad metodológica y axiológica, que directamente se proyectan sobre el *iter* argumental de las resoluciones.

En relación con la dificultad inherente al límite gramatical para ejercer como tal límite, una cuestión que el Tribunal no ha terminado de perfilar es el de la relevancia constitucional de la *interpretación extensiva*; es decir, si, como suele

---

(27) Cfr. GARCÍA ALBERO, *JpD*, núm. 62, 2008, págs. 64 y sigs.

(28) Como afirma GARCÍA ALBERO, *JpD*, núm. 62, 2008, pág. 65, «el tenor de la ley ya no resulta un límite seguro y practicable entre la interpretación permitida y la integración prohibida, puesto que él mismo es el resultado de la interpretación».

asumirse formalmente, también es constitutiva de la lesión del derecho (29). Es cierto que en la práctica dicha cuestión apenas habría de tener relevancia, pues si difícil es distinguir analogía de interpretación, trazar una delimitación entre interpretación extensiva y analogía se revela como una tarea prácticamente imposible (30). No obstante, su planteamiento tiene, creo, cierta importancia teórica, porque una u otra opción presupone un entendimiento restrictivo o expansivo de la labor revisora del Tribunal Constitucional (31). Así, una comprensión expansiva del derecho fundamental y de la labor del Tribunal Constitucional, que pretenda reforzar el ámbito de la garantía de tipicidad, habría de optar por la inconstitucionalidad de la interpretación extensiva, configurando *sensu contrario* un deber constitucional de *interpretación estricta* (32); en cambio, si se asume que el Tribunal tiene que partir de un principio de deferencia hacia las decisiones judiciales, debe despojarse a la interpretación extensiva de toda relevancia constitucional.

A mi modo de ver, la interpretación extensiva no puede formar parte del canon constitucional de control de la legalidad penal, y ello afirmado a partir de los mismos parámetros de control que el Tribunal ha establecido en las citadas SSTC 137 y 151 de 1997. La garantía constitucional de tipicidad únicamente excluye las *interpretaciones imposibles*, pero no está legitimado para determinar la *mejor interpretación*, eligiendo de entre las *posibles* que permite el tenor

---

(29) En la descripción del canon de enjuiciamiento, es habitual encontrar la inclusión de la interpretación extensiva, junto a la analogía, dentro de lo proscrito por el derecho a la legalidad penal. Cfr., por ejemplo, las SSTC 111/1993, FJ 5; 127/2001, FJ 4; 170/2002, FJ 12; 13/2003, FJ 2; 38/2003, FJ 8; 52/2003, FJ 5; 229/2003, FJ 16; 229/2007, FJ 4. Si bien más allá de esa enunciación formal, son muy escasas las ocasiones en las que la *ratio decidendi* se ha basado en el reconocimiento de una interpretación extensiva —en lo que alcanzo, y sintomáticamente, tan sólo la STC 111/1993—, y más escasas aún las ocasiones en las que el Tribunal ha entrado a desarrollar una delimitación con la analogía —en lo que alcanzo, ninguna—.

(30) Cfr. ATIENZA, *Sobre la analogía en Derecho*, 1986, pág. 183. También LARENZ, *Metodología de la ciencia del Derecho*, 1994, pág. 360-351: la interpretación extensiva, o «amplia», se sitúa dentro del sentido literal, si bien va más allá del ámbito semántico de la «esfera nuclear» y «comprende también fenómenos de la esfera marginal, que en el uso general del lenguaje sólo algunas veces se tienen también en cuenta». A su vez, «sobrepasar la esfera marginal, concebida tan amplia como fuese posible, ya no sería interpretación», sino analogía.

(31) Como afirma DÍEZ-PICAZO («El principio de legalidad en la Constitución Española», *RATC*, núm. 3, 2001, pág. 5, de la versión *on line*) «a efectos de la exigencia de taxatividad, esta distinción teórica es importante, porque en la interpretación extensiva el caso está previsto por la ley penal, y en la analogía no lo está. En la práctica, sin embargo, puede resultar a menudo difícil deslindar dónde acaba la interpretación extensiva y comienza la analogía, porque ambas tienen un sentido expansivo en la aplicación de la ley».

(32) *Vid.* sobre ello FERRERES COMELLAS, *El principio de taxatividad* (nota 16), págs. 127 y sigs.

literal. Como se ha afirmado, «si el TC tuviera que rechazar toda interpretación extensiva (y no sólo aquella que, además de extensiva, esté fuera del ámbito de “lo posible”) entonces necesariamente tendría que determinar cuál es la interpretación correcta de la ley penal. Ello es así porque para determinar si el juez ha realizado o no una interpretación extensiva, *es necesario que previamente se haya fijado cuál es la interpretación correcta*» (33).

La prohibición de interpretación extensiva *in malam partem*, asumida rigurosamente, supondría elevar a rango constitucional un principio de «aplicación de la ley penal en su significado más favorable al reo», lo que no se colige bien con el canon de la previsibilidad ni con los fundamentos de la seguridad jurídica (34). Piénsese además que la elección que efectúa el órgano judicial de entre el abanico de interpretaciones posibles vendrá fundada en argumentaciones de índole político-criminal, basadas en el merecimiento o necesidad de pena de una determinada conducta (35); por lo que si el Tribunal Constitucional tuviera que entrar a decidir cuál de las interpretaciones posibles es la mejor o más correcta, estaría introduciendo criterios político-criminales y *no constitucionales* para fundar tal decisión, lo que es radicalmente contrario a su finalidad. Al respecto, el mismo Tribunal ha afirmado que no le corresponde «determinar cuál de las interpretaciones posibles de la norma es la más correcta, oportuna o adecuada, ni qué política criminal concreta debe orientar esa selección» (STC 189/1998, FJ 7).

