

Suplemento

TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

16545 *Sala Segunda. Sentencia 57/2010, de 4 de octubre de 2010. Recurso de amparo 2542-2007. Promovido por don Francisco Hernando Contreras frente a las Sentencias de la Audiencia Provincial y de un Juzgado de lo Penal de Madrid que le condenaron como autor de cuatro delitos contra la hacienda pública. Vulneración de los derechos a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal: subsunción irrazonable de la conducta enjuiciada en el tipo penal. Voto particular.*

La Sala Segunda del Tribunal Constitucional, compuesta por don Guillermo Jiménez Sánchez, Presidente, don Vicente Conde Martín de Hijas, doña Elisa Pérez Vera, don Eugeni Gay Montalvo, don Ramón Rodríguez Arribas y don Pascual Sala Sánchez, Magistrados, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de amparo núm. 2542-2007, promovido por don Francisco Hernando Contreras, representado por el Procurador de los Tribunales don José Manuel Fernández Castro y asistido por el Letrado don Claudio García Díez, contra la Sentencia de la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid núm. 72/2007, de 25 de enero (dictada en el rollo de apelación núm. 81-2005), por la que se confirma parcialmente la Sentencia del titular del Juzgado de lo Penal núm. 21 de Madrid núm. 240/2004, de 12 de julio (dictada en el juicio oral núm. 473-2003), por la que se condenaba al actor como autor de cuatro delitos contra la hacienda pública. Han intervenido la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales doña Myriam Álvarez del Valle Lavesque y asistida por el Letrado don Gabriel Casado Ollero; el Abogado del Estado, en la representación que ostenta; y el Ministerio Fiscal. Ha sido Ponente el Magistrado don Guillermo Jiménez Sánchez, quien expresa el parecer de la Sala.

I. Antecedentes

1. Por escrito registrado en este Tribunal el 20 de marzo de 2007 don José Manuel Fernández de Castro, Procurador de los Tribunales, en nombre y representación de don Francisco Hernando Contreras, interpuso recurso de amparo contra las resoluciones judiciales de las que se deja hecho mérito en el encabezamiento.

2. Los hechos más relevantes en los que tiene su origen la presente demanda de amparo, sucintamente expuestos, son los siguientes:

a) El actor, administrador único de la mercantil Patrimonio 2000, S.L., cuyo objeto social es la construcción y compraventa de bienes inmuebles, presentó las declaraciones de los ejercicios 1992 y 1993 correspondientes al impuesto sobre sociedades y al impuesto sobre el valor añadido (IVA) sin efectuar ingreso alguno, no correspondiéndose las cantidades consignadas por las operaciones realizadas con las realmente efectuadas.

b) La mercantil Patrimonio 2000, S.L., constituida en 1992 con un capital inicial de 325 millones de pesetas (1.953.289,34 €), es una sociedad participada al 99,69 por 100 (324 millones de pesetas) por la entidad Hormigones, Pavimentaciones y Viviendas, S.A. –Horpavisa– (32.400 participaciones) y al 0,31 por 100 (1 millón de pesetas) por Francisco Hernando del Saz, hijo del actor (100 participaciones), siendo el actor quien «controlaba

económicamente, de forma personal y directa, Patrimonio 2000» (según precisa la Sentencia de la Audiencia Provincial). En la constitución de Patrimonio 2000, S.L., Horpavisa aportó cuatro parcelas (dos parcelas –la núm. 1, con vivienda unifamiliar, y la núm. 5, con vivienda unifamiliar– en la Urbanización Valdepastores de Boadilla del Monte; y otras dos parcelas –la núm. 15, con nave en construcción, y la núm. 48, con edificio de oficinas en construcción– en el Polígono Industrial Pinares Llanos de Villaviciosa de Odón), con un valor individual, respectivamente, de 35.478.058 pesetas (213.227,42 €) –gravada con una hipoteca pendiente de pago de 15.778.058 pesetas (94.828,04 €)–, 35.014.243 pesetas (210.439,84 €) –gravada con una hipoteca pendiente de pago de 22.014.243 pesetas (132.308,26 €)–, 242.200.000 pesetas (1.455.651,32 €) –gravada con una hipoteca de 172.000.000 pesetas (1.033.740,82 €)– y 221.300.000 pesetas (1.330.039,79 €). La valoración total de las aportaciones se fijó en 533.992.301 pesetas (3.209.358,36 €); la valoración neta en 324.000.000 pesetas (1.947.279,22 €) –descontados los 209.992.301 pesetas (1.262.079,15 €) de deudas pendientes de amortización–.

c) En el ejercicio 1992 Patrimonio 2000, S.L. transmitió un inmueble a Unifor, S.A. por 520.000.000 pesetas (3.125.262,94 €). La declaración del Impuesto sobre Sociedades presentada con fecha de 26 de julio de 1993 declaraba unas ventas de 520.000.000 pesetas (3.125.262,94 €), unas compras de 522.000.000 pesetas (3.137.283,18 €) y unos gastos financieros de 4.432.625 pesetas (26.640,61 €), haciendo constar como resultado contable unas pérdidas de 6.432.625 pesetas (38.660,85 €). Y la declaración del impuesto sobre el valor añadido –presentada el día 1 de febrero de 1993– recogía una base imponible de 520.000.000 pesetas (3.125.262,94 €), unas cuotas repercutidas de 78.000.000 pesetas (468.789,44 €) y unas cuotas soportadas de 78.300.000 pesetas (470.592,47 €), con un resultado a compensar de 300.000 pesetas (1.803,04 €).

d) En 1993 Patrimonio 2000, S.L. realizó una ampliación de capital de 15.000.000 pesetas (90.151,81 €) –1.500 participaciones suscritas totalmente por la entidad Horpavisa–, aportándose a tal fin una parcela situada en el Polígono Industrial Pinares Llanos de Villaviciosa de Odón –la núm. 47, con un edificio de oficinas construido–, valorada en 360.000.000 pesetas (2.163.643,57 €) y gravada con una hipoteca constituida en garantía de dos préstamos de 145.000.000 pesetas (871.467,55 €) y 200.000.000 pesetas (1.202.024,21 €); el valor neto de la aportación era, por tanto, de 15.000.000 pesetas (90.151,81 €). Además en este mismo ejercicio se enajenaron dos inmuebles por importes de 425.000.000 pesetas (2.554.301,44 €) y 425.500.000 pesetas (2.557.306,50 €). La declaración del impuesto sobre sociedades presentada con fecha de 26 de julio de 1994 declaraba unas ventas de 850.500.000 pesetas (5.111.607,94 €), unas compras de 1.248.808.700 pesetas (7.505.491,45 €) y unos gastos financieros de 28.897.335 pesetas (173.676,48 €), haciendo constar como resultado contable unas pérdidas de 427.206.034 pesetas (2.567.559,97 €). Y en la declaración del impuesto sobre el valor añadido (presentada el día 31 de enero de 1994) se hizo constar una base imponible de 850.000.000 pesetas (5.108.602,89 €), con unas cuotas repercutidas de 127.575.000 pesetas (766.741,19 €) y unas cuotas soportadas de 63.796.305 pesetas (383.423,51 €), determinándose un resultado a ingresar de 63.750.000 pesetas (383.145,22 €) e instándose un aplazamiento de pago.

e) Mediante diligencia con fecha de 30 de marzo de 1996 (notificada el día 10 de septiembre siguiente) se inician actuaciones de comprobación tributaria en relación con la entidad Patrimonio 2000, S.L., por los impuestos sobre sociedades, sobre la renta de las personas físicas, sobre el valor añadido y sobre actividades económicas, correspondientes a los ejercicios 1992, 1993 y 1994, en las que se hace constar (por diligencia de fecha 21 de noviembre de 1996) que «[s]e aportan libros oficiales de contabilidad de los ejercicios 1992, 1993, 1994 y 1995 que quedan en poder de la inspección».

f) Con fecha de 29 de septiembre de 1997 se emite por el inspector actuario informe sobre delito fiscal, en el que, tras precisar que los libros de contabilidad no estaban «debidamente legalizados en el Registro Mercantil», se hace la siguiente propuesta de liquidación: a) en el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 1992 se toma el importe de los ingresos declarados, admitiéndose sólo como gastos deducibles

242.200.000 pesetas (1.455.651,32 €) —excluyendo los financieros— con un resultado positivo de 277.800.000 pesetas (1.669.611,62 €), que al 35 por 100 generaba una cuota a ingresar de 97.230.000 pesetas (584.364,07 €); b) en el impuesto sobre sociedades correspondiente al ejercicio 1993 se parte nuevamente de los ingresos declarados, admitiendo sólo como gasto deducible el coste de adquisición de los bienes inmuebles transmitidos, a saber, 581.300.000 pesetas (3.493.683,36 €), resultando un beneficio de 268.700.000 pesetas (1.614.919,52 €) y una cuota a ingresar al 35 por 100 de 94.045.000 pesetas (565.221,83 €); c) en el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1992 se admiten como correctas la base imponible y las cuotas repercutidas, pero se suprimen las cuotas soportadas por no haber quedado acreditadas, fijando como resultado del ejercicio 78.000.000 pesetas (468.789,44 €) a ingresar; y d) en el impuesto sobre el valor añadido del ejercicio 1993 también se admiten como correctas las bases imponibles y las cuotas repercutidas, pero se suprimen igualmente las cuotas soportadas por no haber quedado acreditadas, fijando como resultado del ejercicio una cuota de 63.825.000 pesetas (383.595,97 €).

g) Por Sentencia núm. 240/2004 del titular del Juzgado de lo Penal núm. 21 de Madrid (juicio oral núm. 473-2003; procedimiento abreviado núm. 7159/1997), de fecha 12 de julio de 2004, don Francisco Hernando Contreras fue condenado como autor de cuatro delitos contra la hacienda pública, con la concurrencia de la circunstancia atenuante de reparación del daño, a la pena de un año de prisión por cada uno de ellos, multas de 1.168.700,04 €, 1.015.346,09 €, 937.576,34 € y 767.173,50 € (con responsabilidad personal y subsidiaria para el caso de impago de tres meses de privación de libertad por cada una de las cuatro multas impuestas) y pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de cinco años, así como al abono de las costas procesales, incluidas las de la acusación particular. Además se le condena también a indemnizar a la hacienda pública, «como responsable civil directo», en «la cantidad de 1.944.435,14 €», más los intereses legales tributarios previstos en el art. 58 de la Ley general tributaria, incrementados, en su caso, según dispone el art. 576 LEC, declarándose la responsabilidad civil subsidiaria de la entidad Patrimonio 2000, S.L.

h) Apelada la anterior resolución por el Sr. Hernando Contreras (adhiriéndose a la apelación la entidad Patrimonio 2000, S.L.), por Sentencia núm. 72/2007 de la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid, de fecha 25 de enero de 2007, se estimó parcialmente el recurso, en el sentido de fijar «en 1.994.388,39 euros (un millón novecientos noventa y cuatro mil trescientos ochenta y ocho euros con treinta y nueve céntimos) el importe principal de la responsabilidad civil, que devengará el interés legal del dinero sin incremento adicional alguno», confirmándose la Sentencia en todo lo demás. Ello no obstante la Audiencia Provincial admite como posibles gastos adicionales imputables al ejercicio 1992 la suma de 154.247.397 pesetas (927.045,52 €), lo que supondría, señala, una reducción de la deuda tributaria liquidada por la Administración por el impuesto sobre sociedades en 53.986.588 pesetas (324.465,93 €) y, en consecuencia, una cuota final adeudada de 43.243.411 pesetas (259.898,13 €), razón por la cual fija como cuota correspondiente al impuesto sobre sociedades la que va «entre 43.243.411,05 pesetas y 97.230.000 pesetas».

