

[4]

LOS POSIBLES FRAUDES DE LEY DEL PODER FISCAL EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

DOI (<https://doi.org/10.47907/livro/2023/desafiosaoestadofiscal/4>)

GABRIEL CASADO OLLERO*

1. Propósito

El título de esta colaboración tal vez pudiera tacharse de prejuicioso aunque las líneas que siguen se esforzarán en demostrar que no lo es. En cualquier caso, como enseguida se verá, el asunto que en ellas se bosqueja reclama una reflexión menos presurosa, que habrá de apartarse para cuando se disponga de más espacio y resuello para acometerla.

El *poder fiscal* es el *poder plural* o, quizás mejor, el conglomerado de poderes que (i) crea y regula los tributos; (ii) impone su auto-liquidación y pago a los obligados tributarios [personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, y entidades sin personalidad] irrestricta y permanentemente compelidos a colaborar con aquél, facilitándole información de “*toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*” (art. 93.1 LGT); (iii) vigila el correcto y puntual cumplimiento de las obligaciones y deberes materiales y formales que les son normativamente impuestos o administrativamente exigidos; (iv) controla y corrige las irregularidades advertidas; (v) castiga los incumplimientos (de los obligados tributarios) que entiende cometidos con cualquier grado de culpa o negligencia;

* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario en la Universidad Complutense de Madrid, España. Abogado. ORCID: 0000-0003-1060-7570.

y, en fin, (vi) revisa en vía administrativa las reclamaciones y recursos planteados contra sus propios actos de regularización y de imposición de sanciones antes de que lo haga el poder judicial.

En su expresión tradicional, el *poder fiscal* alude a “*los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria*”: “*singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria*” (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º, entre otras; y, como más reciente, la STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º).

Tras los muchos factores determinantes del derrumbamiento de la tradicional función residual del Poder gubernativo, la *hegemonía* del poder fiscal en la ordenación (gubernamental) de los tributos y en el control y regularización de su (auto)aplicación por los particulares, pasó a detentárla el Gobierno y la Administración Tributaria que de él depende: el Gobierno dirige y la Administración actúa (art. 97 CE y art. 3.3 Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público; en adelante, LSP).

Como es notorio, en el ámbito de competencias del Estado (art. 5.2 LGT), la Administración Tributaria lleva más de treinta años encarnándose en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) que, alumbrada en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1991, todavía hoy sigue sorprendentemente huérfana de “*su legislación específica*”; es decir, de un Estatuto orgánico que establezca y delimite sus competencias, régimen jurídico, organización y funcionamiento (Véase la Disposición Adicional 17ª de la LSP)

El desempeño de las *funciones administrativas* consistentes en el control de la aplicación de los tributos, ejercicio de la potestad sancionadora y revisión en vía administrativa (art. 5.2 LGT) [es decir, en el desarrollo de “*las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal y el aduanero se apliquen con generalidad y eficacia a todos los obligados tributarios*” (art. 103.Uno. 3. de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de PGE)], no alcanza a definir el peso institucional y la verdadera dimensión de la Agencia Tributaria, *potentior persona*, titular de un abultado e incansante elenco de potestades exorbitantes. Ni tampoco a dar cuenta del alcance y de la incidencia real que el ejercicio continuado y persistente de tales potestades comporta en el desarrollo de los derechos y garantías fundamentales de las personas y en el ámbito de su libertad personal y patrimonial.

En definitiva, lo que hoy resulta palmario es que el Gobierno, de

una parte, y la Agencia Tributaria, de otra, constituyen la manifestación más acaparadora, ubicua y permanente del poder *fiscal*.

2. La singular posición que el deber de contribuir sitúa a los ciudadanos y al poder fiscal, según la doctrina del Tribunal Constitucional

Como norma suprema que configura y limita los poderes del Estado, la Constitución ordena la sujeción de los ciudadanos y los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico (art. 9.1 CE). Sin embargo, la sujeción a la Constitución es de distinto signo para los ciudadanos y para los titulares de los poderes públicos. La posición de los primeros está presidida por el *principio general de libertad*, inherente al Estado social y democrático de Derecho (arts. 1.1 y 10.1 CE): salvo vulnerar la Constitución (deber negativo), los ciudadanos pueden hacer todo lo no prohibido por ella y por el resto del ordenamiento jurídico. En cambio, a los poderes públicos se les exige no sólo la sujeción a la Constitución (art. 9.1 CE), sino también la responsabilidad, la interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y el sometimiento a un sistema de fiscalización y control que asegure la regularidad jurídica de su actuación (art. 106.1 CE).

De ahí que el deber negativo de no actuar contra la Constitución se exija a todos: ciudadanos y poderes públicos habrán de abstenerse de cualquier actuación que la vulnere (STC 101/1983, de 18 de noviembre, FJ 3º). Pero para los poderes públicos la sujeción a la Constitución también “*actúa como deber positivo de obrar con arreglo a la misma*” (STC 122/1983, de 16 de diciembre, FJ 4º); esto es, “*de realizar sus funciones de acuerdo con la Constitución, (...) un deber positivo de acatamiento entendido como respeto a la misma, lo que no supone necesariamente una adhesión ideológica ni una conformidad a su total contenido, dado que también se respeta la Constitución en el supuesto extremo de que se pretenda su modificación por el cauce establecido en los arts. 166 y siguientes de la Norma Fundamental. Entendido así el acatamiento, (...), constituye un deber inherente al cargo público, una condición, en el sentido de requisito, con independencia de que se exteriorice o no en un acto formal*” (STC 101/1983, de 18 de noviembre, FJ 3º).

Baste considerar que, si “*los principios constitucionales y los derechos y libertades fundamentales vinculan a todos los Poderes Públicos (art. 9.1*

y 53.1 C.E.) y son origen inmediato de derechos y obligaciones y no meros principios programáticos" (SSTC 169/2003, de 29 de septiembre, FJ 3º; 31/1994, de 31 de enero, FJ 7º; 254/1993, de 20 de julio, FJ 6º; 15/1982, de 23 de abril, FJ 8º), su cumplimiento y exigibilidad habrá de ser inmediata y no quedar a merced de los propios titulares del poder público obligados a cumplir los principios constitucionales y proteger los derechos y las garantías fundamentales de los ciudadanos.