### 3. Previsibilidad axiológica

No obstante, el Tribunal sí podría declarar, en principio, contrario al derecho a la legalidad interpretaciones *semánticamente posibles*, que, no obstante, presentaran déficits axiológicos por ser valorativamente contrarias a otros principios constitucionales. Tal es el segundo criterio citado, el de la *previsibili-*

---

(33) FERRERES y MIERES, «Algunas consideraciones acerca del principio de legalidad penal», *REDC*, núm. 55, 1999, pág. 302. Cursivas en el original.

(34) En similar sentido, DíEZ-PICAZO, *RATC*, núm. 3, 2001, pág. 6. El entrecomillado le pertenece a él.

(35) La STC 189/1998, FJ 7, formula una idea parecida cuando afirma que «la decisión, en abstracto o ante un conflicto concreto, acerca de cuál sea la interpretación más adecuada de la norma como paso previo a su aplicación corresponde a los órganos judiciales en cada caso competentes, y la unificación de la misma, a los órganos judiciales superiores en cada vía judicial. *Esta selección dependerá, a su vez, entre otros criterios legítimos, de cómo se definan los efectos de la misma en la esfera individual o social, de cómo se entienda la voluntad del legislador o de cómo se evalúen dichos efectos*» (cursivas añadidas).

*dad axiológica*. Por esta vía, el Tribunal Constitucional incorpora otros valores constitucionales bajo la esfera de protección del derecho a la legalidad, a través de un razonamiento basado en el principio de proporcionalidad. Éste es quizá el criterio menos perfilado de los tres citados, por cuanto ha tenido menos aplicación práctica. Y lo cierto es que surgen no pocas dudas acerca de su compatibilidad con el propio fundamento del derecho a la legalidad: ciertamente, la noción de previsibilidad inherente a la seguridad jurídica no se adecua a la ratio de este planteamiento, por cuanto una decisión judicial sobre el alcance de un tipo penal puede ser desproporcionada en sus consecuencias punitivas o en sus efectos para el ejercicio de otros derechos fundamentales sin que por ello resulte imprevisible al no rebasar el sentido literal posible de su aplicación (36). Lascuraín manifiesta, al respecto, que «en la medida en que el criterio de proporcionalidad es un criterio forzoso de interpretación, su falta de utilización convierte el resultado en imprevisible» (37), pero resulta, a mi juicio, algo artificioso incorporar al ámbito de lo previsible por el ciudadano una expectativa de respuesta proporcionada por parte de los órganos judiciales (estaríamos nuevamente ante ese deber de evitar la peor interpretación para el reo) (38). De cualquier modo, no es éste lugar idóneo para profundizar sobre esta cuestión, siquiera sea porque las sentencias sobre las que hemos de ocuparnos a continuación apenas se han servido de este criterio como *ratio decidendi*.

#### 4. Previsibilidad metodológica

Por lo que respecta al criterio de la previsibilidad metodológica, demandan las citadas SSTC 137 y 151 de 1997 no sólo que la decisión no infrinja reglas de la lógica, sino además que resulte fundada en «modelos de argumentación aceptados por la propia comunidad jurídica». Para establecer ese marco de razonabilidad, el Tribunal ha venido apelando en no pocas ocasiones a la aplicación de estándares exegéticos jurisprudenciales o doctrinales, de cara a esta-

---

(36) Así lo entiende, por ejemplo, BACIGALUPO, «Sobre el conflicto» (nota 2), pág. 273, en el análisis que realiza sobre la STC 136/1999, *caso mesa de HB*: «la desproporción de la pena no torna imprevisible ni sorpresiva la aplicación de la ley. La certeza respecto de la conducta punible no depende de la proporcionalidad de la pena amenazada; depende de si la descripción legal del objeto de la prohibición es clara y precisa». En similares términos, MATA BARRANCO, *El principio de proporcionalidad*, 2007, pág. 81.

(37) LASCURAÍN, *Sólo penas legales* (nota 15), pág. 110, nota 108.

(38) Ello es afirmado por el mismo autor: «poco tiene que ver el principio de proporcionalidad, y el tratamiento razonable de la libertad que se encuentra tras él, con la garantía de seguridad jurídica» [LASCURAÍN, *Sólo penas legales* (nota 15), págs. 24-25].

blecer si los patrones de interpretación de la resolución impugnada eran o no metodológicamente irrazonables y, con ello, imprevisibles. Así, por ejemplo, el ATC 143/1998 —una de las muchas resoluciones que dictó el Tribunal en relación con el llamado *caso Filesa*— rechaza que la subsunción en el tipo de apropiación indebida (art. 535 del antiguo CP) de determinadas conductas de administración desleal del patrimonio societario suponga una interpretación extravagante, lesiva del derecho a la legalidad, fundando tal conclusión en «una asentada línea jurisprudencial [del Tribunal Supremo] que respalda la opción ahora reiterada», así como en la existencia de una «viva discusión doctrinal acerca de la subsunción de ciertos supuestos de administración desleal del patrimonio ajeno en el artículo 535 del Código Penal anterior» (FJ 3). De igual modo, la STC 170/2002 consideró que no era lesiva del artículo 25.1 CE la aplicación del tipo penal de apropiación indebida a quien, frente al acuerdo verbal de compartir el premio de lotería con quienes había comprado el décimo en común, se apoderó del mismo, bajo la consideración de que no «se aparta de la interpretación usual del Tribunal Supremo en materia de apropiación indebida (en la que está presente de forma continua la idea de transmutación de la legítima posesión en ilegítima propiedad), y en concreto en materia de apropiación de dinero» (FJ 13).