3. Se alega en la demanda de amparo la vulneración de los derechos a igualdad en la aplicación de la ley (art. 14), a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), al juez ordinario predeterminado por la ley, al juez imparcial, a un proceso con todas las garantías y sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE), y a la legalidad penal (art. 25.1 CE), razonándose en los siguientes términos:

a) Infracción del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE): Las dos Sentencias impugnadas (la de instancia y la de apelación) incurren en una motivación arbitraria, en la medida en que condenan por dos delitos de defraudación del Impuesto sobre Sociedades de la entidad Patrimonio 2000, S.L., que nunca se pudieron cometer, al encontrarse incluida la citada entidad (*ex lege*) en el régimen de «transparencia fiscal», que determina que las bases imponibles se imputen a los socios para que éstos las integren en sus impuestos

sobre la renta de las personas físicas (si el socio es una persona física) o sobre sociedades (si el socio es una persona jurídica). No podía cometer en aquellos momentos una entidad transparente delito fiscal alguno por el impuesto sobre sociedades al no venir obligada a tributar por este impuesto, ni tan siquiera aunque se hubieran presentado incorrectamente las declaraciones del impuesto sobre sociedades y no se hubieran imputado las rentas de la sociedad a los socios. La normativa aplicable durante los ejercicios 1992 y 1993 imponía a Patrimonio 2000, S.L., el régimen de transparencia fiscal, en tanto que era una sociedad de mera tenencia de bienes, como así señala la propia Sentencia de apelación al recoger que «la actividad de Patrimonio 2000, S.L. no era más que la continuación de la de Horpavisa, disimulada bajo una fachada societaria, sin otra finalidad que servir de encubierto departamento de ventas y financiación indirecta de la dominante».

Sin embargo, el órgano judicial, aun reconociendo que Patrimonio 2000, S.L. era una mera sociedad instrumental, le niega la aplicación del régimen de transparencia sobre la base de que Horpavisa (socio dominante de Patrimonio 2000, S.L.) es una persona jurídica, entendiendo de forma errónea que al ser el socio de una sociedad transparente otra sociedad mercantil no deben imputarse los beneficios ni, en general, el régimen de transparencia fiscal, porque este régimen opera sólo respecto de los socios personas físicas y no para con los socios personas jurídicas. Este entendimiento del órgano judicial, no sólo es voluntarista y absurdo, sino también arbitrario, al no corresponderse con la normativa aplicable en el momento en el que se mantiene, en el cual se establecía expresamente la aplicación de la transparencia aun cuando los socios de las sociedades transparentes fuesen personas jurídicas sometidas al impuesto sobre sociedades. De hecho la propia Sentencia de apelación, de un lado, recoge el tenor literal del art. 19 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas, que al efecto disponía: «1. Se imputarán, en todo caso, a los socios residentes y se integrarán en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, del de Sociedades, las bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades a que se refiere el apartado uno del art. 52 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aun cuando los resultados no hubieran sido objeto de distribución». Y, de otro lado, transcribe varios párrafos de la STS de 25 de abril de 2005 en la que claramente se recoge que la transparencia implica que los rendimientos se imputan a los socios en el IRPF o en el impuesto sobre sociedades, según corresponda.

En el caso el propio órgano judicial ha reconocido que Patrimonio 2000, S.L. es una sociedad de mera tenencia de bienes de Horpavisa, sociedad dominada de la que era instrumental, y que se encontraba imperativamente en el régimen de transparencia fiscal: «Si se analiza en profundidad la relación entre ambas sociedades, se podrá comprobar que la actividad de Patrimonio 2000 no era más que la continuación de la de Horpavisa, disimulada bajo una fachada societaria, sin otra finalidad que servir de encubierto departamento de ventas y financiación indirecta de la dominante». Ahora bien, reconocido lo anterior, la Sentencia de apelación señala después que: «Al margen de la realidad económica subyacente, Patrimonio 2000, S.L. era formalmente una sociedad mercantil, cuyos beneficios estaban sujetos al impuesto de sociedades, y cuyas operaciones los estaban al impuesto sobre el valor añadido». Y la clave de este quiebro argumental se encuentra en la Sentencia de apelación cuando señala que «[e]l régimen de transparencia fiscal no pertenece al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sino al del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. [/] Se trata de poner a cuenta de una de éstas, beneficios obtenidos a través de una sociedad instrumental dominada realmente por aquélla», y por esta razón considera el órgano de apelación que los beneficios de Patrimonio 2000, S.L. deben tributar en esta sociedad por el impuesto sobre sociedades, no debiendo imputarse a Horpavisa porque, al tratarse de otra sociedad, su régimen no variaría, siendo sólo factible «cuestionar la aplicabilidad del régimen de transparencia fiscal a los beneficios obtenidos por el socio minoritario Francisco Hernández del Saz».

En suma, reconociendo el órgano judicial que el régimen de transparencia fiscal era aplicable imperativamente a las sociedades de mera tenencia de bienes (condición de Patrimonio 2000, S.L.), sin embargo le niega su aplicación, no sólo por ser su socio

mayoritario una sociedad mercantil, sino también por considerar que el actor había considerado correcto presentar la liquidación del impuesto sobre sociedades por aquella sociedad habida cuenta de «la imposibilidad de ir —en su beneficio— contra sus propios actos anteriores, realizados consciente y libremente». Mas el hecho de haber optado por presentar erróneamente la declaración del impuesto sobre sociedades no puede suponer penalmente un perjuicio para el actor, porque el régimen de transparencia fiscal, como el propio órgano judicial reconoce, no es optativo, sino imperativo y, por tanto, indisponible para los sujetos pasivos, siendo entonces evidente que cuando la transparencia se impone legalmente a los obligados tributarios a éstos les resulta indisponible y, en consecuencia, no pueden elegir un régimen fiscal distinto. Por esta razón, el hecho de que Patrimonio 2000, S.L., presentara una declaración por el impuesto sobre sociedades no implicaba que dicha sociedad tuviese que tributar por este impuesto. Si la entidad mercantil no podía elegir un régimen fiscal distinto del de la transparencia, porque así se lo imponía la normativa vigente en aquel momento, el hecho de presentar erróneamente una declaración por un impuesto que no corresponde es jurídicamente irrelevante y no se puede fundamentar en ese error la existencia de una obligación tributaria jurídicamente inexistente. Y si no se tenía que tributar por el impuesto sobre sociedades el elemento esencial del delito fiscal es inexistente. No es admisible, pues, que las Sentencias impugnadas se sirvan de argumentaciones absurdas para aplicar una suerte de «teoría de la pena justificada», más allá de la normativa fiscal aplicable y los elementos del tipo penal, pues con ello se transgrede el derecho a la tutela judicial efectiva y, como se verá después, el derecho a la legalidad penal.

b) Infracción del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE): La Sentencia de apelación condena, no por un hecho típico, sino por un acto erróneo atípico, que se reputa, por las razones que sean, ilícito o inmoral. En efecto, aun cuando la Sentencia de apelación admite que la entidad Patrimonio 2000, S.L. era una sociedad en régimen de transparencia fiscal, sin embargo considera irrelevante esta circunstancia y condena al ahora demandante de amparo (como administrador de la sociedad) por dos delitos fiscales en relación a un impuesto (el de sociedades) que la sociedad que administraba no tenía la obligación de pagar (aunque su administrador erróneamente considerase que sí tenía que pagarlo y presentara a tal fin las correspondientes declaraciones). La Sentencia toma el acto propio del administrador (someter al impuesto sobre sociedades a la entidad) como acto determinante, desconociendo la realidad de los hechos, la realidad jurídico-tributaria (que integra el tipo de una norma penal en blanco) y el elemento típico, para condenarle, no por el hecho típico, sino por un hecho erróneo atípico, imputándole la comisión de un hecho distinto del típico y convirtiéndose así el órgano judicial en un represor de actos o conductas que se reputan equívocas o desviadas, prescindiendo de la garantía de predeterminación legal del hecho punible.

c) Infracción del derecho al juez ordinario predeterminado por la Ley (juez imparcial) y a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE): Lesión producida por el hecho de haberse desconocido el principio acusatorio al condenar por un hecho que no había sido objeto de acusación. Lo que se ha producido realmente es la condena por unos delitos de defraudación en el impuesto sobre sociedades como consecuencia del impago de unos impuestos que, por la aplicación del régimen de transparencia fiscal, correspondían a los socios de Patrimonio 2000, S.L. Es decir, se ha condenado al ahora demandante de amparo por unos hechos que no fueron objeto de acusación, habida cuenta de que, al estar la sociedad en régimen fiscal de «transparencia fiscal», las bases imponibles debían imputarse a los socios, por lo que la defraudación del Impuesto sobre Sociedades, en su caso, la habría cometido Horpavisa, y sin embargo se ha transformado el objeto del proceso, castigándose hechos distintos a los que habían sido objeto de acusación y debate.

d) Infracción del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE): La motivación de la condena por los dos delitos de defraudación del IVA de la entidad Patrimonio 2000, S.L. es arbitraria, pues resulta jurídica y lógicamente imposible que las mismas deudas tributarias derivadas de unas concretas operaciones imponibles (aportaciones inmobiliarias

efectuadas por Horpavisa en la constitución de Patrimonio 2000, S.L.) durante los ejercicios 1992 y 1993, que generan un IVA exigible al sujeto pasivo (Horpavisa), puedan considerarse defraudadas por otro (Patrimonio 2000, S.L.). Tanto la Sentencia de instancia como la de apelación consideran que Patrimonio 2000, S.L. no puede deducirse un IVA que, aun cuando devengado en las aportaciones inmobiliarias, en la medida que no fue repercutido por Horpavisa no fue efectivamente soportado. Ahora bien, este argumento resulta arbitrario, pues, de conformidad con la normativa del IVA, Horpavisa venía obligada a repercutir el IVA en las entregas de inmuebles efectuadas para constituir, primero, y ampliar, después, el capital de Patrimonio 2000, S.L. para efectuar posteriormente su ingreso en la hacienda pública (una vez deducido el IVA que hubiese soportado), siendo la única obligación de Patrimonio 2000, S.L. la de soportar el IVA devengado por las aportaciones inmobiliarias que recibió, no teniendo por tanto la obligación (al no tener la condición de sujeto pasivo) de ingresar ese IVA. Sin embargo la hacienda pública exige el IVA a Patrimonio 2000, S.L. y denuncia penalmente a ésta por no haber ingresado un IVA en una operación cuyo único deudor era Horpavisa.