En cambio, estos últimos se contemplan en la Constitución no como titulares de deberes, vínculos y sujetaciones jurídicas, sino como sujetos de derechos fundamentales, libertades y derechos públicos subjetivos que "*vinculan a todos los poderes públicos*" (art. 53.1 CE), y cuya garantía constituye razón de ser del Estado de Derecho que consagra el art. 1 CE.

Por ello, más allá del deber general negativo de no actuar contra la Constitución (STC 101/1983, FJ 3º), son contados los preceptos constitucionales (entre ellos, el del art. 31.1 CE) que imponen a los ciudadanos deberes positivos de actuación que, además, no son directa e inmediatamente exigibles, *ex Constitutione*, sin la previa intervención o interposición legal.

De manera que los preceptos que proclaman estos deberes constitucionales positivos no hacen sino concretar o especificar el deber general de sujeción del art. 9.1 CE, al que en realidad no añaden ni restan nada porque no están dirigidos a los ciudadanos sino a los poderes públicos y, en primer término, al legislador que en el ejercicio de su libertad de configuración, habrá de concretarlos y habilitar las potestades que, dentro de la Constitución, los garanticen y los vuelvan jurídicamente exigibles.

Por ello el "*deber de contribuir con tributos al sostenimiento del gasto público (art. 31.1 CE)*"(STC 65/2020, de 18 de junio, FJ 7º) sólo puede establecerse y exigirse "*con arreglo a la ley*" (art. 31.3 CE) y "*en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley*" (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º); tratándose de "*un deber, sin la menor duda, de configuración legal*", *de tal modo que la ley se erige, tradicionalmente, en la garantía constitucional por excelencia de la legitimidad del citado deber*"(Voto particular de Pedro Cruz Villalón a la STC 182/1997, de 28 de octubre).

También el Tribunal Supremo no ha dudado en reconocer que "*el deber constitucional de contribuir (...) está siempre supeditado al de*

legalidad" (STS n.º 1027/2021, de 14 de julio, rec. 3895/2020, FJ 3º; y muchas otras que la replican)

Aun reconociendo que el deber de contribuir tiene origen constitucional, pero es "*de configuración legal*" (STC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 35º), el Pleno del Tribunal Constitucional a la hora de "*abordar distintos aspectos atinentes a la norma del art. 31.1 CE*", no se resistió a acometer, sin el concurso del legislador, la "*configuración constitucional del deber de contribuir*" (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º). Y en efecto, ya en su temprana STC 76/1990, de 26 de abril, consciente o no de ello, quebró o excepcionó, invirtiéndolo, el esquema general de relación de los poderes públicos y de los ciudadanos con la Constitución, haciendo derivar directamente del mandato del art. 31 CE "*la singular posición*" de unos y otros, con incidencia "*en la naturaleza misma de la relación tributaria*" (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º; y 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º; todas ellas dictadas por el Tribunal en Pleno)¹.

Considera el Tribunal Constitucional que la posición de los ciudadanos, "*en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir*" (STC 76/1990, FJ 3º), va "*más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone*" (FJ 3º), atribuyéndoles, directamente, una posición jurídico-pasiva o de sujeción; es decir, un *deber positivo ex Constitutione* consistente en "*una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*"

¹ Para el Pleno del Tribunal la "recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria" (SSTC 76/1990, FJ 3º; 221/1992, FJ 5º); destacando desde su STC 76/1990, de 26 de abril, "la singular posición en que la Constitución sitúa, respectivamente, a los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria, y a los ciudadanos, en cuanto sujetos pasivos y, en su caso, sujetos infractores del deber de contribuir" (STC 76/1990, FJ 3º).

Y concluye que "la aplicación de los tributos encuentra su raíz y su justificación en el deber general de contribuir que nuestra Constitución impone en el art. 31, y sólo a partir de él puede entenderse cabalmente la singular posición que ocupan el Estado y los demás entes públicos como titulares del poder tributario, y los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional" (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6º; con remisión a la STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3º).

(STC 76/1990, FJ 3º). Insistiendo asimismo el Pleno en su posterior STC 195/1994, de 23 de junio, en “*la especial situación de sujeción que supone la configuración de la relación tributaria en el art. 31 de la Norma fundamental como deber constitucional*” (FJ 3º)

En cambio, para “*los poderes públicos, en cuanto titulares de la potestad tributaria*”, es decir, del *poder fiscal*, la posición derivada de este deber constitucional se traduce – según el Tribunal Constitucional – en una situación jurídico-activa de poder que, más allá del deber general negativo de no actuar contra la Constitución (STC 101/1983, de 18 de noviembre, FJ 3º), exige del legislador la atribución de “*potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes (...). De donde se sigue (...) que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias*” (STC 76/1990, FJ 3º).

Y, al tiempo de negar que “*la Administración tributaria y el contribuyente se encuentren en la misma situación como si de una relación jurídico-privada se tratara*”, persiste el Tribunal Constitucional en afirmar que “*esa pretendida igualdad resulta desmentida por el art. 31.1 de la Constitución que, al configurar el deber tributario como deber constitucional, está autorizando al legislador para que, dentro de un sistema tributario justo, adopte las medidas que sean eficaces y atribuya a la Administración las potestades que sean necesarias para exigir y lograr el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, potestades que por esencia sitúan a la Administración como potentior persona en una situación de superioridad sobre los contribuyentes.*”(FJ 9º). Esta doctrina se invoca y reitera literalmente años después por la Sala Segunda del Tribunal Constitucional en su STC 141/1997, de 15 de septiembre, FJ 3º.