Apelar a la jurisprudencia mayoritaria tiene, a mi juicio, pleno sentido, puesto que más previsible será una respuesta judicial cuanto más consolidada esté entre los operadores jurídicos. A ello me refería líneas más arriba cuando mencionaba, quizá impropiamente, la *estabilidad* de las decisiones judiciales como un factor inherente a la garantía de tipicidad (39). Ello no significa, no obstante, que toda decisión que se aparte de la posición mayoritaria o incluso unánime seguida en la Sala Segunda sea automáticamente lesiva del derecho a la legalidad; ahora bien, apenas cabe dudar que una decisión minoritaria tendrá siempre la *carga de la argumentación*, por lo que el esfuerzo argumental, plasmado en la necesaria motivación de la Sentencia, habrá de ser mayor (40). En este sentido, procede recordar que la motivación viene a constituir un requisito constitucional básico directamente derivado del artículo 25.1 CE, y no sólo desde el más genérico canon del derecho a la tutela judicial efectiva. Así lo

---

(39) Estabilidad normativa y judicial que debe erigirse en un valor a proteger en sí mismo, derivado de las garantías inherentes al artículo 25.1 CE y al mandato de seguridad jurídica que le es propio. En este sentido, FERRERES, *El principio de taxatividad* (nota 16), cit., pág. 44.

(40) Recuerda GARCÍA ALBERO, *JpD*, núm. 62, 2008, pág. 82, que también en el ámbito de las leyes penales en blanco, el TC alude a «un criterio jurisprudencial bien conocido» como argumento para justificar que la interpretación de un determinado elemento precisado de complementación extrapenal no resulta imprevisible para sus destinatarios.

puso de manifiesto con especial énfasis la STC 151/1997, en la que se afirmó además que el deber de motivación era también especialmente exigible ante la aplicación de preceptos penales con conceptos abiertos o indeterminados, pues es al juez —tal como ya hemos manifestado— a quien corresponderá fijar el contenido de la ley cuando ésta es oscura. De cualquier modo, la garantía de tipicidad puede vulnerarse aun cuando la decisión impugnada haya aplicado la jurisprudencia unánime. Ello es lo que, de hecho, ha considerado el Tribunal en la discutida STC 120/2005, en la que se declara lesiva del derecho a la legalidad la inclusión del fraude de ley en el delito fiscal.

### III. FRAUDE DE LEY Y NEGOCIO SIMULADO EN EL DELITO FISCAL. POSICIONES EN EL DEBATE

No se ofrecerá a continuación un análisis jurídico-penal detallado del delito fiscal, ni se explorarán todas las aproximaciones al mismo que haya efectuado la doctrina. Ello nos adentraría innecesariamente en el ámbito de la legalidad «ordinaria», y lo que precisamente pretendo es indagar sobre los límites del control del Tribunal Constitucional sobre la aplicación de la ley por los órganos judiciales, que, al menos en el plano de la formulación teórica, ha de situarse precisamente extramuros de dicha legalidad ordinaria. A tal fin, será suficiente con exponer las respectivas posturas mantenidas por el Tribunal Supremo y el Tribunal Constitucional, aderezadas con mención puntual a la doctrina cuando ello resulte relevante.

#### 1. *Posición de la jurisdicción ordinaria*

La resolución objeto de la demanda de amparo que dio lugar a la STC 120/2005 fue dictada por la Audiencia Provincial de Barcelona que, recogiendo la doctrina mantenida al respecto por el Tribunal Supremo, revocó la absolución por delito fiscal acordada por la Sentencia de instancia a partir de una modificación de la calificación jurídica de los hechos, considerándolos un supuesto de fraude de ley tributaria subsumible en el artículo 305 CP. Los hechos, tal como aparecen reflejados en la propia Sentencia, relatan que el recurrente en amparo, como representante legal de la sociedad «A» suscribió el 90 por 100 de las acciones de la sociedad «B», después de que ésta hubiera operado una mutación patrimonial por la venta (realizada por los coimputados) de su principal activo (las acciones de la sociedad «C») a otra sociedad francesa. Los beneficios ob-

tenidos por los coimputados por la venta de esas acciones, que tributaban en régimen de transparencia fiscal, quedaban compensados por las pérdidas de la sociedad del recurrente («A») en ejercicios anteriores, reduciéndose con ello la cuota en el IRPF que les hubiera correspondido a los coimputados (41). La Audiencia Provincial modificó los hechos declarados probados en la primera instancia para añadir que la suscripción de acciones de la ampliación de capital de la sociedad B realizada por la sociedad A «no tenía objetivos mercantiles o empresariales, sino que se produjo por el concierto de los acusados con el objetivo de eludir el pago de la cuota que se devengaría por el IRPF, derivada de los beneficios obtenidos por la venta de las acciones» por la sociedad B a la sociedad francesa, conclusión con la que se justificó la calificación como fraude de ley y, con ello, la condena del recurrente como cooperador necesario en el delito fiscal.

Ante la alegación formulada en la apelación por los acusadores, afirma la Audiencia que los hechos no constituyen un negocio jurídico simulado, puesto que el precio por las acciones se había desembolsado en su integridad, pero sí un fraude de ley al utilizar, como normas de cobertura, las normas de transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del IRPF, para evitar la tarifa del IRPF legalmente aplicable (norma defraudada). Y lo subsume en el tipo penal del delito fiscal por entender que «la utilización de un fraude de ley tributario como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida en el tipo de defraudar, ya que supone una *ocultación maliciosa* de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado».