En efecto, sólo a Horpavisa correspondía ingresar el IVA relativo a las operaciones inmobiliarias efectuadas por esta sociedad, y sólo a ella le podía ser exigido por la hacienda pública, en la medida que era tal entidad mercantil la que tenía la obligación legal de facturar el IVA, repercutirlo e ingresarlo. Patrimonio 2000, S.L. no podía suplir ni subsanar el incumplimiento de la obligación de repercutir que legalmente le correspondía a Horpavisa, ni tampoco podía ingresar en la hacienda pública el IVA devengado por aquélla, ni, en fin, tampoco la inspección de hacienda podía exigirselo. Sin embargo lo que hizo la inspección fue denunciar a Patrimonio 2000, S.L. por no ingresar un IVA del que sólo era responsable Horpavisa, sin regularizar ni exigir a esta última entidad el IVA que le resultaba legalmente exigible. Las Sentencias recurridas parten, pues, de una premisa fáctica manifiestamente errónea, ya que el problema no es si Patrimonio 2000, S.L. se dedujo en las autoliquidaciones las cuotas de IVA no soportadas por cuanto Horpavisa no las repercutió (lo que Patrimonio 2000, S.L. nunca hizo), sino condenar a Patrimonio 2000, S.L. por unas cuotas de IVA que fiscal y, por tanto, penalmente sólo eran exigibles a Horpavisa. En consecuencia, al condenar de forma arbitraria a una entidad por la responsabilidad penal de otra se está conculcando el derecho a la tutela judicial efectiva del demandante en amparo.

e) Infracción del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE): Habiendo transcurrido desde el Auto de incoación hasta la Sentencia dictada en apelación nueve años y trece días (retraso en todo caso imputable a los órganos judiciales y en nada atribuible al ahora demandante de amparo), la Audiencia Provincial rechaza la lesión en un simple acto de voluntarismo judicial, aduciendo a tal fin la supuesta complejidad del asunto. De hecho las explicaciones del Tribunal de apelación constituyen una exculpación para los intervinientes (funcionarios administrativos, órganos judiciales, peritos, etc.), pero conllevan la demostración de un «irregular» funcionamiento de la Administración de Justicia en el procedimiento que ha ocasionado una tardanza no justificada.

f) Infracción del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE): En el «caso AVE», asunto mucho más complejo que el de autos (cuya tramitación duró más de nueve años y tenía numerosos imputados a los que se atribuían diversidad de delitos, abarcando los autos más de 600.000 folios) se apreció la concurrencia de la atenuante analógica de «dilaciones indebidas», y sin embargo en el caso objeto del presente recurso de amparo, donde la tramitación se extendió durante más de nueve años y sin ningún motivo para la tardanza, se ha negado la aplicación de esta circunstancia sin expresar razón alguna que explique el cambio de criterio.

4. Por providencia con fecha de 25 de noviembre de 2008 la Sala Segunda de este Tribunal acordó la admisión a trámite del recurso de amparo. Asimismo, y en aplicación de lo previsto en el art. 51 LOTC, se acordó dirigir comunicación tanto a la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid como al Juzgado de lo Penal núm. 21 de Madrid a fin de que en el plazo de diez días remitiesen, respectivamente, certificación o fotocopia adverada del recurso de apelación núm. 81-2005 y del procedimiento abreviado núm. 473-2003, interesándose al mismo tiempo que se emplazara a quienes hubiesen

sido parte en el procedimiento, excepto a la parte recurrente en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer ante este Tribunal si así lo desearan.

Asimismo, mediante providencia de la Sala Segunda de la misma fecha, se acordó la formación de la oportuna pieza separada para sustanciar el incidente de suspensión y, de conformidad con lo que determina el art. 56 LOTC, se concedió plazo común de tres días a la parte recurrente y al Ministerio Fiscal para que alegaran lo que estimasen conveniente sobre la dicha suspensión, trámite en el cual la parte actora suplicó se la tuviera por desistida en su petición de suspensión, dado que tanto las multas como la responsabilidad civil habían sido íntegramente satisfechas y a las penas privativas de libertad se habían aplicado los beneficios de la condena condicional a que tenía derecho con arreglo al Código penal de 1973 (según se acreditaba mediante certificación expedida al efecto por la secretaria del Juzgado penal de ejecutorias núm. 7 de Madrid de fecha 10 de octubre de 2008). Por ATC 59/2009, de 23 de febrero, se admitió el desistimiento del recurrente de su solicitud de suspensión, ordenándose el archivo de la pieza separada.

5. Por escrito presentado en el Registro de este Tribunal el día 27 de noviembre de 2008 el Abogado del Estado suplicó se le tuviera por personado en el procedimiento. Posteriormente, por escrito registrado el día 12 de enero de 2009, presentó otro escrito la Procuradora de los Tribunales doña Myriam Álvarez del Valle Lavesque, en nombre y representación de la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L., por el que suplicaba se la tuviera por personada en el procedimiento.

6. Mediante diligencia de ordenación de fecha de 27 de febrero de 2008 la Sala Segunda acordó tener por personado y parte al Abogado del Estado en la representación que ostenta y a la Procuradora doña Myriam Álvarez del Valle Lavesque en nombre y representación de Patrimonio 2000, S.L., así como dar vista de las actuaciones recibidas a las partes personadas y al Ministerio Fiscal, por plazo común de veinte días, para que, conforme determina el art. 52.1 LOTC, presentasen las alegaciones que estimaran pertinentes.

7. El Abogado del Estado evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado en este Tribunal el día 25 de marzo de 2009, en el que instaba la inadmisión del recurso y, alternativamente, la desestimación del amparo pretendido.

Inicia el Abogado del Estado sus alegaciones concretando tanto los hechos de los que deriva el presente recurso de amparo como la concurrencia de los elementos del delito previsto en el art. 349 del Código penal (la conducta típica realizada con el fin de eludir el pago de los tributos, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto faltando a la verdad en la expresión de las bases impositivas y el resultado lesivo para el fisco), para pasar posteriormente a analizar cada una de las vulneraciones denunciadas por la parte actora.

Señala el Abogado del Estado, en relación al primer motivo de amparo (la infracción del art. 24.1 CE por arbitrariedad en la motivación de la condena), que el demandante se limita a realizar una especie de descalificación general o abstracta del razonamiento de la Sentencia de instancia, pero sin combatirlo con exposición de razones. A su juicio la Sentencia de instancia rechaza el pretendido carácter de sociedad transparente de Patrimonio 2000, S.L., no sólo por no darse las condiciones típicas de las sociedades de mera tenencia de bienes (como la permanencia de los bienes en su patrimonio), sino también por la realización probada de actividades empresariales (la conclusión de las obras ya iniciadas en los inmuebles que fueron aportados). El Juez subraya, con razón, la relativa brevedad del plazo de tenencia de los inmuebles, y, aun cuando es cierto que el art. 52.2 de la Ley 18/1991 sólo exigía un mes de permanencia (permanencia mínima), esto no significa en absoluto que las sociedades que posean cualesquiera bienes por plazo superior merezcan la consideración de transparentes. La duración del plazo de tenencia de los bienes no es examinada en la Sentencia para determinar si se cumple o no en el caso un requisito mínimo del régimen fiscal de transparencia, sino como elemento fáctico revelador de la existencia de actividad comercial, dato esencial para excluir la transparencia fiscal. La sociedad Patrimonio 2000, S.L. respondió a una finalidad

específicamente comercial, que ejerció probadamente, pues representaba «una continuación de la actividad de la primera [Horpavisa], disimulada bajo una fachada societaria, sin otra finalidad que la de ser un encubierto departamento de ventas y financiación indirecta de la dominante». Por ello, «[a] margen de la realidad económica subyacente, 'Patrimonio 2000' era formalmente una sociedad mercantil cuyos beneficios estaban sujetos al impuesto de sociedades y cuyas operaciones lo estaban al impuesto sobre el valor añadido». En fin, la situación de Patrimonio 2000, S.L. se habría podido regularizar, como señala el juzgador, si aun falseando sus cuentas y declaraciones tributarias sus socios hubieran incorporado en sus declaraciones fiscales como beneficios o rentas las bases reales de los beneficios que Patrimonio 2000, S.L. escamoteó a la hacienda pública, pues en tal hipótesis no habría habido perjuicio a la hacienda pública, ni hubiera tenido relevancia práctica la pretendida condición de sociedad transparente: «la sociedad hipotéticamente transparente hubiera tenido que rectificar sus cuentas falsas, ajustándose a los datos fidedignos de sus también hipotéticos socios, contribuyentes ejemplares. Pero no ocurrió tal cosa, porque el propósito perseguido con el falseamiento de la declaración tributaria no era desplazar el gravamen a los socios de 'Patrimonio 2000', sino eludir el pago por todos: por la sociedad y por sus socios».

A continuación analiza, también dentro del primer motivo de amparo, la irrazonabilidad que la parte actora imputa a la Sentencia de apelación. Y sobre este particular señala que la Sentencia de apelación no reconoce en modo alguno que la sociedad Patrimonio 2000, S.L., fuera una sociedad transparente y, por tanto, no debiera tributar por el impuesto sobre sociedades y en su lugar debieran hacerlo los socios, pues la Sentencia deja sentado que aquella sociedad no era de mera tenencia de bienes sin actividad propia, sino que, al contrario, era una sociedad que vino a sustituir ilícita pero íntegramente la actividad que hasta entonces había desempeñado Horpavisa, razón por la cual concluye el órgano de apelación que los beneficios obtenidos estaban sujetos al impuesto sobre sociedades y sus operaciones al IVA. Es la dedicación de Patrimonio 2000, S.L. (sociedad instrumental) al ejercicio de las actividades que precedentemente realizaba Horpavisa lo que revela el ejercicio positivo de una actividad comercializadora. En cualquier caso la Sentencia de apelación «no pretende otra cosa que demostrar, a mayor abundamiento, que las consecuencias tributarias del reconocimiento o no de la procedencia o no de tributar según el régimen de transparencia no variarían, especialmente en los casos de plena identidad de socios e intereses como en el caso de autos. La Sentencia no dice que la transparencia no se aplique en los casos de sociedades con socios de estructura societaria; lo que dice es que el ámbito propio y singular de la transparencia se da en el caso de socios personas físicas (y por tanto en el marco del IRPF) por entender la Sala que dicho mecanismo fiscal respondía a la finalidad de evitar que los beneficios finales, realmente pertenecientes a personas físicas eludieran los tipos más elevados del IRPF, quedando remansados en sociedades interpuestas y beneficiándose de un tipo de gravamen proporcional, previsiblemente más reducido que el aplicable en progresión a las rentas más altas en el IRPF». Por eso observa la Sala que no se imputarían los beneficios, porque al ser otra sociedad el régimen fiscal no variaría, tanto más cuando «lo que se ventila no es tanto la definición del sujeto pasivo de unos tributos, sino si el acusado es culpable de una defraudación al fisco. Desde esta perspectiva la Sala razona que el mismo resultado defraudatorio se daría ocultando lo que debería haber pagado Patrimonio 2000, S.L. como sociedad sujeta al impuesto sobre sociedades que ocultando—de ser sociedad transparente—los datos que habrían de servir como base de imputación a los socios». Los efectos serían los mismos y la defraudación tendría el mismo fundamento: el obligado a declarar verazmente frente a la hacienda el resultado de los ejercicios 1992 y 1993 no lo hizo, y por ello fue condenado como gestor y dueño de la sociedad incumplidora.