Por su parte, la Sala Primera del Tribunal en su STC 110/1984, de 26 de noviembre, ya había desestimado un recurso de amparo en el que, entre otros extremos, el recurrente solicitaba al Tribunal que analizara “*si la intimidad económica forma o no parte de la intimidad personal y familiar, y si las facultades exorbitantes que la Ley 50/1977 confiere a los servicios inspectores de la Administración Tributaria pueden*

llegar, aunque sea potencialmente, a invadir la intimidad económica como parte de la intimidad personal” (Antecedente 2. C).

Con el “firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental”, la Sala Primera concluyó que “la imposición del deber jurídico de colaborar con la Administración en este aspecto fundamental del bien público² (...) recae no sólo sobre los contribuyentes directamente afectados, sino que también puede extenderse (...), a quienes puedan prestar una ayuda relevante en esa tarea de alcanzar la equidad fiscal (...)” (STC 110/1984, FJ 3º).

En esta doctrina se apoyaría después la STC 76/1990 para perfilar, enraizándolos en el deber de contribuir, los tres pilares fundamentales que han venido sustentando en los últimos treinta años el *poder fiscal del Estado*:

1.º - La *lucha contra el fraude fiscal* [o contra determinadas economías de opción, o directamente contra prácticas elusivas de impuestos (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 5º)] considerada en sí misma “un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria” (SSTC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3; 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º B; 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5; 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5º; STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º)³; ante “la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos” (SSTC 214/1994, de 14 de julio, FJ 5º B; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6º; 194/2000, de 19 de julio, FJ 8º); “la necesidad de impedir una distribución injusta de la carga fiscal, ya que lo que unos no pagan debiendo pagar lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (STC

² Este bien público no es otro que “la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos” (FJ 5º), para evitar que se produzca “una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta” (STC 110/1984, FJ 3º).

³ Lucha en la que, según reconoce la Sala Primera en su STC 50/1995, de 23 de febrero, “el papel del Juez cobra una singular transcendencia como garante del equilibrio de los derechos individuales y de las potestades de la Hacienda pública” (FJ 6º).

50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º; 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3º; 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6º; 182/2021, de 26 de octubre, FJ 4º); “*la búsqueda del efectivo cumplimiento del deber de contribuir (...) y de una más plena realización de la justicia tributaria*” (STC 46/2000, de 14 de febrero, FJ 6º)

2.º - Vinculada con lo anterior, *la existencia de un interés general inherente a la actividad inspectora de la Hacienda pública* y que es vital en una sociedad democrática para el bienestar económico del país (STC 50/1995, de 23 de febrero, FJ 6º). De ahí la necesidad y la justificación de una actividad inspectora especialmente vigente y eficaz de la Administración tributaria, cuya ordenación y despliegue no es una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «*un sistema tributario justo*» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1. (SSTC 76/1990, FJ 3º; 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º); la garantía de un sistema tributario justo es central a todo Estado social y democrático de Derecho pues, en ausencia de tal sistema, no puede ni siquiera haber una sociedad civilizada (STC 121/2016, de 23 de junio, FJ 5º); siendo, en definitiva, “*la eficacia de la actividad inspectora (...) imprescindible para proceder a la correcta comprobación e investigación de los tributos*”(STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 5º)

3.º - Como consecuencia de todo ello, *la exigencia constitucional de que el legislador habilite las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias*, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes o las infracciones cometidas por quienes están sujetos a las normas tributarias. (SSTC 76/1990, FJ 3º; 74/2022, de 14 de junio, FJ 3º)

Aunque no es el momento de ahondar en ello, baste decir que esta doctrina constitucional tiene mucho que ver con el hecho de que para los titulares del *poder fiscal*, Legislador y Agencia Tributaria, la “*prevención y lucha contra el fraude fiscal*” y el *reforzamiento del control tributario* se hayan convertido en la estrella polar y en el objetivo principal de la ordenación y aplicación del sistema tributario; llegándose, en este último ámbito, a utilizar, sin más, el deber de contribuir del

art. 31.1 CE como *norma de cobertura* para la lucha contra el fraude fiscal⁴.

Otro tanto cabría decir de la incidencia de la referida jurisprudencia constitucional en la indisimulada entronización del *interés público fiscal* (reducido a pura *obsesión recaudatoria*) como el supremo bien jurídico digno de protección. Y, a la postre, en la progresiva y resignada (?) degeneración del *Derecho de la contribución al gasto público* en un simple *Derecho de la recaudación tributaria*.

A estos efectos, y también en sentido homenaje a su Memoria, conviene reproducir, asumiéndola, la ajustada y contundente admonición que el Profesor Carmelo Lozano expresaba en los términos que siguen: “*Ni a la ley tributaria ni desde luego a la AEAT cuando la aplica, se le encomienda por el Ordenamiento en exclusiva la función de definir y defender un pretendido interés público fiscal prescindiendo de los derechos fundamentales, ni mucho menos hasta el punto de elevarlo a preeminente frente a ellos. (...) El primer interés público en un Estado de derecho, por encima de cualquier otro que pudiera esgrimirse como contradictorio con él, es actuar conforme a la ley y a la defensa de los derechos y libertades que son su elemento definitorio*”⁵.

3. Sobre las dos manifestaciones de la antijuricidad fiscal: la arbitrariedad administrativa y el fraude tributario

El Derecho no es la expresión de la voluntad del Poder, sino que aspira a ser un freno a la misma. El fraude fiscal es un fenómeno que afecta al Derecho pero que, como cualquier otro fraude, tiene mucho que ver con el forcejeo del Poder por liberarse del Derecho o por esquivarlo.

Pese a la claridad y contundencia del ya referido mandato del art. 9.1 CE (“*los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico*”), en la vida del Derecho nada

⁴ Véase más adelante el Auto de Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 de mayo de 2010, Diligencias previas 14/2009, confirmado en apelación por la Audiencia Provincial de Madrid.