Como decía, la Audiencia Provincial se había basado en dicha resolución en la posición que viene manteniendo el Tribunal Supremo sobre el fraude de ley. Dicha posición aparece expresada con absoluta claridad en, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 (FJ 24) (42):

*«... no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatar es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo 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 sancio-*

---

(41) Sobre la estructura habitual de ese tipo de operación de ingeniería financiera, referida al reparto entre los socios de dividendos de sociedades en régimen de transparencia fiscal, puede verse SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario del delito fiscal en España*, 2005, págs. 43 y sigs.

(42) Véase también, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002.

*narse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto.*

*El artículo 24.2 de la LGT dispone que los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de Ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos.*

*En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del artículo 305 del Código Penal.*

*A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado artículo 24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de 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, pues el artículo 305 del Código Penal no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en sí misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento.*

*Cuestión diferente es que pueda alegarse error de prohibición, en aquellos casos en que concurren los presupuestos de esta figura, pero desde luego el fraude de Ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos.»*

En dicha Sentencia los hechos fueron considerados, no obstante, un supuesto de negocio simulado, si bien a partir de una concepción extensiva de dicha noción. Esta cuestión —la diferencia entre el negocio simulado y el fraude de ley, así como la forma de entender cada figura por el Tribunal Supremo— será relevante para el contraste entre la STC 125/2005 y la 129/2008, que puede considerarse su contrapunto en lo relativo a los límites del control constitucional sobre la legalidad penal. Como afirma Silva, en relación a los casos de ingeniería financiera como estrategia de elusión o aminoración de pago a la Hacienda Pública, la Sala Segunda del Tribunal Supremo ha seguido una doble vía: o bien considerar directamente que el fraude de ley es subsumible en el tipo penal del delito fiscal, o bien adoptar una concepción hiperextensiva de la idea de simulación calificando entonces como negocios simulados «operaciones que la doctrina, de modo prácticamente unánime, considera constitutivas de

fraude de ley» (43). La Sentencia de la Audiencia Provincial que dio lugar a la STC 120/2005 adopta la primera alternativa: declarar penalmente relevante el fraude de ley. Y la Sentencia del Tribunal Supremo impugnada en el recurso de amparo que resolvió la STC 129/2008, opta por la segunda, calificando como negocio simulado un supuesto que, siendo prácticamente idéntico al anterior, se aproximaba más a la estructura del fraude de ley. A pesar de ello —a pesar de esa práctica identidad fáctica—, el Tribunal declaró contrario al artículo 25.1 CE únicamente la primera opción exegética seguida por el Tribunal Supremo (STC 120/2005), avalando, por el contrario, la segunda (STC 129/2008). Las razones de ese aparentemente contradictorio proceder radican, a mi juicio, en la diferente intensidad del control de constitucionalidad aplicado, tal como intentaré mostrar.

## 2. Posición del TC: STC 120/2005

Como ya se ha mencionado, la STC 120/2005 tiene su origen en una resolución de la Audiencia Provincial de Barcelona que revocó la absolución por delito fiscal acordada por la Sentencia de instancia a partir de una modificación de la calificación jurídica de los hechos, considerándolos un supuesto de fraude de ley tributaria constitutivo de delito fiscal.

La propia Sentencia se encarga de poner de relieve la trascendencia que supone la diferencia entre la figura del negocio simulado y la del fraude de ley a los efectos de serles aplicado el tipo penal del delito fiscal; afirma en este sentido que «importa, y mucho, la alteración operada por el órgano judicial *ad quem* al modificar la calificación de los hechos realizada por las acusaciones a título de «negocio simulado» por la de «fraude de ley tributaria», toda vez que, mientras que la simulación comercial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista» (FJ 4). Partiendo de ese hecho, considera el Tribunal que la subsunción del fraude de ley en el tipo penal del delito fiscal ha de considerarse una aplicación analógica del tipo penal, dado que *éste exige una maniobra defraudatoria de ocultación que no tiene lugar en el fraude de ley* (44),

(43) SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario* (nota 41), págs. 33-34.

(44) El tipo penal recogido en el artículo 305 describe la conducta típica en los siguientes términos: «El que, por acción u omisión, *defraude* a la Hacienda Pública, foral o local, eludiendo el pago...» (cursivas obviamente añadidas).

en el que «no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal» (FJ 4).

El Tribunal sitúa, así, el núcleo de la argumentación en la analogía *in malam partem*, considerando que el órgano judicial ha ido más allá del tenor literal del precepto al interpretar que el fraude de ley conforma una *defraudación*, exigida por el artículo 305 CP. Advierte al respecto que «el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o defraudación propios del Derecho penal, ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) 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)». De ello concluye 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 indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el artículo 25.1 CE» (FJ 4).

Junto al canon gramatical (lo que aquí hemos denominado previsibilidad semántica), la Sentencia parece acudir también a los restantes parámetros de previsibilidad que conforman, como hemos visto, el juicio de tipicidad. Afirma en este sentido la STC 120/2005, en su FJ 6:

*«(A) la vista de lo anteriormente expuesto respecto de la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.»*

De la anterior afirmación cabe distinguir dos argumentos. En primer lugar, el basado en la relación entre la atipicidad administrativa y la penal operaría como un argumento de proporcionalidad (previsibilidad axiológica), al estar basada esa noción de «progresión cuantitativa» en la idea de que el Derecho penal conforma la *ultima ratio* del ejercicio del poder punitivo, por lo que si en el ámbito administrativo no se sanciona la figura del fraude de ley sería desproporcionado que recibiera una sanción penal (45). En segundo lugar, la apelación a la extendida opinión doctrinal sobre la atipicidad penal del fraude de ley como criterio de (im)previsibilidad parece remitirnos a lo que hemos llamado previsibilidad metodológica. En relación con esta última cuestión, no deja de resultar llamativo que para rechazar la interpretación consolidada del Tribunal Supremo se apele —como indicio de su irrazonabilidad— a la opinión mayoritaria, y de signo contrario, de la doctrina (46); cabría preguntarse, en este sentido, si puede calificarse de extravagante o, en suma, de *imprevisible para sus destinatarios* una decisión que sigue el criterio casi unánime del Tribunal Supremo.