Con relación a la vulneración del art. 25.1 CE, la demanda parte de una premisa errónea, la de que Patrimonio 2000, S.L. merece el tratamiento fiscal de las sociedades en transparencia fiscal. Sin embargo esta sociedad, ni es una sociedad transparente (ni así la ha calificado la Sentencia), ni de serlo ello podría conducir a una absolución del acusado, porque el efecto defraudatorio se habría producido en términos iguales y en igual cuantía.

De hecho la Sala se percató del objetivo perseguido con esta alegación extemporánea de la transparencia fiscal, que no era otro que el de reorientar la dirección de las acciones civiles y penales contra los socios de Patrimonio 2000, S.L., ya que estas acciones estarían previsiblemente prescritas. La motivación de la Sentencia es irreprochable, pues no representa una rectificación de los efectos de una situación de transparencia reconocida, sino una confirmación de tales efectos a través de una hipotética consideración alternativa de la situación. De hecho no hay alteración del elemento típico, como afirma la demanda, pues éste es el falseamiento de las cuentas de Patrimonio 2000, S.L., a través del cual se produce la defraudación del gravamen. Es más, no hay tampoco sustitución de impuesto por otro, pues el impuesto en este caso es el de sociedades, aunque en el régimen de transparencia se diversifiquen los deberes fiscales entre dos sujetos distintos. Un sujeto (la sociedad transparente) debe declarar fielmente sus ingresos y gastos para que otro (el socio) haga su declaración fiscal incorporando las rentas imputadas en concepto de participe de la sociedad transparente. No se trata de dos impuestos distintos, porque no hay más que uno, aunque la ley distribuya los deberes correspondientes a él entre dos sujetos. En consecuencia quien incumplió sus deberes fiscales y causó la defraudación fue el demandante de amparo, gerente y propietario de las sociedades matriz e instrumental, a quien se condena, no por equivocarse en la calificación del régimen tributario de la sociedad, sino por falsear las cuentas declaradas al fisco, razón por la cual «resulta verdaderamente indiferente que Patrimonio 2000, S.L. fuera o no transparente, porque tanto en una como en otra alternativa habría incidido en el tipo penal aplicado».

El siguiente motivo que aborda el Abogado del Estado es el de haberse, supuestamente, condenado sin acusación previa al recurrente, lo que éste entiende ha ocurrido porque la acusación versó sobre el impago del impuesto sobre sociedades de Patrimonio 2000, S.L., y lo sancionado es el impago del impuesto de Horpavisa y el IRPF del demandante. A este respecto señala que la condena se basó en la acusación fundada en la defraudación de los derechos de la hacienda pública, revelada en el falseamiento de los datos de trascendencia tributaria de la sociedad Patrimonio 2000, S.L., sociedad que al no estar sujeta al régimen de transparencia fiscal debió haber pagado, y no lo hizo amparándose precisamente en su falta de declaración. Es más, «esa misma conducta sería punible en idénticos términos y por el mismo tipo aun si la sociedad fuera realmente transparente».

A continuación aborda el Abogado del Estado el estudio de la denuncia de irrazonabilidad y arbitrariedad de las dos condenas por el impago del IVA. A su juicio con esta queja se pretende alcanzar una conclusión en pugna con una de las reglas más conocidas y pacíficamente aplicadas en el impuesto sobre el valor añadido: la que permite a los empresarios o comerciantes la compensación del IVA que les haya sido repercutido en sus adquisiciones y que hayan soportado efectivamente con el IVA que hayan repercutido en sus ventas o entregas a los terceros. El condenado, sin embargo, hizo constar como soportado un gravamen que no había pagado, compensando de forma improcedente y falsa «las cantidades percibidas por repercusión del gravamen a los terceros compradores de bienes inmuebles», realizando una acción defraudatoria que causó perjuicio al Estado. En consecuencia, que «en las aportaciones de inmuebles realizadas por Horpavisa a favor de 'Patrimonio 2000' hubiera o no correcta repercusión del impuesto sobre el valor añadido, es para el caso algo accesorio: la conducta del condenado encierra en sí misma y con independencia de cualquier otro factor o dato anterior una defraudación, [pues] hizo constar como soportado —es decir, pagado— un importe que no había satisfecho, con la indiscutible finalidad de aminorar el importe que debía satisfacer por este impuesto».

Los siguientes motivos que invoca la demanda son los derechos a no padecer dilaciones indebidas (por la duración de las actuaciones en las dos instancias) y a la igualdad. Para el Abogado del Estado con tales quejas sólo se persigue que se reconozca por este Tribunal la atenuante de «dilaciones indebidas» (atenuante analógica del art. 21.6 CP) que fue denegada en las dos Sentencias impugnadas, lo que desconoce el alcance de la jurisdicción de este Tribunal, pues la apreciación o el rechazo de circunstancias atenuantes son cuestiones de mera legalidad, salvo que se haya incurrido en un error patente, arbitrariedad o irrazonabilidad, lo que no es el caso, dado que las Sentencias ofrecen una

amplia y razonada motivación al respecto. Además la parte actora no reclamó que cesara la supuesta dilación indebida en la instrucción cuando era ocasión de hacerlo (con lo que no invocó tempestivamente el derecho vulnerado). Y, en relación con la pretendida vulneración del principio de igualdad, el demandante de amparo aporta una Sentencia de mismo órgano judicial (la de 22 de junio de 2006) que acoge un supuesto distinto, tratándose de delitos diferentes y siendo así mismo diversos los tiempos y las causas de duración en cada uno de ellos.

8. Mediante escrito registrado en este Tribunal el día 13 de abril de 2009 don Francisco Hernando Contreras, representado por el Procurador don Manuel Fernández Castro y defendido por el Letrado don Claudio García Díez, evacuó el trámite de alegaciones conferido, insistiendo en los argumentos de su escrito de demanda y suplicando la declaración de haberse vulnerado los derechos denunciados y la de la nulidad de las Sentencias impugnadas.

9. Por escrito registrado en este Tribunal el día 13 de abril de 2009 la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L., representada por la Procuradora de los Tribunales doña Myriam Álvarez del Valle Lavesque y defendida por el Letrado don Gabriel Casado Ollero, cumplimentó el trámite de alegaciones conferido, solicitando se dictara Sentencia en los términos interesados en la demanda de amparo. A juicio de esta entidad mercantil se ha producido, en primer lugar, la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) como consecuencia de una arbitraria condena por dos delitos de defraudación del impuesto sobre sociedades, dado que, en materia tributaria, sector del ordenamiento regido por el principio de legalidad, el régimen de tributación aplicable depende de la voluntad del legislador, no naciendo, pues, de la declaración presentada por el contribuyente, ni dependiendo de la voluntad de éste, sino de la exclusiva voluntad de la ley (y a partir del 1 de enero de 1986 el régimen de transparencia fiscal era obligatorio). Pues bien, de acuerdo con la jurisprudencia contencioso-administrativa, la doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central y las contestaciones de la Dirección General de Tributos no existe la menor duda de que el único régimen que era aplicable a la entidad Patrimonio 2000, S.L. (sin empleados, sin local afecto a actividad económica alguna, cuyo único activo estaba constituido por los inmuebles que le fueron aportados por otra sociedad vinculada a ella –Horpavisa–, cuya titularidad correspondía en su práctica totalidad –al 99,6 por 100– a esta última y cuya única actividad consistía en la venta de tales inmuebles) era el de transparencia fiscal, sin excepción alguna (como aclara la contestación de la Dirección General de Tributos de 3 de julio de 1992). En efecto, el régimen aplicable (obligatorio e indisponible) era el propio de una sociedad de mera tenencia de bienes cuyos beneficios (bases imponible positivas) debían imputarse a los socios. Para la entidad mercantil alegante la Sentencia dictada en apelación, aunque deja constancia de la concurrencia en Patrimonio 2000, S.L. de todos los requisitos fácticos de carácter normativo determinantes de la aplicación del citado régimen legal (vinculante), sin embargo incurre en una quiebra argumental irracional al terminar concluyendo que «el régimen de transparencia fiscal no pertenece al ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sino al del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», vulnerando con ello las exigencias de motivación de las sentencias penales condenatorias que impone el art. 24.1 CE en relación con el art. 120.1 CE.

A lo anterior añade, esta vez con la perspectiva de la infracción del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) y con relación a las condenas por defraudación en el impuesto sobre el valor añadido, que sin hecho imponible no puede existir hecho punible o, lo que es lo mismo, defraudación tributaria alguna, y como «el sujeto autor del delito (fiscal) es la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible» (STS de 19 de mayo de 2005) el delito fiscal sólo lo puede cometer quien ostente la condición de obligado al pago de la deuda tributaria. Sin embargo en el caso de autos, ante la dificultad o la imposibilidad de exigirse a un sujeto pasivo inmerso en un proceso concursal Horpavisa las cuotas de IVA que resultaban legalmente debidas y exigibles por las aportaciones inmobiliarias efectuadas a Patrimonio 2000, S.L., la inspección de los tributos precipitó la judicialización del procedimiento de comprobación tributaria dirigido frente a ésta para responsabilizarla penalmente del impago de la totalidad

del IVA devengado en la venta de los inmuebles aportados por Horpavisa, sin preocuparse de exigir a esta última el IVA devengado, que debió repercutir y, en cualquier caso, autoliquidar e ingresar con motivo de las aportaciones inmobiliarias efectuadas. De esta manera la inspección prescinde de regularizar y exigir a Horpavisa el IVA que le resultaba exigible por aquellas aportaciones inmobiliarias y accede a la denuncia penal para recuperar de Patrimonio 2000, S.L. el IVA dejado de liquidar en una fase anterior por Horpavisa, entidad quebrada, pretendiendo recaudar de la primera las cuotas de IVA que desde el año 1995 pudiera tener incluidas en el crédito concursal frente a la segunda (certificadas como tales en los Autos 62-1994 de la quiebra seguida en el Juzgado de Primera Instancia núm. 1 de Móstoles). En suma, resulta lógica y jurídicamente imposible que unas mismas deudas tributarias (69.225.000 pesetas en 1992 y 54.000.000 pesetas en 1993), derivadas de unas concretas operaciones imponibles (aportaciones inmobiliarias efectuadas por Horpavisa, como sujeto pasivo del IVA) por un determinado concepto, objeto y causa (IVA, ejercicios 1992 y 1993), puedan considerarse penalmente defraudadas por otro (Patrimonio 2000, S.L.), produciéndose un «indebido traslado de responsabilidad personal a persona ajena al hecho infractor, al modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa» (STC 219/1988, de 22 de noviembre, FJ 3), al condenar penalmente al administrador de Patrimonio 2000, S.L. (y a esta última sociedad mercantil como responsable civil subsidiaria) por la supuesta defraudación de unas cuotas tributarias de IVA que en parte (y así lo reconoce el Tribunal de apelación) resultaban legamente exigibles a otra sociedad (Horpavisa).

10. El Ministerio Público evacuó el trámite de alegaciones conferido mediante escrito registrado el día 15 de abril de 2009, interesando la denegación del amparo demandado de conformidad con los siguientes argumentos.