⁵ LOZANO SERRANO, C., “El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación”, Ponencia presentada al Congreso Internacional sobre Tributación, Derechos Humanos y Fraude fiscal, en noviembre de 2014, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 8 (2015), 19-39.

sorprende menos que la desobediencia de la ley, su incumplimiento (involuntario, negligente o culpable) o la evitación de su “*debida aplicación*” (art. 6.4 del Código Civil) mediante el abuso, la manipulación o el retorcimiento de la norma en contra de su recto sentido. Y ello tanto por los ciudadanos privados o distanciados del poder público, como por los que ocupan alguno de los poderes del Estado; en definitiva, por cualquiera que, con la disposición de incumplir la ley, tenga la posibilidad (el poder) de incumplirla. Parece evidente, pues, que la tentación de prescindir de la ley, bordearla o desobedecerla, directa u oblicuamente, no es algo impropio sino más bien inherente a la *condición humana*.

De ahí que no resulte fácil discernir las razones por las que cuando se analizan, desde cualquier punto de vista, las vulneraciones, ilegalidades o incumplimientos normativos, el *foco de la antijuricidad* siempre se coloque del lado de los ciudadanos, *como si* éstos fueran no ya los primeros sino los únicos destinatarios de los mandatos del Ordenamiento jurídico.

El fenómeno es particularmente significativo al tratar de la *antijuricidad* o del fraude a la Hacienda Pública en la vertiente del ingreso (el *fraude tributario*) o en la del gasto (*fraude en el gasto público*). Prescindiendo de este último, que merecería capítulo aparte, cuando se aborda el *fraude a la Hacienda Pública* éste acostumbra a identificarse exclusivamente con el *fraude fiscal* de los ciudadanos, como si fuera esta la única manifestación posible y conocida del fraude en la ordenación, aplicación, control y regularización de los tributos o en su asignación equitativa a través del gasto público (art. 31.2 CE).

Convendría a estos efectos recordar, como ya hiciera en 1974 el Profesor Sainz de Bujanda, que “*la arbitrariedad administrativa y el fraude tributario [son] manifestaciones –diversas, pero complementarias– de un mismo fenómeno: el de la antijuricidad en el campo financiero*”⁶.

Aunque sin confundirse con el fraude fiscal, también el *fraude de ley* socava, no frontal sino subrepticiamente, la eficacia y efectividad del Derecho. Consiste en la realización de cualquier acto o negocio que, amparado en el texto de cualquier norma que se preste a ello o, incluso, en la ausencia de norma, arroje como resultado la inaplicación, la

⁶ SAINZ DE BUJANDA, F., “Presentación de Civitas”, *Revista Española de Derecho Financiero*, número 1, enero-marzo (1974), 3.

indebida aplicación o el incumplimiento del Derecho; siendo sujeto activo del fraude de ley cualquier persona, natural o jurídica, pública o privada que tenga la disposición y, junto a ello, la posibilidad de cometerlo.

Es manifiesto que el deber de contribuir impuesto en el art. 31.1 CE comporta un mandato constitucional que al igual que todos los mandatos jurídicos, constitucionales o no, lleva implícito un *mandato de efectividad de su cumplimiento*, pero no sólo por los contribuyentes, obligados tributarios, como parece creer el Tribunal Constitucional, sino también por los titulares del poder fiscal.

Lejos de la retórica de los Preámbulos de las leyes que dicen combatirlo, lo que en un Estado constitucional de Derecho exige la lucha contra el fraude es la efectividad en la aplicación del Derecho y en el control de la regularidad del Poder. Dicho de otro modo, en el Estado de Derecho la lucha contra el fraude equivale a la defensa o, lo que es igual, a la lucha por el Derecho.

4. La defensa de la legalidad y la aplicación y eficacia general de las normas jurídicas como el fin último de la doctrina del fraude de ley

«Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el Ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». (artículo 6.4 del Código Civil)

En los términos del Tribunal Constitucional, el fraude de Ley “*en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico. En rigor ni siquiera podría sostenerse hoy que el artículo 6.4 del Código Civil, que contempla con carácter general el fraude de Ley, es una norma exclusiva de la legislación civil. El citado precepto, como la mayor parte de los que integran el título preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el Código Civil su encaje normativo*”(STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8º; en doctrina que se

reitera en la jurisprudencia del Tribunal Supremo y en la propia doctrina administrativa del TEAC, entre otras, en Resolución de 11 de septiembre de 2014, R.G. 05852/2011/00/00, FJ 4º).

Insiste años más tarde la STC 120/2005, de 10 de mayo, que “*el concepto de fraude de Ley es (...) siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, norma de cobertura y norma defraudada o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda*” (FJ 4º). Y más recientemente la STC 158/2019, de 12 de diciembre, refiriéndose al “*fraude de Estatuto*”, afirma que “*no deja de ser una modalidad del fraude de ley y este, según la antes citada STC 37/1987, “en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico.”* (FJ 5º).

El fraude de ley “implica, en el fondo, un acto “contra legem”, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura o una cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu (...)” (SSTS de 21 de diciembre de 2000, FJ 7º, y nº 654/1996, de 29 de julio de 1996, rec. 3651/1992, entre otras).

Por otra parte, “en la configuración del fraude prepondera la idea de considerar el ordenamiento jurídico como un todo” (Exposición de Motivos del Texto articulado del Título Preliminar del Código Civil). Se explica así que “el resultado contrario (norma defraudada), que la conducta constitutiva del fraude de ley produce, puede serlo a una norma concreta o al orden jurídico en su conjunto. (...) Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (“norma de cobertura”), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (“norma defraudada”) (Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014, R.G. 05852/2011/00/00, FJ 4º, reiterando doctrina legal del Tribunal Supremo).

Agrega la Exposición de Motivos recién citada que «...*la consecuencia correspondiente no queda circunscrita a la nulidad del acto a través del cual pretendiera lograrse un resultado fraudulento, sino que ha de comprender también la efectiva aplicación de la norma pertinente, aunque no queden excluidas ciertas consecuencias anulatorias.*

No estorba añadir que, desde luego, “*no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa»* (Sentencia de 13 de junio de 1959” (STS de 29 de abril de 2010; rec. 100/2005; entre muchas).