Más en general, cabría también preguntarse si, siendo tan evanescente el canon meramente gramatical en que la Sentencia centra su razonamiento para afirmar la vulneración del derecho a la legalidad penal, la citada resolución no habría hecho una aplicación extensiva del canon constitucional de la garantía de tipicidad, cayendo en una revisión demasiado incisiva de la decisión

---

(45) Esa línea argumental es también asumida por la doctrina. Cfr., por ejemplo, CLEMENTE CASAS, *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, núm. 12, 2005, pág. 90: «(e)n aquellos ámbitos en que confluyen Derecho penal y otros aparatos represivos del Estado, como el Derecho administrativo sancionador, en aplicación de los principios citados [*scil.*: intervención mínima, subsidiariedad y *ultima ratio*] el Código Penal debe reservarse solamente para las infracciones más graves. Si el legislador tributario ha decidido no sancionar el fraude de ley tributaria es —parece obvio— porque lo estima menos lesivo para los intereses generales que la simulación, que sí merece sanción administrativa». En la misma línea, PÉREZ ROYO, «Estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España», *LL*, núm. 6281, 2005, pág. 8 (del texto *on line*); o SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario* (nota 41), pág. 41. Este último autor pone sagazmente de relieve cómo el TC inserta este criterio de proporcionalidad en los requisitos constitucionales de interpretación (esto es, lo que hemos llamado *previsibilidad valorativa*). Afirma al respecto que ello «supone que una aplicación judicial del Derecho que tenga en cuenta el principio de subsidiariedad puede dar lugar a la vulneración del derecho fundamental a la legalidad, por incurrir en una falta de racionalidad que pueda conducir a su imprevisibilidad», lo que conlleva otorgar trascendencia constitucional al principio político-criminal de subsidiariedad (pág. 51).

(46) Razón por la que la doctrina ha aplaudido tal resolución. Cfr., por ejemplo, CHOCLÁN MONTALVO, «Fraude de ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho penal», *LL*, núm. 6296, 2005; SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario* (nota 41), págs. 46 y sigs.; CLEMENTE CASAS (nota 45), págs. 86 y sigs.; PÉREZ ROYO, *LL*, núm. 6281, 2005.

judicial (47). A este respecto, resulta significativo el hecho de que en su argumentación la Sentencia viene a tomar partido por una de las dos concepciones doctrinales en liza acerca de la estructura típica del delito fiscal.

### 3. *¿Participación del TC en la discusión doctrinal?: dos concepciones sobre el delito fiscal*

En efecto, salvando matices que no vienen al caso, la doctrina (científica y jurisprudencial) acoge dos diferentes perspectivas en relación a la estructura típica del delito fiscal, que pueden denominarse como «teoría del engaño» y «teoría de la infracción de deber» (48). Por un lado, la llamada «teoría del engaño» venía exigiendo, en su versión más estricta, una maniobra defraudatoria de engaño equiparable a la configurada para el delito de estafa: una «puesta en escena» dirigida a generar un error en la Administración tributaria. Así lo sostenía, por ejemplo, Rodríguez Mourullo, quien afirmaba que «frente a otros posibles comportamientos lesivos de intereses tributarios, el fraude se caracteriza por que el agente mediante maniobras maliciosas (maquinaciones, artificios, mendacidades, simulaciones, disimulaciones, etc.), induce a error. No hay en la defraudación tributaria un simple incumplimiento de deberes fiscales, sino una verdadera *mise en scène* tendente a engañar a los órganos de la Administración Tributaria» (49). En todo caso, esta versión estricta no es mayoritaria, existiendo dentro de la teoría del engaño autores que, si bien sí consideran consustancial al delito fiscal la puesta en práctica de cierta estrategia de ocultación, no llegan a equipararlo al delito de estafa ni vienen con ello a exigir una relación causal

(47) Así se manifiesta LASCURAÍN, *Sólo penas legales* (nota 15), pág. 126.

(48) Una descripción general de ambas teorías puede verse, entre otros, en MARTÍNEZ-BUJÁN, *Derecho Penal Económico*, 2002, págs. 374 y sigs.

(49) RODRÍGUEZ MOURULLO, «El nuevo delito fiscal», en COBO DEL ROSAL (dir.), *Comentarios a la Legislación penal*, t. II, 1983, págs. 260-261. Acoge esa versión estricta, que prácticamente equipara el delito fiscal con la estafa, BAJO FERNÁNDEZ y BACIGALUPO SAGESSE, *Derecho Penal Económico*, 2001, págs. 221-222: «En el artículo 305 el engaño tiene el mismo sentido genérico que en la estafa con la diferencia de que mientras en ésta la tipicidad del engaño viene limitada por la exigencia de que sea idóneo para inducir a error, en el delito fiscal la limitación se produce ya desde el primer momento en que se concretan las modalidades de comisión... De todo ello deduce la doctrina que, al igual que en el delito de estafa, el simple incumplimiento de los deberes fiscales es atípico mientras que no concurre una auténtica *mise en scène*, una maniobra falaz susceptible de inducir a error». No deja de resultar llamativo que la doctrina que menciona como partidaria de esa tesis se limite, según las propias referencias bibliográficas que cita, a Rodríguez Mourullo, advirtiendo que en contra de la misma se han manifestado autores como Lamarca, Pérez Royo, Gracia Martín o Gimbernat (*vid.* nota 42).