Tras exponer los hechos de los que deriva el presente recurso pasa a analizar el primer motivo de la demanda (la alegada arbitrariedad de la Sentencia dictada en apelación), que considera inconsistente, pues la demanda confunde la lesión del derecho a la tutela judicial efectiva con la obtención de una resolución favorable. De hecho la formulación de este motivo no es sino una anticipación del siguiente (la lesión del derecho a la legalidad penal sancionadora ex art. 25.1 CE), en el que se invoca la falta de tipicidad de la conducta desarrollada por el actor (fruto de la aplicación de los arts. 19 y 52 de la ahora derogada Ley del impuesto sobre sociedades de 1978 y de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, respectivamente). En realidad lo que parece sostener la demanda como fundamento de la quiebra del principio de legalidad penal es la existencia de una tentativa inidónea, que derivaría de una supuesta inadecuación de los medios empleados, en tanto se considera que la falta de declaración de la entidad Patrimonio 2000, S.L. nunca podría estimarse causa eficiente de la falta de ingreso de las respectivas deudas tributarias de sus socios –Horpavisa y Francisco Hernando Contreras (sic)– ya que a éstos y sólo a éstos correspondería efectuar las oportunas declaraciones fiscales por los impuestos sobre sociedades e IRPF, respectivamente. Sin embargo, en la causa penal examinada no se ha juzgado en modo alguno la supuesta defraudación de Horpavisa y de Francisco Hernando Contreras (sic), sino la imputada a Patrimonio 2000, S.L., en tanto sociedad mercantil, cuya omisión frente a la hacienda pública integra el tipo penal correspondiente. «[N]o importa pues que hubiera debido corresponder la declaración a través del régimen de transparencia fiscal, cuando lo que se juzga es la defraudación de una concreta sociedad que no ingresa conforme al régimen fiscal que su propia representación legal estima oportuno, y para cuyo concreto supuesto, la propia ley prevé la consecuencia de la aplicación del impuesto sobre sociedades».

Añade que, de conformidad con el art. 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, en la redacción vigente hasta el 1 de enero de 1999 (la dada por la disposición adicional quinta de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas), las sociedades cuyos socios no pudieran conocerse (sic), tributarían por el impuesto sobre sociedades, al tipo máximo. Pues bien, es este argumento, unido a la doctrina jurisprudencial sobre el acto propio y el análisis de la concurrencia de la causa torpe en materia de negocios jurídicos, el que lleva a la Audiencia Provincial a estimar el pleno ajuste al tipo

penal de la conducta de los administradores de Patrimonio 2000, S.L., al no tributar por el correspondiente impuesto de sociedades y, por ello, cometer un delito contra la hacienda pública. Este argumento no resulta absurdo, ni vulnera el principio de legalidad, muy al contrario, con él se evita la consumación de un doble fraude de ley: primero optar por el impuesto sobre sociedades, con lo que está admitiendo que no era de aplicación el art. 52 LIRPF; y luego defender que a la sociedad Patrimonio 2000, S.L. le era de aplicación el régimen de la transparencia fiscal; eso sí, una vez transcurrido el tiempo suficiente para que la nueva liquidación no pudiera llevarse a cabo al haber prescrito la infracción así cometida.

Pues bien, no cabe duda de que la extensión analógica de los tipos penales es una práctica vedada, pudiendo el Tribunal Constitucional controlar el respeto del tenor literal de la norma aplicada, la utilización de criterios interpretativos lógicos y no extravagantes y la realización de una interpretación basada en valores constitucionalmente aceptables. Ahora bien, la interpretación última del contenido de los tipos sancionadores resulta ajena a la jurisdicción constitucional, limitándose el canon del control desarrollable por ella en este extremo al hecho de que la aplicación de la norma no resulte imprevisible para sus destinatarios, lo que no sucede en el presente caso, en el que los órganos judiciales describen de forma detallada la realización de una labor de ejecución de operaciones financieras a través de sociedades instrumentales a fin de procurar el impago de la deuda tributaria generada, resultando evidente que lo que sanciona la Audiencia Provincial es la acción del ahora demandante de amparo dirigida al logro de la elusión del pago de sus tributos como exclusiva e irrenunciable finalidad; acción que tiene cabida en la descripción típica del art. 349 CP cuando sanciona una acción u omisión dolosa dirigida a defraudar a la hacienda pública. La subsunción es, pues, plenamente correcta.

A continuación insiste, con relación al tercer y cuarto motivos de la demanda (que invocan la lesión del derecho a conocer la acusación del art. 24.2 CE y a la tutela judicial efectiva del art. 24.1 CE empleando idénticos argumentos que en los dos primeros motivos) en que lo juzgado no ha sido la falta de tributación de Horpavisa y de Francisco Hernando (sic), como socios de Patrimonio 2000, S.L., sino la defraudación cometida por los administradores de esta última sociedad.

Por lo que se refiere a las supuestas dilaciones indebidas señala que, dado que para que tal alegato prosperase sería necesario que se hubiera planteado previamente ante los órganos de la jurisdicción, reclamando la corrección de la situación creada, y como quiera que ello no ha acontecido, resulta evidente su improcedencia.

Y, en fin, con relación a la denuncia de la vulneración del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley, puesto que se halla vinculada a la anterior, en tanto que se refiere a un precedente fallo de la propia Audiencia Provincial sobre dilaciones indebidas, dado que resulta imposible examinar la existencia o no en el caso de tales dilaciones, tampoco resulta procedente analizar si se ha producido o no en él un trato distinto al dispensado en otra ocasión.

11. Por providencia de 30 de septiembre de 2010 se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 4 de octubre de 2010.

II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia núm. 72/2007, de 25 de enero, de la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid, por la que se confirma parcialmente la Sentencia núm. 240/2004, de 12 de julio, del titular del Juzgado de lo penal núm. 21 de Madrid, por la que se condenaba al actor como autor de cuatro delitos contra la hacienda pública.

El demandante de amparo considera que se han vulnerado sus derechos a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14), a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), al juez imparcial (art. 24.2), a ser informado de la acusación (art. 24.2 CE), a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE). De la misma opinión es la entidad mercantil

Patrimonio 2000, S.L., la cual solicita la estimación del recurso de acuerdo con lo señalado en la demanda de amparo. Por su parte tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal interesan la desestimación del recurso de amparo al considerar que no concurre ninguna de las vulneraciones denunciadas.

Antes de entrar a analizar las vulneraciones denunciadas debemos efectuar tres precisiones previas. En primer lugar, aun cuando el Abogado del Estado solicita en su escrito de alegaciones la inadmisión y, alternativamente, la desestimación del amparo pretendido, sin embargo, no identifica la causa legal que justificaría aquella pretensión de inadmisión, olvidando efectuar además cualquier referencia argumentativa a su posible concurrencia, razón por la cual, debe rechazarse de plano esa primera pretensión.

En segundo lugar, si bien el recurrente invoca en su demanda como vulnerados el derecho al juez imparcial (art. 24.2 CE) y el derecho a un proceso con todas las garantías (art. 24.2 CE), la invocación efectuada al efecto carece de desarrollo argumental de ningún tipo, lo que impide su examen por parte de este Tribunal. Como hemos señalado reiteradamente no nos corresponde reconstruir de oficio las demandas supliendo las razones que las partes no hayan expuesto, por ser carga procesal de quien pide amparo constitucional, no solamente la de abrir la vía para que podamos pronunciarnos, sino también la de proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente es de esperar y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional (por todas, STC 107/2009, de 4 de mayo, FJ 2).

Y, en tercer lugar, debe rechazarse antes de nada la vulneración del derecho a conocer la acusación (art. 24.2 CE), pues si este derecho garantiza el conocimiento de los hechos considerados punibles por la persona a quien se le imputan, en términos suficientemente determinados para que pueda defenderse de una manera cierta y efectiva en un debate contradictorio, impidiendo la condena por cosa distinta de la que haya constituido la acusación (por todas, SSTC 71/2005, de 4 de abril, FJ 3; 183/2005, de 4 de julio, FJ 4; 224/2005, de 12 de septiembre, FJ 2; y 262/2006, de 11 de septiembre, FJ 3), en el caso de autos ha sido escrupulosamente respetado por los órganos judiciales al haberse producido la condena dentro de los términos formales y sustantivos de la acusación, versando el debate contradictorio desde un principio sobre la concurrencia o no de la defraudación finalmente sancionada penalmente.

2. Comenzaremos nuestro análisis por las vulneraciones de los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE) que tanto el demandante de amparo como la entidad Patrimonio 2000, S.L. entienden producidas como consecuencia de las condenas por dos delitos de defraudación a la hacienda pública por el impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 1992 y 1993 que le han sido imputados al actor como administrador de la citada entidad mercantil. Señalan a este respecto que la no aplicación a la entidad citada del régimen de transparencia fiscal, indisponible para las partes y, por tanto, de aplicación legal obligatoria cuando concurren los requisitos para ello, supone, no sólo dictar una resolución con motivación arbitraria, lo que resulta contrario al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), sino también sancionar por una conducta no tipificada penalmente lo cual entra en abierta contradicción con el principio de legalidad penal (art. 25.1 CE).

La cuestión central que resulta así planteada es la de si la entidad que gestionaba el actor y por cuya defraudación ha sido condenado se encontraba necesaria y obligatoriamente incluida en el régimen de transparencia fiscal, y, por tanto, legalmente excluida de tributar por el impuesto sobre sociedades, o por el contrario no quedaba sometida a aquel régimen y, consecuentemente, debía tributar por ese impuesto, como consideraron los órganos administrativos y judiciales, siendo ésta la razón de la condena del ahora demandante de amparo. Debe tenerse en cuenta que el régimen de transparencia fiscal obligatoria se impone *ex lege*, sin necesidad de una declaración de voluntad del obligado tributario o de un acuerdo previo administrativo, razón por la cual, la falta de tributación por el impuesto sobre sociedades sólo será punible penalmente, en su caso, si el citado régimen especial no fuese de aplicación y no así cuando sí lo fuese, al excluirse legalmente la tributación por ese impuesto. El Abogado del Estado y el Ministerio Público, sin embargo, restan

trascendencia alguna al hecho de si la entidad mercantil debía estar o no incluida en aquel régimen, dado que, a su juicio, nos encontramos ante una trama para defraudar a través de sociedades instrumentales, siendo indiferente si la defraudación se hizo por Patrimonio 2000, S.L. o por Horpavisa, puesto que lo único importante a estos efectos es el resultado defraudatorio producido.

3. Debe señalarse, antes de nada, que aunque la apreciación de si Patrimonio 2000, S.L. estaba o no en el régimen fiscal de la transparencia fiscal es una cuestión de legalidad cuyo conocimiento corresponde en exclusiva a los órganos de la jurisdicción ordinaria, no obstante el derecho a la tutela judicial efectiva «conlleva la garantía de que el fundamento de la decisión sea la aplicación no arbitraria de las normas que se consideren adecuadas al caso, pues tanto si la aplicación de la legalidad es fruto de un error patente, como si fuere arbitraria, manifiestamente irrazonada o irrazonable, no podría considerarse fundada en Derecho, dado que la aplicación de la legalidad sería tan sólo una mera apariencia» (por todas, STC 276/2006, de 25 de septiembre, FJ 2; y también STC 147/2009, de 15 de junio, FJ 3).