No se advierte, por lo tanto, objeción o reparo jurídico alguno para que, al igual que sucede en cualquier sector del Ordenamiento jurídico con otras técnicas al servicio de la eficacia y efectividad de las normas (como el *abuso de derecho* o la *buena fe* en su aplicación a las Administraciones Públicas), la regulación del *fraude de ley* en el Título Preliminar del Código Civil (*Aplicación y Eficacia general de las normas jurídicas*), pueda proyectarse también sobre actuaciones y comportamientos del poder fiscal, por ejemplo, en el control, regularización y revisión de la autoaplicación del tributo realizada por los contribuyentes.

5. Los posibles fraudes de ley de la Administración tributaria en el ejercicio de sus potestades de control, regularización y revisión

Siendo el tributo una creación legal, la aplicación de los tributos no puede consistir más que en *la debida aplicación de las normas* que los regulan; tarea esta que, pese a que el Título III de la LGT parece presentar como una función compartida entre Administración y obligados tributarios (art. 83.1 LGT), lo cierto es que el proceso de reforma fiscal iniciado cuatro décadas atrás (1977 y 1978), perenne desde entonces, puso en marcha un modelo de gestión tributaria en el que les viene legalmente impuesta (art. 8. h) y j) LGT) a los obligados tributarios (art. 35 LGT) la *autoaplicación del tributo* a través de sus actos de autoliquidación (art. 120 LGT), piedra angular del sistema; repercusión (arts. 24.2 y 38 LGT), retención y pago o ingreso a cuenta (arts. 23 y 37 LGT). Todos ellos actos de particulares susceptibles de “*desplegar sus efectos en el seno de una relación jurídico fiscal de Derecho público sin que intervenga para ello, de un modo formal y explícito, la Administración*” (SSTS n.º 842 y 843/2018, ambas de 23 de mayo de 2018, rec. 1880/2017 y 4202/2017, FJ 3.º; reiteradas en otras)

Es decir, actos tributarios de los ciudadanos que el ordenamiento jurídico “*equipara en sus efectos (...) a un acto de ejercicio de potestad en que se obtuviera el mismo resultado*”(SSTS n.º 842 y 843/2018, FJ 3º); o los trata, sin su previa comprobación administrativa, *como si* fueran auténticos actos administrativo de liquidación a los efectos de iniciar el período ejecutivo, *ex art. 161.1.b) LGT*); incluso habilitando la recaudación ejecutiva sobre el patrimonio del obligado al pago (art. 161.3 LGT), respecto de las deudas tributarias autoliquidadas sin ingreso.

De ahí que, prescindiendo de la función informativa, asistencial o facilitadora (*ex ante*) de la Administración tributaria, la aplicación de los tributos autoliquidados tiene lugar sin función administrativa, sin acto y sin procedimiento administrativo alguno “*cuando lo declarado por el obligado a ello no se comprueba, investiga o revisa*”(SSTS n.º 842 y 843/2018, FJ 3º) por la Administración controladora, durante los plazos de prescripción, escudriñando la aplicación del tributo realizada por el particular para proceder, en su caso, a *la debida aplicación de la norma* mediante la regularización tributaria correspondiente.

En definitiva, son los obligados tributarios quienes autoliquidan (*autoaplican*) el tributo (art. 120 LGT) con la información y asistencia prestada, en su caso, por la Administración (art. 85 LGT); consistiendo la principal función administrativa en *vigilar y controlar* (verificar, comprobar e investigar) *la debida aplicación*, es decir, “*el correcto cumplimiento de las normas aplicables*” (art. 115. 1 LGT) o, en otros términos, “*el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias*” (art. 145.1 LGT); (re)calificando (art. 13 LGT) los hechos fiscalmente relevantes con independencia de la previa calificación dada por los obligados tributarios (art. 115.2 LGT) y ajustando la liquidación administrativa a los datos consignados por ellos en sus declaraciones y autoliquidaciones salvo que la Administración consiga destruir la *presunción legal de certeza* de aquéllos (art. 108.4 LGT), procediendo entonces a *regularizar* la relación jurídica y la situación de los interesados con la *liquidación o determinación administrativa* de la deuda o de la cantidad que resulte a devolver o a compensar (art. 101.1 LGT).

La consecuencia de todo ello es que las funciones administrativas y los procedimientos de aplicación de los tributos son más bien *funciones y procedimientos de control* (verificación de datos; comprobación de valores, comprobación limitada y comprobación inquisitiva o inspectora) y *de revisión administrativa* conducentes, en su caso, a regularizar

la situación tributaria del particular. Funciones que lo que de verdad entrañan “*es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración*”⁷.

Ciñéndonos, pues, al ámbito del control y revisión administrativa de la aplicación de los tributos, podrían constituir fraude de ley aquellas actuaciones y comportamientos de la Administración tributaria que provocan, intencionadamente o no, un resultado prohibido por el Ordenamiento jurídico, o contrario a él, valiéndose como justificación, pretexto o *norma de cobertura*:

- (i) del *deber de contribuir* del art. 31.1 CE y la lucha contra el fraude fiscal⁸;

En el referido Auto de 11 de mayo de 2010 el Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid razona como sigue:

“SÉPTIMO. - *El estudio minucioso de lo actuado y su resultado, ha permitido constatar (en particular, tras escuchar en sede judicial a la testigo doña manuela), como la inspección tributaria ha pretendido estructurar su denuncia en el terreno de la “simulación negocial, valiéndose de la potestad calificadora de la Administración, utilizando unos criterios interpretativos peculiares, y así poder conducir sus criterios al campo del derecho penal.*

En virtud de la inmediación y la contradicción, quien resuelve pudo apreciar cómo la señora doña Manuela, vista y oída en sus tres declaraciones, citada como testigo, actuaba en una entremezclada posición de testigo, de perito, de denunciante, de acusador público, e incluso, en ciertas ocasiones, como instructor aplicador judicial. en fin, son los

⁷ Como ya puso de manifiesto la Audiencia Nacional, “*la actividad de gestión y liquidación, al encaminarse a la determinación de la deuda tributaria, lo que realmente entraña es una actividad administrativa dirigida a destruir la presunción de que goza realmente la declaración [art. 108.4 LGT] (...)*” (SSAN de 2 de febrero de 2011, Rec. núm. 41/08, FJ 4.^o; y de 14 de mayo de 2009, FJ 5.^o).