(y de imputación objetiva) entre la maniobra manipulativa y el error de la Administración tributaria (50).

Frente a esta concepción, mayoritaria en la doctrina, la «*teoría de la infracción de deber*» considera que el delito fiscal se realiza con la infracción de los deberes tributarios; es decir, con la mera elusión del pago, siempre, obviamente, que el perjuicio para el erario público ascienda a la cantidad establecida en el tipo. Esta línea exegética (51) es la que ha venido asumiendo el Tribunal Supremo en los últimos años, y la que, implícitamente, se halla en la base del castigo de la figura del fraude de ley tributaria —aunque veremos después que ello no es así necesariamente—. Así, en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003, antes citada, se declara que «el delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada *mise en scène* o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva» (FJ 27).

Contra esta última concepción doctrinal se erige la STC 120/2005, al asumir que al delito fiscal le es inherente una maniobra defraudatoria de ocultación. Si bien los términos de la argumentación jurídico-penal de la Sentencia oscilan en torno a la dicotomía entre las figuras del fraude de ley y el negocio simulado, de la *ratio* de la misma —y su conclusión excluyente de la tipicidad penal de la primera figura e incluyente de la segunda— se deriva una determinada asunción acerca de la estructura típica del delito fiscal, la defendida por los partidarios de la teoría del engaño. Por lo demás, tal es la lectura que de la Sentencia ha hecho la doctrina. Así, se ha afirmado que «lo más relevante de la sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 sea su oposición a la “*teoría de infracción de deber*” en el delito fiscal. Según esta nueva doctrina constitucional, el verbo

---

(50) En esta línea, MARTÍNEZ-BUJÁN, *Derecho Penal Económico* (nota 48), págs. 375-376, resaltando que el desvalor de acción del delito consiste en algo más que la simple infracción del deber extrapenal. También MORENO CANOVÉS y RUIZ MARCO, *Delitos socioeconómicos*, 1996, pág. 428, citado por ALONSO GALLO, «La necesaria restricción del ámbito típico del delito fiscal», *LL*, núm. 6291, 2005, pág. 6 de la edición *on line*.

(51) Tal planteamiento surge en España con la equiparación que hace GIMBERNAT del delito fiscal con los llamados delitos de infracción de deber («Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual», en GIMBERNAT, *Estudios de Derecho Penal*, 1990, pág. 307. Sigue esa línea BACIGALUPO ZAPATER, «El delito fiscal», en BACIGALUPO (dir.), *Curso de Derecho penal económico*, 1998, págs. 213 y sigs.

“defraudar” del artículo 305 del Código Penal no significa sólo dejar de pagar, sino que, necesariamente, también implica ocultar o engañar» (52); y que «la STC 120/2005, de 10 de mayo, ha situado justamente en este aspecto el núcleo del problema: no basta la elusión de un tributo para afirmar la tipicidad penal, aunque exceda del límite de punibilidad y aunque pueda calificarse el supuesto de hecho como fraude a la ley tributaria. Es necesaria la comprobación de una defraudación, equivalente a una ocultación fáctica, a un engaño, a una simulación. De lo contrario, el intérprete estaría ofreciendo una interpretación del tipo penal más allá del tenor literal posible de la ley, incurriendo en una analogía *in malam partem* prohibida» (53).

La cuestión es si resultaba necesario tomar postura sobre la estructura típica del delito fiscal y, con ello, sobre los límites *generales* de interpretación del precepto penal, para resolver la cuestión *particular* de si el fraude de ley tributaria podía ser subsumido bajo su tenor literal o, en general, resultaba compatible con el artículo 25.1 CE. Ciertamente, la opción por la teoría del engaño descarta esa posibilidad, pero dicha intromisión por parte del TC en el debate doctrinal no sólo conlleva excluir del ámbito de aplicación del tipo penal el fraude de ley, sino también otros supuestos que la teoría de la infracción de deber habría considerado punibles; cuando lo cierto es que ello, respondiendo al interrogante planteado, resultaba innecesario, en la medida en que la punición del fraude de ley podía quedar excluida también desde los postulados de esta última concepción, es decir, sin necesidad de considerar inherente al delito fiscal una maniobra defraudatoria de ocultación. En efecto, tal como se ha afirmado, la atipicidad del fraude de ley es «compatible con los diversos puntos de vista acerca de la naturaleza del delito fiscal» (54): desde el punto de vista de la teoría del engaño, porque no hay ocultación fáctica, y desde el punto de vista de la teoría de infracción de deber, porque el hecho imponible que prevé la norma defraudada no llega a surgir, dado que «en un caso en que las partes quieren no sólo la apariencia sino también los efectos jurídicos del negocio, el único hecho imponible que surge es el correspondiente a los referidos efectos jurídicos del negocio», es decir, «no es que el hecho imponible surja, pero se oculte, es que ni siquiera llega a surgir»; «no se elude el pago de tributos, sino la producción del hecho imponible» (55), por lo que, en suma, no hay infracción de deberes

(52) CLEMENTE CASAS (nota 45), pág. 90.

(53) CHOCLÁN MONTALVO, LL, núm. 6296, 2005, pág. 1.

(54) SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario* (nota 41), pág. 33.

(55) Cfr. SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario* (nota 41), págs. 32 y 33, con nota 22, citando a autores como Aparicio Pérez, Gracia Martín o Pérez Royo.

tributarios formales, presupuesto para la tipicidad del delito fiscal según dicha concepción doctrinal.