Por otra parte, es necesario precisar que es función de este Tribunal la de controlar que la subsunción de los hechos en el correspondiente tipo penal no sea ajena al significado posible de la norma aplicada, ni se haga con una argumentación ilógica o indiscutiblemente extravagante, o se efectúe con una base valorativa que conduzca a soluciones esencialmente opuestas a la orientación material de la norma [por todas, SSTC 123/2001, de 4 de junio, FJ 11; 120/2005, de 10 de mayo, FJ 6; 76/2007, de 16 de abril, FJ 4; 258/2007, de 18 de diciembre, FJ 10; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 6 a)]. No debe olvidarse que el derecho a la legalidad penal supone que nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que no constituyan delito o falta según la legislación vigente en el momento de la comisión del hecho, quebrándose este derecho «cuando la conducta enjuiciada, la ya delimitada como probada, es subsumida de un modo irrazonable en el tipo penal que resulta aplicado» [por todas, SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 6; 262/2006, de 11 de septiembre, FJ 4; 29/2008, de 20 de febrero, FJ 6; 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 6 a)]. Y en el examen de razonabilidad de la subsunción de los hechos probados en la norma penal el primero de los criterios a utilizar está constituido por el respeto al tenor literal de la norma y la consiguiente prohibición de la analogía *in malam partem*. Este criterio inicial debe complementarse con el recurso a un doble parámetro de razonabilidad: metodológico, de una parte, enjuiciando si la exégesis de la norma y subsunción en ella de las conductas contempladas no incurre en quebras lógicas y resultan acordes con modelos de argumentación aceptados por la comunidad jurídica; y axiológico, de otra, verificando la correspondencia de la aplicación del precepto con las pautas valorativas que informan el ordenamiento constitucional [SSTC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 3; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 6 a)].

A lo anterior es necesario añadir también que la imposición de una pena privativa de libertad que se encuentre falta del correspondiente fundamento legal, no sólo lesionará el principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), sino que supondría una flagrante violación del derecho a la libertad personal, que no sólo es un valor superior del ordenamiento jurídico (art. 1.1 CE), sino también un derecho fundamental (art. 17.1 CE) que garantiza el derecho a no ser privado de la misma salvo «en los casos y en la forma previstos en la Ley» [por todas, SSTC 234/2007, de 5 de noviembre, FJ 5; 29/2008, de 20 de febrero, FJ 7; y 59/2008, de 14 de mayo, FJ 4 a)]. En consecuencia, cuando estamos frente a decisiones judiciales restrictivas de la libertad, esta afectación del valor libertad exige que la decisión adoptada, «no sólo represente la aplicación no arbitraria de las normas adecuadas al caso, sino también que su adopción sea presidida, más allá de por la mera exteriorización de la concurrencia o no de los requisitos legales de ella, por la ponderación, de conformidad con los fines constitucionalmente fijados a las penas privativas de libertad, de los bienes y derechos en conflicto» (por todas, STC 222/2007, de 8 de octubre, FJ 4). La trascendencia de los valores en juego en la aplicación del Derecho penal exige, en consecuencia, tanto la exteriorización del razonamiento por el que se estima que concurre o no el supuesto previsto en la ley, como que el mismo se manifieste a través de una motivación en la que,

más allá de su carácter razonado, sea posible apreciar un nexo de coherencia entre la decisión adoptada, la norma que le sirve de fundamento y los fines que justifican cada concreta institución (en sentido parecido, aunque con relación al instituto de la prescripción penal, SSTC 11/2004, de 9 de febrero, FJ 2; 63/2005, de 14 de marzo, FJ 3; y 29/2008, de 20 de febrero, FJ 9).

4. Antes de acometer nuestro análisis es necesario recordar que el delito de defraudación a la hacienda pública del art. 349 del Código penal de 1973 (que se corresponde con el actual art. 305 del Código penal de 1995) se configura como un «tipo penal en blanco» (STC 62/1997, de 7 de abril, FJ 4), esto es, como una norma penal incompleta en la que «la conducta o la consecuencia jurídico-penal no se encuentra agotadoramente prevista en ella, debiendo acudir para su integración a otra norma distinta» (SSTC 127/1990, de 5 de julio, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 7), en la que los términos de la norma penal «se complement[a]n con lo dispuesto en leyes extrapenales» (SSTC 24/2004, de 24 de febrero, FJ 3; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 8). Y a tal fin «ha de tenerse en cuenta, también, que una subsunción del hecho en el delito contra la Hacienda pública respetuosa con el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) requiere la estimación judicial razonablemente fundamentada ... de la concurrencia de los elementos objetivos y subjetivos del delito», de tal manera que, «dado que el delito contra la Hacienda pública constituye una norma penal en blanco, cuyo supuesto de hecho se configura a partir de los elementos esenciales precisados en la norma penal y su complemento determinado en la normativa tributaria, el control de la garantía de legalidad penal se dirige también a éstos» (STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 8).

Pues bien, en el presente caso las disposiciones que integran el tipo penal previsto en el art. 349 del Código penal de 1973, en lo que ahora interesa, son las que regulan el impuesto sobre sociedades eventualmente eludido y, concretamente, las determinantes de la aplicación o no del régimen obligatorio de la transparencia fiscal a una sociedad mercantil. Y a este respecto debe señalarse ya en este momento que la atribución del carácter de transparente a una sociedad mercantil y, por tanto, la consecuencia de que le es de aplicación el régimen legal de la transparencia fiscal no resulta de una decisión de sus socios o administradores, ni de una resolución de la Administración tributaria, ni de un acuerdo de los órganos judiciales, sino que viene directamente establecida por el legislador, como consecuencia de la reserva de ley operante (ex art. 31.3 CE) en materia tributaria, que, aun cuando (a diferencia de la reserva de ley penal) es relativa, se extiende a la creación *ex novo* del tributo y a la regulación de los elementos esenciales o configuradores del mismo (entre muchas, SSTC 37/1981, de 16 de noviembre, FJ 4; 6/1983, de 4 de febrero, FJ 4; 179/1985, de 19 de diciembre, FJ 3; 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 7; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11; 150/2003, de 15 de julio, FJ 3; y 121/2005, de 10 de mayo, FJ 5).

Aunque la reserva de ley que la Constitución consagra para la materia tributaria no permite la atribución de facultades discrecionales puras a la Administración, en el sentido de poder elegir en cada momento con criterios de oportunidad (o con un «margen de libertad», como decíamos en la STC 235/2000, de 5 de octubre, FJ 3) lo que es más conveniente para el interés público subyacente, pues el dejar un «excesivo campo de maniobra a la discrecionalidad administrativa» es «incompatible con las exigencias de la reserva legal en cuanto constituye una cesión en blanco del poder normativo que defrauda la reserva de ley» (STC 292/2000, de 30 de noviembre, FJ 18, en relación con la protección de datos de carácter personal), sí admite, sin embargo, la concesión de espacios en los que sea imprescindible el ejercicio de una discrecionalidad técnica (como labor cognoscitiva, que no electiva) o instrumental (como elección del medio, que no del resultado). Pero, en todo caso, aún en tales supuestos la actuación administrativa debe circunscribirse, «dentro de una razonable esfera de apreciación, a unos criterios de naturaleza técnica que no puede obviar», por lo que se estimará respetuosa con las exigencias de la reserva de ley cuando «tal discrecionalidad pueda considerarse circunscrita de modo que asegure una continua garantía a los interesados frente a posibles arbitrios de la Administración» [SSTC 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 19 a); y 106/2000, de 4 de mayo, FJ 3].

A la Administración tributaria no le es dado, entonces, cuando concurren las circunstancias o requisitos impuestos normativamente para la aplicación necesaria de un determinado régimen tributario, optar entre lo que, a su juicio, resulta más conveniente en cada momento para el interés público subyacente, desconociendo el mandato imperativo que la ley le impone. Todo lo más, y con relación a la concreta aplicación del régimen de transparencia fiscal, la Administración gozará de una mera discrecionalidad técnica para apreciar, con criterios de racionalidad, que no de oportunidad, la concurrencia o no de los requisitos que la ley dispone en orden a su aplicación.

Y tampoco los órganos judiciales gozan, en principio, de margen de elección en la determinación del régimen tributario que, por imperativo legal, integra el tipo penal del delito de defraudación a la hacienda pública y, menos aún, cuando se trata del ejercicio del *ius puniendi* del Estado en materia penal (SSTC 133/1987, de 21 de julio, FJ 5; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 6) o sancionadora (STC 113/2002, de 9 de mayo, FJ 7; 25/2002, de 11 de febrero, FJ 6; y 260/2007, de 20 de diciembre, FJ 4), pues el principio de legalidad penal garantiza «el estricto sometimiento del Juez a la ley penal, vedando todo margen de arbitrio o de discrecionalidad» (SSTC 133/1987, de 21 de julio, FJ 5; y 283/2006, de 9 de octubre, FJ 6; y también ATC 68/1996, de 25 de marzo, FJ 6). En efecto, el Juez penal, en la integración de un tipo penal en blanco como es el delito de defraudación contra la hacienda pública, no tiene la capacidad de elegir en un momento dado lo que es más conveniente para la defensa del bien jurídico protegido, so pretexto de una eventual impunidad de la conducta realizada, debiendo limitarse su intervención a constatar (cognoscitivamente, que no electivamente) la concurrencia o no de la situación prevista por la norma remitida para posteriormente proceder a ponderarla desde la estricta óptica penal, de acuerdo a los parámetros constitucionales. Hay que insistir en que cuando estamos frente a decisiones judiciales restrictivas de la libertad, esta afectación del valor libertad exige que la decisión adoptada, «no sólo represente la aplicación no arbitraria de las normas adecuadas al caso, sino también que su adopción sea presidida, más allá de por la mera exteriorización de la concurrencia o no de los requisitos legales de ella, por la ponderación, de conformidad con los fines constitucionalmente fijados a las penas privativas de libertad, de los bienes y derechos en conflicto» (por todas, STC 222/2007, de 8 de octubre, FJ 4).

5. En nuestro enjuiciamiento se hace necesario partir, por tanto, del análisis de las razones que han llevado a los órganos judiciales a concluir que la entidad Patrimonio 2000, S.L. ha defraudado a la hacienda pública por el impuesto sobre sociedades, al considerar que no estaba sometida al régimen de la transparencia fiscal, a los efectos de determinar, en primer lugar, si dichas razones resultan arbitrarias, manifiestamente irrazonables o erróneas, y, por tanto, contrarias al derecho a la tutela judicial efectiva del recurrente en amparo, para luego concretar si se ha producido una subsunción en el tipo penal de la conducta sancionada en términos que resultan claramente ajenos al significado posible de la norma aplicada con la consiguiente vulneración del principio de legalidad penal.

El titular del Juzgado de lo penal núm. 21 de Madrid rechaza la aplicación del régimen de transparencia fiscal a la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L., sobre la base de que las características de las sociedades sometidas a tal régimen «son las de permanencia de los bienes en el patrimonio de las mismas y la no realización de actividades empresariales», cuando sin embargo la entidad analizada «realizó una actividad empresarial aunque fuera mínima pero sí suficiente para no considerarla como una sociedad de mera tenencia de bienes», dado que «se dedicó, si bien no directamente, a concluir las obras existentes en las fincas 15, 47 y 48». Además, a su juicio, «no se ajusta a la idea de permanencia exigida para poder entender que una sociedad es de mera tenencia de bienes el tiempo que las fincas 15, 47 y 48 estuvieron en su patrimonio (2 meses y 7 días, 8 meses y 25 días, y 8 meses y 16 días, respectivamente)».