⁸ El Auto de Juzgado de Instrucción núm. 6 de Madrid de 11 de mayo de 2010, Diligencias previas 14/2009, confirmado en apelación por la Audiencia Provincial de Madrid, examina una denuncia por delito fiscal planteada a instancia de la Inspección de la Agencia Tributaria, en la que el deber de contribuir del art. 31.1 CE, junto a la potestad de (re)calificación del art. 13 LGT se utilizan como norma de cobertura para sustentar la imputación de un supuesto delito fiscal del art. 305 del Código Penal, eludiendo la aplicación de la normativa tributaria aplicable al caso y sustituyendo la voluntad de la Ley por la de la Administración denunciante.

problemas que plantea nuestro derecho procesal cuando se entremezclan distintas posiciones e intereses.

Dicho esto, resulta meridianamente claro que la Inspección tributaria, al toparse con la dificultad de localizar la norma tributaria incumplida (o sea, el ineludible complemento extrapenal del tipo en blanco denunciado (artículo 305 del código penal), acude directamente y de modo apriorístico, a denunciar un supuesto incumplimiento del principio constitucional de contribución al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica, y a la intención de Romulo y Jose Pablo de no satisfacer los impuestos que en justicia le correspondan (...)

(...)En suma, un minucioso estudio de la denuncia de la Inspección Tributaria, permite apreciar como la Inspección Tributaria, al no encontrar ningún precepto tributario que pudiera considerar infringido, se encamina a buscar cobertura directa en el artículo 31 de la Constitución Española y pasa a erigirse en una especie de Observatorio de Control del Ordenamiento Jurídico en general, y en particular, de la legalidad corporativa o deontológica de los servicios profesionales prestados, individual o colectivamente, por los Abogados Romulo y Jose Pablo; y pasa a erigirse en intérprete del sentido y alcance del deber constitucional del artículo 31 de la Constitución Española, para así cuestionar que, desde la perspectiva tributaria, la utilización de Sociedades sea jurídicamente lícita.

En síntesis, (...) se pretende sustentar la denuncia, en el supuesto incumplimiento del Principio Constitucional de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas; realizando la Inspección una particular interpretación y aplicación del artículo 31 de la Constitución Española, elevándose así a la categoría institucional de legislador fiscal, y, en cierto modo, a una categoría no existente de Tribunal Constitucional Fiscal, aparecen así las “particulares aspiraciones de los funcionarios” (Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 18 de diciembre de 1999), como elevadas a una singular categoría legislativa, olvidando que el artículo 31.1 de la Constitución Española no puede servir a buscar cobertura directa en el artículo 31 de la Constitución Española Ciertamente, el artículo 31 de la Constitución Española fundamenta sólidamente la protección del Bien Jurídico, y sirve de base constitucional para una legislación tributaria de desarrollo del Deber de Contribuir.

Pero no puede olvidarse que, conforme a la doctrina del Tribunal Constitucional, el Deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en un Deber de Configuración Legal, y por ello sólo la Ley Tributaria puede desarrollar el alcance de tal Deber, y establecer así el modo, condiciones y cuantía de los tributos.

Por ello, resulta plausible mantener que en modo alguno corresponde, a la Inspección Tributaria, enjuiciar si las soluciones adoptadas por la Ley son las más oportunas o correctas, y mucho menos articular o buscar, de facto, soluciones para la estimada mejor adecuación, ya que las previsiones del artículo 31 de la Constitución Española han de desarrollarse en la Legislación Tributaria, y ha de ser la Legislación Tributaria la que establezca las particularidades concretas del Régimen de Contribución mediante el pago de Tributos.

Ahora bien, como la Inspección Tributaria era incluso consciente de la endeblez de su denuncia, se ve necesitada de acudir a su potestad calificadora para así instalarse en el campo de la Simulación Negocial, con la cobertura del artículo 13 de la Ley General Tributaria y del artículo 7 del Código Civil.

De este modo, la Inspección Tributaria viene a hacer un particular uso de la potestad calificadora, olvidando que es la Ley (no el arbitrio de la Inspección) la base vertebral del tributo, y olvidando que la fijación y la calificación de los hechos relevantes ha de efectuarse desde la Ley. Por ello, no puede la inspección tributaria ampararse en su potestad de recalificación para sustituir la voluntad de la ley por la aspiración o criterio personal del inspector. (...)

DÉCIMO.- (...)

Por otro lado, y del estudio de la documental obrante, no resulta indiferente afirmar que, ante casos idénticos, la Inspección Tributaria ni remitió el caso idéntico a la Fiscalía Especial, ni se impuso sanción tributaria.

Es decir, parece que, como no se aceptaron las liquidaciones pretendidas por la Inspección -en términos sencillos: como no hubo conformidad- se acudió a la Recalificación y a remitir a la Fiscalía Especial la denuncia. En términos más sencillos, “o te conformas, o a la fiscalía”. Ciertamente, con tal proceder se evita el procedimiento contencioso-administrativo y se arroja sobre la Jurisdicción Penal la tarea propia de la Jurisdicción contencioso-administrativo, a sabiendas de que la subsunción de Hechos, en la norma penal, requiere de modo ineludible

la previa determinación del Hecho Imponible y el consiguiente nacimiento de la obligación tributaria que se afirma como eludida.(...)" En base a quanto antecede,

ACUERDO: Decretar y ordenar el sobreseimiento libre y archivo de las presentes diligencias previas por no ser los hechos constitutivos de delito alguno, y en relación con los imputados (...)"

- (ii) de “*la eficacia de la actividad inspectora (...) imprescindible para proceder a la correcta comprobación e investigación de los tributos*” (STC 74/2022, de 14 de junio, FJ 5º)⁹;
- (iii) de la potestad de (re)calificación reconocida a la Administración en el art. 13 LGT¹⁰;
- (iv) de la potestad prevista en el art. 16 LGT para declarar la existencia de simulación, a efectos exclusivamente tributarios¹¹;

⁹ La abundante doctrina legal del Tribunal Supremo sobre la utilización de las llamadas “diligencias argucia” para extender, en fraude de ley (aunque nominalmente no se calificara como tal), el plazo legal de duración del procedimiento de comprobación e investigación tributaria.