En suma, considero que para concluir que la subsunción del fraude de ley en el delito fiscal constituye una analogía *in malam partem* no era necesario, ni siquiera implícitamente, tomar postura sobre la estructura típica del tipo penal (56), sino que existía una argumentación alternativa que permitía llegar al mismo resultado sin tener que tomar postura en el debate doctrinal existente y, por ello, sin riesgo de caer en una aplicación extensiva de la garantía de tipicidad y de adentrarse en la legalidad ordinaria.

#### 4. *La STC 129/2008 y el alcance de la revisión constitucional*

Desde esta perspectiva, no puede sino compararse dicha Sentencia con la que posteriormente ha dictado el TC *ante un supuesto prácticamente idéntico*. Con ocasión del análisis de la STC 120/2005, se preguntaba Jesús Silva lo que haría el Tribunal Constitucional «con los casos en que, pese a no existir realmente una simulación, los órganos judiciales penales hayan calificado las conductas llevadas a cabo como negocios simulados». Y se atrevía a hacer una conjetura al respecto, partiendo del hecho de que «la STC 120/2005 contiene una clara caracterización de lo que es simulación, distinguiéndola de lo que es fraude de ley». «Sentado esto —afirmaba—, lo procedente no puede ser sino que el Tribunal Constitucional revise la, en su caso, errónea calificación judicial penal en este punto, ya entendiendo que la valoración de la prueba ha sido irracional (si se considera que la calificación como simulación es una «cuestión de hecho»), ya entendiendo que se ha desbordado el sentido literal posible de la propia noción de simulación y, por ende, de defraudación (si se considera que la calificación como simulación es «cuestión jurídica»)» (57).

La STC 129/2008 ha venido, me parece, a defraudar las expectativas de Silva, y ello por cuanto ante un supuesto *idéntico* al que tuvo por objeto la

---

(56) Máxime teniendo en cuenta que la propia configuración de la figura del fraude de ley presupone servirse de la analogía, tal como ponen de relieve ATIENZA y RUIZ MANERO, *Ilícitos atípicos*, 2000, pág. 85: «El juez que al aplicar el derecho utiliza la figura del fraude de ley realiza una operación paralela a cuando utiliza la analogía; por eso, de la misma manera que suele distinguirse la interpretación extensiva de la analogía (la analogía significaría un paso más allá de la simple interpretación), cabría decir también que el fraude de ley va más allá de la interpretación restrictiva de una regla: no es que se entienda una determinada expresión en el sentido más limitado posible, sino que se *crea* una excepción a la misma».

(57) SILVA (nota 41), págs. 51-52. En similar sentido se pronunciaba PÉREZ ROYO, *LL*, núm. 6281, 2005, pág. 10 de la versión *on line*.

STC 120/2005 —y en el que, por tanto, no concurriría una ocultación o simulación—, el Tribunal Constitucional ha avalado la constitucionalidad de la condena por delito fiscal de hechos calificados por el Tribunal Supremo como un supuesto de negocio simulado. El núcleo argumental en que se fundamenta la inexistencia de lesión del artículo 25.1 CE es el siguiente:

*«Esta comprensión de que concurre una defraudación penalmente típica por las características del negocio practicado, carente del equilibrio de contraprestaciones propio de la compraventa, por la índole peculiar del adquirente, y por el resultado final de impago de tributos, podrá resultar expansiva a los ojos del recurrente, pero, y esto es lo único que ahora importa, no puede tildarse de irrazonable y por ello imprevisible para los destinatarios de la norma penal o constitutivo de una creación judicial del delito. No cae fuera del campo semántico del verbo “defraudar”, que puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos. No es tampoco el fruto de un razonamiento ilógico o ajeno a las pautas interpretativas asentadas en la comunidad jurídica, sin que en ningún caso lo sea el que se condicione de este modo la juridicidad de ciertas operaciones mercantiles, que serían sólo inicial y aparentemente regulares. Y no revela desde luego la utilización de valores o principios contrarios a la Constitución» (FJ 4).*

Y frente a la alegación del recurrente de que el supuesto de hecho es idéntico al resuelto por la STC 120/2005, responde el Tribunal que su objeto de análisis no es el enjuiciamiento de los hechos, sino la argumentación de las decisiones judiciales, por lo que, estando ante un diferente razonamiento en ambas resoluciones —fraude fiscal en la primera, y negocio simulado en la segunda— debe llegarse a una distinta conclusión en relación con la lesión del artículo 25.1 CE. *«Dicho en forma conclusiva: el objeto de esta Sentencia y de la STC 120/2005 son diferentes porque diferente es el razonamiento interpretativo y subsuntivo de las resoluciones impugnadas; no puede atenderse a la petición de que se aplique la doctrina constitucional en la presente Sentencia del mismo modo estimatorio que en la STC 120/2005 porque su objeto es diferente hasta el punto de que las Sentencias ahora recurridas niegan el punto de partida argumentativo de las Sentencias que fueron objeto de reproche constitucional en la STC 120/2005» (FJ 5).*

El contraste entre ambas resoluciones es expresivo de los límites de actuación del Tribunal. Ciertamente, algo parece haber de contradictorio entre ambas resoluciones, particularmente en sus resultados, puesto que si razonable es subsumir la conducta X en el delito fiscal entendida como negocio simulado, razonable habría de ser también subsumir el *mismo hecho* X en el delito fiscal (aun cuando se conciba como fraude de ley). Y lo contrario es también válido: si irrazonable (por

imprevisible) era subsumir el hecho X en el tipo del delito fiscal por considerarlo un fraude de ley, irrazonable habría de ser subsumir *el mismo hecho* X en el mismo tipo penal (aun cuando se lo califique como negocio simulado) (58).