Por su parte la Audiencia Provincial de Madrid considera que «Patrimonio 2000, S.L. fue fundada como una sociedad patrimonial, sin ninguna actividad», «[e]ra una simple fachada societaria que carecía de estructura administrativa física, ni de personal, llevándose

la contabilidad por ordenador y no por los Libros que establece la legislación vigente»; «Patrimonio 2000, S.L. era casi una entelequia, o por mejor decir una 'sociedad refugio' para el momentáneo aparcamiento de aquellos inmuebles, o si se quiere una mera fiduciaria» «[s]i Patrimonio 2000, S.L. carecía de infraestructura suficiente para concluir las construcciones en curso, y no es ya que estuviera participada por, sino que era de Horpavisa, empresa constructora, la probabilidad de que ésta se encargara de aquellas obras era rayana en la certeza». Por esta razón, y con la intención de concretar «si Patrimonio 2000 era una sociedad de mera tenencia porque, en tal caso, no debió tributar por el Impuesto sobre Sociedades», la Audiencia Provincial señala que «hay que estar a la verdadera actividad desarrollada por la sociedad, y no es difícil concluir, a la vista de la información disponible, que la de Patrimonio 2000 consistió en servir de instrumento para que la sociedad dominante (Horpavisa) pudiera disponer libremente de bienes que habían estado en su patrimonio y sido aportados a aquélla». Y añade: «La actividad de Patrimonio 2000 no era más que la continuación de la de 'Horpavisa', disimulada bajo una fachada societaria, sin otra finalidad que servir de encubierto departamento de ventas y financiación indirecta de la dominante». Y así concluye: «Patrimonio 2000 adolecía de una doble disfuncionalidad, porque carecía de cualquier posibilidad de autonomía empresarial y porque ya nació como una sociedad claudicante, cuyo objeto era la venta, como mercancías, de los inmuebles que constituían la parte esencial de su activo y le habían sido transferidos como aportaciones no dinerarias».

En los términos expuestos, la Audiencia Provincial deja bien sentado y claro que, al margen del posible objeto social que pudiera tener la entidad analizada, la mercantil Patrimonio 2000, S.L. no tenía estructura administrativa física (es decir, no disponía de un local exclusivo para el desarrollo de la actividad) ni personal (esto es, no tenía, al menos, una persona empleada con contrato laboral), siendo una sociedad instrumental sin actividad de ningún tipo, salvo la venta, como mercancías, de los inmuebles que, como aportaciones in natura, le habían sido entregados a cuenta del capital. Hechas las anteriores precisiones la Audiencia añade a continuación que, «[a]l margen de la realidad económica subyacente, Patrimonio 2000, S.L. era formalmente una sociedad mercantil, cuyos beneficios estaban sujetos al impuesto sobre sociedades, y cuyas operaciones lo estaban al impuesto sobre el valor añadido», porque «[e]l régimen especial de transparencia fiscal no pertenece al ámbito del impuesto sobre sociedades, sino al del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Se trata de poner a cuenta de una de éstas beneficios obtenidos a través de una sociedad instrumental dominada realmente por aquélla. Por eso, cuando forman parte de la sociedad instrumental una o más personas físicas..., la parte de la base imponible correspondiente a su respectiva participación pasará a imputarse en todo caso como rendimiento de aquéllas y no tributará por el impuesto sobre sociedades. El remanente, si lo hubiere (en su caso), porque otros socios no reúnen las condiciones legalmente exigidas para que se les aplique el régimen especial del impuesto sobre la renta de las personas físicas, tributará al 35 por ciento, como tipo correspondiente al de sociedades». Y, a modo de conclusión, resalta la Audiencia Provincial que: «Consecuentemente, el tratamiento fiscal de los beneficios netos obtenidos por Patrimonio 2000, S.L. se ajustaría al régimen ordinario del impuesto sobre sociedades. No se imputarían a Horpavisa los beneficios correspondientes a su participación porque, al ser otra sociedad, el régimen fiscal no variaría. Sólo cabría cuestionar la aplicabilidad del régimen de transparencia fiscal a los beneficios obtenidos al socio minoritario Francisco Hernando del Saz».

6. Resulta entonces que la determinación de si la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L. estaba o no en régimen de transparencia fiscal es trascendental a los efectos de una condena penal. Y a tal efecto conviene señalar brevemente que, al tiempo de autos y tras la aprobación de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del impuesto sobre la renta de las personas físicas (en adelante, LIRPF), correspondía aplicar el citado régimen, entre otros supuestos, a las sociedades de mera tenencia de bienes cuyo capital correspondiese a diez o menos socios [art. 52.1 A) LIRPF; y 19.1 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades], siendo consideradas como sociedades de «mera tenencia de bienes» aquellas «en que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales

o profesionales, tal y como se definen éstas en el artículo 40 de esta Ley» [art. 52.1 A) LIRPF]. Y, en orden a calificar un determinado rendimiento como de actividades económicas (empresariales o profesionales), el art. 40.2 LIRPF señalaba que únicamente sería considerado el arrendamiento o compraventa de inmuebles como una actividad empresarial cuando concurriesen las dos circunstancias siguientes: a) que en el desarrollo de la actividad se contara, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma; y b) que para el desempeño de aquélla se tuviera, al menos, una persona empleada con contrato laboral. Eso sí, en todo caso era necesario para que el régimen de transparencia fiscal fuese aplicable que las anteriores circunstancias concurrieran «durante más de treinta días del ejercicio social» (art. 52.2 LIRPF). De esta manera toda entidad mercantil cuyo objeto fuese la promoción, la compra, la venta o el arrendamiento de bienes inmuebles, que no dispusiera de un local para el desarrollo de la actividad, ni de personal empleado con contrato laboral, quedaba sometida, ex lege, al régimen de la transparencia fiscal [entre otras, resoluciones de la Dirección General de Tributos de 19 de marzo de 1997 (consulta núm. 0527/97)], de 19 de junio de 1997 (consulta núm. 1280/97), de 8 de agosto de 1998 (consulta núm. 1454/98), de 26 de octubre de 1999 (consulta núm. 1985/99) y de 23 de marzo de 2000 (consulta núm. 0687/00)].

El régimen especial de la transparencia fiscal obligatoria consistía en no hacer tributar a las sociedades a él sometidas por el impuesto sobre sociedades (art. 371.1 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que aprobaba el Reglamento del impuesto sobre sociedades), obligándolas a imputar a los socios tanto las bases imponibles «positivas» (es decir, sus beneficios, se hubiesen repartido o no efectivamente), como las deducciones y bonificaciones en la cuota, así como los pagos a cuenta (art. 19.4 Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del impuesto sobre sociedades). Ahora bien, aunque la sociedad afectada no tuviese obligación de tributar por el impuesto sobre sociedades sí tenía obligación de declarar, pues debía presentar, «conjuntamente con su declaración por el impuesto sobre sociedades, una relación de sus socios residentes, en relación con las imputaciones a realizar a éstos» (art. 68.1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del IRPF). La imputación se efectuaba por la sociedad a sus socios quienes integraban aquellas bases imponibles positivas –según el art. 19.1 de esa Ley 61/1978– en su correspondiente base imponible del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando el socio fuese una persona física, «o, en su caso, en el de Sociedades», cuando el socio fuese una persona jurídica.

Debe señalarse que, si la mercantil Patrimonio 2000, S.L. era (como así señala la Audiencia Provincial) una sociedad instrumental cuyo activo estaba formado exclusivamente por los bienes inmuebles recibidos como aportación en los momentos de constitución y de ampliación de capital, de conformidad con la propia doctrina de la Dirección General de Tributos tales inmuebles «no podrán ser considerados como afectos a actividades empresariales» [resolución de 23 de marzo de 2000 (consulta núm. 0687/00)]. Puesto que la sociedad no tenía actividad de ningún tipo (era una sociedad de mera tenencia de bienes en la que «más de la mitad de su activo no est[á] afecto a actividades empresariales o profesionales», tal y como reza el art. 52 LIRPF), carecía de estructura administrativa física (no disponía de «un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión», como preveía el art. 40.2 LIRPF) y de personal (no estaba asistida para el desempeño de la actividad por «una persona empleada con contrato laboral», como establecía el art. 40.2 LIRPF), perteneciendo el capital a dos socios [«a menos (de diez) socios», según exigía el art. 52.1 A), B) LIRPF], la única conclusión viable desde un punto de vista legal-tributario era la de considerarla incluida en el régimen de transparencia fiscal. Y si la entidad Patrimonio 2000, S.L. se encontraba, por imposición legal, necesariamente incluida en el régimen de la transparencia fiscal, no existía margen alguno ni para la Administración tributaria, primero, ni para los órganos judiciales, después, para decidir lo que pudiera ser más conveniente en función de un apreciado supuesto interés público subyacente en el caso.

Sin embargo, las resoluciones de los órganos judiciales no resultan acordes con los elementos objetivos y subjetivos contemplados en los preceptos legales que dotan de contenido a la figura que integra el tipo penal y han dado lugar a la condena penal del

recurrente en amparo por el solo hecho del resultado producido, a modo de responsabilidad objetiva. En efecto, las resoluciones judiciales se han limitado a condenar a quien, como «dueño» del negocio, ha dejado de ingresar un tributo, no sólo soslayando la errónea actuación de la Administración en la calificación tributaria de la situación, sino asumiéndola como propia ante una eventual prescripción de la acción del Estado para regularizar los impuestos de los socios a los que cabría imputar las eventuales bases imponibles positivas de la sociedad objeto de comprobación.

Y sobre esa actuación administrativa se construye una condena penal que se justifica (como también hacen el Abogado del Estado y el Ministerio Fiscal) en la personalidad defraudadora del recurrente y de las sociedades que gestionaba, soslayando, por considerarlo irrelevante, el dato capital en el caso de si la pretendida conducta típica fue llevada a cabo a través de una u otra sociedad, al considerar únicamente como relevante el resultado (el haber dejado de ingresar a la hacienda pública) para deducir de ahí la comisión del delito y la imposición de una pena en la persona del administrador. De este modo no sólo parecen asumir una suerte de reprobación penal por una actuación no estrictamente personal que se considera culpable moralmente, sino que acuden a la equidad como instrumento de superación tanto de la legalidad tributaria (que integra el tipo penal en blanco del art. 349 CP) como de la legalidad penal, con quiebra de la regla *nullum crimen nulla poena sine lege* al condenar al actor por una conducta que no estaba tipificada previamente: la defraudación en el impuesto sobre sociedades por una sociedad que se encontraba sometida ex lege al régimen obligatorio de la transparencia fiscal.