¹⁰ Nota (10) Regularizaciones tributarias en las que se utiliza como norma de cobertura la potestad del art 13 LGT, para eludir en fraude de ley el procedimiento legalmente establecido (arts. 15 y 159 LGT), cabalmente, para declarar la existencia de fraude de ley (“conflicto en la aplicación de la norma tributaria”) (SAN de 1 de abril de 2013, rec. 51/2010; confirmada en casación por la STS de 3 de julio de 2014, Rec. 1512/2013). Véanse las atinadas reflexiones del Profesor Carlos Palao Taboada sobre “la utilización en gran medida arbitraria por la Administración y los Tribunales de otras figuras elaboradas por la doctrina y sin reconocimiento expreso en la ley, como el negocio indirecto o el anómalo, e incluso su expresa renuncia a encajar el supuesto enjuiciado en alguna de las normas legales que por distintas causas permiten desconocer a efectos fiscales la validez de las operaciones realizadas, como si esta fuese una cuestión irrelevante, cuando de la subsunción en una u otra de dichas normas se derivan importantes consecuencias, particularmente en el ámbito penal” (PALAO TABOADA, Carlos, “Estudios en favor de la indispensable claridad y rigor en la reacción frente a la elusión fiscal (al hilo de dos recientes obras sobre la jurisprudencia española sobre la elusión)”, *Nueva Fiscalidad*, n.º 2, Abril-Junio (2020), 23-71).

¹¹ Regularizaciones tributarias en las que la Administración, utiliza como norma de cobertura la potestad del art. 16 LGT para declarar la existencia de simulación, a efectos exclusivamente tributarios, para eludir y prescindir en fraude de ley del procedimiento legalmente debido para declarar la existencia de fraude de ley [“conflicto en la aplicación de la norma tributaria” (arts. 15 y 159 LGT)] con el fin de “regularizar sin pasar por los rigores procedimentales del fraude de ley o del conflicto y [proceder] a la automática imposición de sanciones (...).” (Véase la STS n.º 1316/2020, de 15 de octubre de 2020, rec. 4328/2018 y el ATS de 14 de noviembre de 2018, rec. 4328/2018).

- (v) de la potestad de efectuar requerimientos individualizados de información tributaria antes de la comunicación del inicio formal del procedimiento de inspección¹²;
- (vi) de la potestad de efectuar sucesivos requerimientos individualizados de información en el seno de unos llamados “*Expedientes de investigación*”, sin iniciar el procedimiento de inspección tributaria¹³;
- (vii) de cualquier norma jurídica, tributaria o no; o, incluso,
- (viii) amparándose en la propia ausencia de norma.

Huelga decir que resulta más fácil encontrar “*recursos sobre regularizaciones tributarias basadas en la figura del fraude de ley [de los obligados tributarios]*” (Cfr. STS nº 1162/2016, de 23 de mayo de 2016 rec. 992/2014, FJ 13º), que fatigar los repertorios de jurisprudencia en busca de resoluciones judiciales sobre regularizaciones fiscales abusivas que hubieran sido impugnadas invocando el fraude de ley de la Administración.

Por otra parte, hay supuestos en los que la *ratio decidendi* de la sentencia que anula la resolución liquidatoria o sancionadora impugnada se sustenta en una actuación en fraude de ley de la Administración, aunque sin calificarla como tal; lo que, a su vez, puede responder a muy diferentes motivos. Entre ellos, que la actuación en fraude de ley dé lugar a un vicio de nulidad radical como el de prescindir “*total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido*” (art. 217.1. e) LGT); nulidad de pleno derecho que obviaría, claro está, la necesidad de invocar el fraude de ley para imponer “*la debida aplicación*” de la norma o del procedimiento eludido.

¹² Utilización de la potestad de efectuar sucesivos requerimientos individualizados de información, antes de la comunicación del inicio formal del procedimiento de inspección, para retrasar el día inicial del cómputo del plazo, eludiendo en fraude de ley el plazo de legal de duración de las actuaciones inspectoras. (Véanse las SSTS nº 935/2020, de 7 julio de 2020, rec. 641/2018 y de 26 de mayo de 2014, rec. 16/2012; entre otras).

¹³ Utilización en fraude de ley de la potestad de efectuar sucesivos requerimientos individualizados de información en el seno de unos llamados “*Expedientes de investigación*”, sin iniciar el procedimiento de inspección tributaria y para ejercer, sin cobertura jurídica alguna, funciones de policía judicial en una suerte de pseudo-instrucción penal en sede administrativa, sin reglas, plazos ni procedimiento. Véanse la STS nº 290/2018, Sala Segunda, de 14 de junio de 2018, rec. 103/2017 (‘Caso Golfinger’) y la SAP de Madrid nº 20/2022, de 11 de enero de 2022, rec. 1766/2018.

Por último, conviene no perder de vista que el *fraude de ley de la Administración* puede concurrir o ser el instrumento de un posible *viicio de desviaciónde poder* (art. 70.2 Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, LRJCA, y art. 106.1 CE); o bien estar en el origen o ser el medio para encubrir una posible *actuación material o vía de hecho* de la Administración (art. 25.2 y concordantes de la LJCA).

6. Epílogo

El mandato constitucional de “*generalidad contributiva*” comporta la proscripción, asimismo constitucional, no sólo del fraude fiscal de los ciudadanos, sino también de cualquier manifestación de la antijuricidad en la ordenación y gestión de la Hacienda Pública, en la doble vertiente del ingreso y del gasto público.