Ya fue puesto de manifiesto, citando a Silva, que un recurso habitual en la doctrina del Tribunal Supremo para subsumir este tipo de casos bajo el tipo penal del delito fiscal era concebir la idea de simulación de modo hiperextensivo, calificando como negocios simulados operaciones que la doctrina, de modo prácticamente unánime, considera constitutivas de fraude de ley. No puede sorprender, por ello, que los argumentos que emplea el Tribunal Supremo para ese fin, según los describe el autor citado, sean, en efecto, los que la Sentencia del Tribunal Supremo revisada por la STC 129/2008 utilizó: asumir la «existencia de una simulación con el argumento de que el negocio en cuestión no se corresponde con la “racionalidad económica”». Una «racionalidad económica que, además, se pretende definir de modo objetivo y uniforme, declarándose en consecuencia lo que tiene sentido económico y carece de éste, al margen de preferencias individuales [...] Se pretende sostener que a una determinada prestación le corresponde, por necesidad, una determinada contraprestación, de una magnitud determinada; de modo que si la contraprestación es inferior se estaría produciendo también una defraudación» (59). Como decía, no otra es la argumentación del Tribunal Supremo: los «componentes de simulación» que el Supremo detecta en los hechos radican «en la falta de lógica económica de la operación más allá de lo que pueda suponer el impago de tributos» (STC 129/2008, FJ 4).

¿Existe realmente una contradicción entre ambas decisiones? ¿Puede hablarse de un cambio de criterio en la doctrina constitucional? De una parte, podría entenderse que la conclusión de la STC 129/2008 aparece plenamente coherente con la STC 120/2005: ésta se limita a excluir el fraude de ley del ámbito típico; el Tribunal Supremo califica los hechos como negocio simulado, figura que expresamente dicha Sentencia incluyó bajo la órbita de aplicación del precepto, *ergo* la Sentencia del Tribunal Supremo no puede vulnerar el derecho a la

---

(58) Un planteamiento similar se encuentra en RUIZ ZAPATERO, *Analogía, fraude y simulación legal en el delito fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 250/2005*, 2006, pág. 211: «Si cabe la calificación “alternativa” de un mismo delito fiscal a título de fraude tributario y a título de simulación tributaria es porque fraude y simulación son “análogos”. Si no cabe la primera porque constituye una aplicación analógica del tipo penal, lo mismo debe sostenerse en relación con la segunda. En efecto, si “A” (fraude) es análogo a “B” (tipo penal) está prohibido constitucionalmente, igualmente debe estar prohibido “C” (simulación) es análogo a “B” (tipo penal). La calificación “alternativa” sólo cabría como consecuencia de la previa relación de analogía entre “A” y “B”».

(59) SILVA SÁNCHEZ, *El nuevo escenario* (nota 41), págs. 35-37.

legalidad. Ahora bien, lo cierto es que la STC 120/2005 no se limitó a declarar excluido el fraude de ley del citado tipo penal, sino que además estableció una nítida caracterización de lo que era un fraude de ley tributaria y lo que separa a esa figura del negocio simulado, concluyendo que la maniobra de simulación u ocultación (notas de las que carece el fraude de ley) era una *conditio sine qua non* para la tipicidad de la conducta.

Pero tampoco en relación con esta conclusión de la STC 120/2005 podría considerarse opuesta la STC 129/2008, por cuando en ésta se parte de que los hechos que dieron lugar a la condena sí poseían las circunstancias que permitían afirmar un ocultamiento y, con ello, un componente de «defraudación», exigido por el tipo. Si bien, y en ello radica la diferencia entre ambas decisiones, la Sentencia de 2008 acoge un canon de enjuiciamiento sobre la garantía de tipicidad menos incisivo que la de 2005, considerando no imprevisible —ni semántica, ni metodológica, ni axiológicamente— la afirmación de una «defraudación» (o de una «simulación»), en virtud del criterio de la (falta de) racionalidad económica.

Expresado en otros términos, la STC 129/2008 no contradice *formalmente* las conclusiones de la STC 120/2005 de que, primero, el fraude de ley tributaria es penalmente atípico, y, segundo, que el delito fiscal exige una maniobra de ocultación o simulación (postulado, recuérdese, de la llamada por la doctrina «teoría del engaño»), si bien asume que el canon constitucional de tipicidad no es tan estricto como para impedir a los órganos judiciales afirmar un componente de simulación en conductas con estructura de fraude de ley, siempre que la motivación que abone esa calificación jurídica posea un *mínimo* de razonabilidad. Si, como expresamente afirma la STC 129/2008, el «*campo semántico del verbo “defraudar”... puede llegar a comprender la utilización de figuras jurídicas al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos*», la conclusión ha de ser que *materialmente* el fraude de ley tributaria puede caer bajo el campo semántico del verbo defraudar, porque no es sino la utilización de una norma jurídica al margen de su finalidad propia y con causa en la elusión del pago de impuestos (60).

Puede ciertamente discutirse si ésta es la interpretación *más correcta* del elemento típico de la «defraudación» y, con ello, del delito fiscal, pero, desde luego, no creo que pueda considerarse una *interpretación imposible*, único supuesto al que ha de alcanzar el reproche constitucional. Recuérdese que

---

(60) Creo que ello no obsta a poder seguir considerando válido el otro argumento de atipicidad del fraude de ley tributaria, referido a que en tales supuestos no llega a surgir el hecho imponible y, por tanto, no hay infracción de deber tributario alguno.

«no toda interpretación y aplicación incorrecta, inoportuna o inadecuada de un tipo sancionador comporta una vulneración del principio de legalidad» (SSTC 137/1997, FJ 7; 151/1997, FJ 4); de lo contrario, la labor del Tribunal se confundiría con la de los órganos judiciales. Precisamente por ello, considero que la STC 129/2008 sitúa en su correcta medida el alcance de la revisión constitucional sobre la garantía de tipicidad.