En algún momento los estudiosos y los profesionales del asesoramiento y defensa “*en lo tributario*” (Universidades, Colegios y Asociaciones Profesionales de Estudio y/o de Asesoramiento Fiscal) deberíamos ampliar el *foco de la antijuricidad* extendiéndolo al ámbito de la ordenación y de la aplicación de los tributos, situándolo, esta vez, en el lado de los *poderes públicos del Estado* (en su acepción más amplia: Gobierno y Administraciones Públicas, Legislador, Jueces y Tribunales; en el orden que corresponda), con el fin de emprender, *sine ira et studio*, un análisis sistemático, riguroso y equilibrado de *las diferentes manifestaciones de la antijuricidad*:

- i. En la “*ordenación (legal y reglamentaria) del sistema tributario*” (art. 3.1 LGT)¹⁴

¹⁴ “En cierto modo – escribía Jaime García Añoveros en 1991– el legislador ordinario es el mayor enemigo de la Constitución, si así puede decirse. De suyo, las vulneraciones de la Constitución proceden, en general, de leyes ordinarias; también de actos de la Administración, pero generalmente éstos se amparan en una Ley ordinaria que da un determinado sesgo a la Constitución o permite un acto inconstitucional (...).”

Y dirigiéndose a los “probables autores de una nueva LGT”, advertía que “la tentación de hacer una ley que sirva también para desgarantizar derechos o crear inseguridad jurídica no es miseria exclusiva de los pasados ominosos tiempos” (GARCÍA AÑOVEROS, J., “Comentario al artículo 1 de la Ley General Tributaria”, en AA.VV., *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda, vol. I, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, 15, 17 y 18).

- ii. En las *actuaciones de la Administración tributaria*, como permanente expresión del poder fiscal, *en el ejercicio de las potestades atribuidas por el legislador*, no para incrementar a todo trance la recaudación, sino para garantizar “*la debida aplicación de la ley*”, conforme a su recto sentido, en los procedimientos de revisión (control, investigación y, en su caso, regularización y, en lo procedente, sanción) de las (auto)aplicaciones de los tributos impuestas a los obligados tributarios.
- iii. Y, aunque no necesariamente en último lugar, en el control efectuado por el Tribunal Constitucional de la constitucionalidad de las leyes y, con carácter previo, del ejercicio de la iniciativa legislativa por los Grupos Parlamentarios que sustentan al Gobierno; en el amparo (:) constitucional frente a las lesiones de los derechos y garantías fundamentales de los ciudadanos/contribuyentes; en la revisión judicial de los actos y actuaciones administrativas de aplicación de los tributos; y, en fin, en el control casacional por el Tribunal Supremo de las resoluciones judiciales de las Salas de lo contencioso-administrativo de los Tribunales de instancia.

Al igual que la legalidad penal, “*Carta Magna del delincuente*” (Listz) y “*palladium de la libertad ciudadana*” (E. Mezger), ha venido trazando el ámbito de libertad donde el ciudadano puede moverse sin riesgos penales (A. Eser y B. Burkhardt), la legalidad tributaria, *Carta Magna del contribuyente*, en cuanto “*el poder de los sin poder y hasta su bien material por excelencia*” (P. Flores-d’Arcais)¹⁵, debiera trazar *un ámbito de libertad* (patrimonial y personal) en el que la *persona* pudiera desenvolverse sin *riesgos fiscales* en su *permanente relación de sujeción al poder fiscal del Estado*.

De ahí que la principal garantía del ciudadano en relación con el deber constitucional de contribuir (importa recordarlo) “*al sostentimiento de los gastos públicos*” (art. 31.1 CE); o, si se prefiere, su principal mecanismo reaccional o de defensa frente a la ordenación legal y a la aplicación administrativa del sistema tributario por el poder fiscal radique, precisamente, en su derecho (también) constitucional de contribuir “*con arreglo a la Ley*”; esto es, “*en el modo, condiciones y cuantía*

¹⁵ FLORES-D’ARCAIS, Paolo, “El individuo libertario”, *Nueva Sociedad*, n.º 134 (1994), 58-69.

establecidos por la Ley" (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6): *en todo lo que ordene la ley, pero sólo en lo que la Ley ordene.*

La Ley constituye la cobertura jurídica necesaria, aunque no siempre suficiente, para la aplicación, revisión y, en su caso, regularización administrativa del tributo (*Administrar es aplicar la Ley de oficio*); siendo ilegal la pretensión tributaria o la *exacción fiscal* que prescinda de los hechos legalmente relevantes, o de las normas que establecen el régimen material de tributación de los sujetos, actos y negocios jurídicos; o, en fin, del procedimiento legal de control tributario, revisión y, en su caso, sanción administrativa.

Volvamos al Derecho Penal para trasladar al nuestro, *mutatis mutandi*, las certeras palabras de Claus Roxin: "*un Estado de Derecho debe proteger al individuo no sólo mediante el Derecho penal, sino también del Derecho penal. El Ordenamiento jurídico no sólo ha de disponer de métodos y medios adecuados para la prevención del delito, sino que también ha de imponer límites al empleo de la potestad punitiva, para que el ciudadano no quede desprotegido y a merced de una intervención arbitraria o excesiva del "Estado Leviatán"*"¹⁶.

Dicho de una vez, el derecho de defensa en nuestro ámbito comporta y exige la defensa del Derecho también, claro está, frente a la propia legalidad tributaria.

Extracto: El autor analiza la singular posición que el deber de contribuir y al poder fiscal, según la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo de España.

Palabras clave: impuesto, poder fiscal, fraude fiscal

Resumo: O autor analisa a singular posição do Tribunal Constitucional e do Supremo Tribunal espanhol sobre o dever de pagar impostos.

Palavras-chave: imposto, poder fiscal, fraude fiscal

¹⁶ ROXIN, Claus, *Derecho Penal. Parte General*, Tomo I, Fundamentos. Estructura de la Teoría del Delito, trad. LUZÓN PEÑA, Diego Manuel / DÍAZ Y GARCÍA CONLEDO, Miguel / VICENTE REMESAL, Javier de, Traducción de la 2.^a edición alemana y notas, Civitas: Madrid, 1997.

Abstract: El autor analiza la singular posición que el deber de contribuir y al poder fiscal, según la doctrina del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo de España.

Keywords: Tax, fiscal power, tax compliance