Y en modo alguno es posible justificar la imposición de una condena penal acudiendo para ello a la figura de los «actos propios» (como serían las declaraciones presentadas por el actor por el impuesto sobre sociedades en su condición de gestor de la entidad Patrimonio 2000, S.L.). En primer lugar, dado que durante los ejercicios 1992 a 1995 el régimen de transparencia fiscal se caracterizaba porque, aun cuando las sociedades a él sometidas no tuviesen la obligación de tributar, sí tenían la obligación de declarar (arts. 68.1 del Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, que aprueba el Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas; y 375 del Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre sociedades), razón por la cual la declaración del actor no es expresiva de ninguna voluntad vinculante. Y, en segundo lugar, porque, aun cuando admitiésemos a meros efectos dialécticos que la sociedad que el actor gestionaba no tuviera la obligación de presentar la declaración por aquel impuesto y así lo hubiese hecho, es bien sabido que las obligaciones tributarias son indisponibles para las partes de la relación tributaria como consecuencia del principio de reserva del ley operante en la materia ex art. 31.3 CE, por lo que resulta inadmisibles, allí donde la autonomía de la voluntad no tiene cabida por imperar la ley, pretender justificar la condena de una persona en una conducta que, ajena al contenido propio de la previsión legal y, por tanto, inidónea para cualquier fin, se considera vinculante y suficiente a efectos punitivos. Admitir lo contrario sería proceder a una extensión *in malam partem* de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, con flagrante quiebra de las exigencias de previsibilidad de las condenas (en este supuesto, por un delito de defraudación a la hacienda pública) que en modo alguno quedarían satisfechas con los razonamientos judiciales recogidos en las Sentencias impugnadas (en sentido parecido, aunque con relación al fraude a la ley tributaria, SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 6, y 48/2006, de 13 de febrero, FJ 3). La utilización de la figura de los «actos propios» en materia penal para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye un evidente ejemplo de analogía *in malam partem*, contraria al art. 25.1 CE (en sentido similar, aunque con relación al fraude a la ley tributaria, SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 4; 48/2006, de 13 de febrero, FJ 3; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5).

En suma, tanto la negativa del Juzgado de lo penal núm. 21 de Madrid a la aplicación a la entidad Patrimonio 2000, S.L. del régimen de transparencia fiscal, como la de la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid se apoyan en una argumentación que resulta ilógica al no existir el necesario nexo de coherencia entre la

decisión adoptada y el contenido del régimen jurídico que integra el tipo penal analizado. De esta manera el arbitrio en la selección e interpretación de la norma adecuada al caso no sólo supone una aplicación patentemente errónea y manifiestamente irrazonable de la legalidad subyacente que, por no poder considerarse fundada en Derecho, vulnera el derecho a una tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), sino que conducen derechamente a una subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado totalmente irrazonable, con vulneración del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), ambos en conexión con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE).

7. Aunque las razones expuestas en el fundamento anterior conducen necesariamente a la anulación de las resoluciones judiciales impugnadas en el extremo analizado, este Tribunal no puede dejar de señalar también que, como mantiene la entidad Patrimonio 2000, S.L., no sólo se castiga al actor por una conducta que se considera reprobable moralmente, sino que, además la retribución que se le impone por la conducta imputada es arbitraria, por lo menos, en lo que a la determinación de la responsabilidad derivada del delito por el ejercicio 1992 se refiere. En este ejercicio, la Audiencia Provincial admite como posibles gastos adicionales imputables a ese ejercicio la suma de 154.247.397 pesetas (927.045,52 €), correspondientes al coste de las obras realizadas en los inmuebles durante los meses de mayo a diciembre de ese ejercicio. Esto supondría, a juicio del propio órgano judicial, una reducción de la deuda tributaria liquidada por la Administración por el impuesto sobre sociedades en 53.986.588 pesetas (324.465,93 €) y, en consecuencia, una cuota final adeudada de sólo 43.243.411 pesetas (259.898,13 €), razón por la cual sentencia que «Patrimonio 2000 dejó de ingresar la totalidad de la cuota correspondiente al impuesto sobre sociedades, que ascendía a entre 43.243.411,05 pesetas y 97.230.000 pesetas». Hecha esta precisión procede, sin embargo, sin razón alguna que justifique su decisión, a tomar de entre las dos alternativas presentadas la que es de peor condición para la parte actora, al confirmar, en este extremo, tanto la multa como la cifra de la responsabilidad civil fijada por el titular del Juzgado de lo Penal, que tomó como base de cálculo de una y otra en aquel ejercicio la suma de 97.230.000 pesetas (584.364,02 €), esto es, el 35 por 100 de los beneficios imputados a ese ejercicio [277.800.000 pesetas (1.669.611,62 €)].

Pues bien, aunque es cierto que este Tribunal viene señalando que no es posible alcanzar «la máxima irradiación de los contenidos constitucionales en todos y cada uno de los supuestos de interpretación de la legalidad» (SSTC 160/1997, de 2 de octubre, FJ 4; y 135/2001, de 18 de junio, FJ 6), incluso «cuando es posible encontrar una interpretación más favorable a los intereses del recurrente» (SSTC 198/2000, de 24 de julio, FJ 4; y 135/2001, de 18 de junio, FJ 6), también lo es que una determinada interpretación de la legalidad alcanza relevancia constitucional cuando es irrazonable o arbitraria, representando una «mera apariencia de Justicia» (STC 148/1994, de 12 de mayo, FJ 4), una «negación radical de la tutela judicial» (STC 54/1997, de 17 de marzo, FJ 3) al ser la resolución fruto del mero voluntarismo judicial o consecuencia de un proceso deductivo «irracional o absurdo» (STC 244/1994, de 15 de septiembre, FJ 2), cual sucede en el presente caso. En efecto, aunque la subsunción de los hechos en el tipo penal, entendida como «calificación del delito con las circunstancias modificativas de la responsabilidad y la graduación del castigo o retribución, pertenece también al ámbito intangible de la actividad judicial», este Tribunal Constitucional «no puede abdicar de su condición de guardián último de las garantías constitucionales», lo que le habilita a «revisar cualquiera de las distintas fases o etapas de estas operaciones de lógica jurídica en la vía de amparo si a ello hubiere lugar por estar comprometido un derecho fundamental especialmente protegido» (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FFJJ 3 y 4).

Y desde el punto de vista de la determinación de la responsabilidad penal de una persona es irracional admitir que la parte actora incurrió en un ejercicio en una serie de gastos que pueden eventualmente valorarse en una cifra concreta, limitando la cifra de lo adeudado a la hacienda pública para, a renglón seguido, considerar que «incluso si se aceptara» como pagada aquella cifra «teniendo en cuenta la cifra en que actualmente se marca el umbral de lo delictivo (120.000 euros), los 43.243.411,05 de pesetas que restan

uplicarían esa frontera económica». No cabe duda que una cosa es la cuantía mínima de lo defraudado necesaria para incidir en el tipo penal descrito en el art. 305 CP y otra muy distinta, una vez superado ese umbral, la determinación del *quantum* de la responsabilidad que por la conducta realizada es exigible al infractor. Y si bien es cierto que es intrascendente en orden a la realización del tipo penal el haber dejado de ingresar la cifra de 43.243.041 pesetas (259.895,91 €) o la de 97.230.000 pesetas (584.364,07 €), no es menos cierto que de cara a la determinación de la responsabilidad penal y civil anudada a la comisión del delito, no le es dado al órgano judicial optar por la más gravosa de las alternativas existentes, sin un razonamiento que no sólo justifique, sino que legitime, su decisión.

En suma, la Sentencia de la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid realiza una graduación de la responsabilidad impuesta por el ejercicio 1992 que, al estar huérfana de la necesaria motivación que la justifique, convierte la decisión adoptada en un acto de mero voluntarismo judicial que resulta contraria al derecho a la tutela judicial efectiva (24.1 CE).

8. Imputa también el actor a las resoluciones judiciales la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), lesión ésta que entiende producida como consecuencia de las condenas que le fueron impuestas en su condición de administrador de la entidad mercantil Patrimonio 2000, S.L., esta vez por dos delitos de defraudación a la hacienda pública por el impuesto sobre el valor añadido, también en relación a los ejercicios 1992 y 1993. Considera sobre este particular el actor, que las condenas se refieren a un delito imposible, pues las deudas tributarias derivan de las aportaciones inmobiliarias efectuadas por Horpavisa en la constitución y ampliación del capital social de Patrimonio 2000, S.L., respectivamente, durante los ejercicios 1992 y 1993, generándose unas cuotas de impuesto sobre el valor añadido (en adelante, IVA) que sólo resultan exigibles a aquella sociedad y que no pueden considerarse defraudadas por ésta, razón por la cual las Sentencias frente a las que se demanda amparo incurren en una motivación arbitraria lesiva del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE). Añade la entidad Patrimonio 2000, S.L., que dichas condenas lesionan también el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) al condenar penalmente a su administrador por la supuesta defraudación de unas cuotas tributarias de IVA que en parte resultaban legalmente exigibles a otra sociedad, produciéndose un indebido traslado de la responsabilidad personal, a modo de una exigencia de responsabilidad objetiva sin intermediación de dolo o culpa. Por su parte el Abogado del Estado entiende inexistente la lesión citada, habida cuenta de que hubo una acción defraudatoria, consistente en deducirse como soportado un IVA que no había sido realmente pagado, cual era el correspondiente a las aportaciones inmobiliarias efectuadas por Horpavisa. Finalmente el Ministerio Fiscal señala que lo juzgado no ha sido la falta de tributación de los socios de Patrimonio 2000, S.L., sino la defraudación cometida por sus administradores.

Tanto la Sentencia de instancia como la de apelación consideran que Patrimonio 2000, S.L. no puede deducirse un IVA que no ha soportado efectivamente al no habérselo repercutido la entidad Horpavisa, pues aunque ésta debió repercutirlo por haberse devengado en las aportaciones inmobiliarias realizadas, no lo hizo, razón por la cual no puede aquélla incluir en el IVA soportado una suma que no había soportado realmente. Según la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid, en el ejercicio 1992 se constituyó Patrimonio 2000, S.L., a la cual Horpavisa aportó cuatro parcelas con un valor bruto total (como señala la Sentencia de apelación en primer término) de 533.992.301 pesetas (3.209.358,36 €) [que no de 324.000.000 pesetas (1.947.279,22 €), como la Sentencia de apelación señalará luego, cantidad esta última que corresponde al valor neto, que no al bruto, de la aportación] devengando un IVA de 80.098.845 pesetas (481.403,75 €), que nunca se repercutió efectivamente por Horpavisa sobre Patrimonio 2000, S.L., motivo por el cual lo califica como un IVA no soportado y, por tanto, como un IVA no deducible. Y en el ejercicio 1993 se realizó una nueva aportación de un bien inmueble por Horpavisa, como consecuencia de la ampliación del capital de Patrimonio 2000, S.L., mediante la entrega de una parcela con un valor bruto de 360.000.000 pesetas (2.163.643,57 €), devengándose un IVA de 54.000.000 pesetas (324.546,54 €) que tampoco fue efectivamente soportado y que, por tanto, tampoco se podía considerar como deducible.

9. Debe señalarse antes de nada que del contenido de las alegaciones formuladas en la demanda en relación con esta queja se desprende que con ellas se está denunciando que la condena por los dos delitos de defraudación en materia de IVA le fue impuesta al recurrente mediante una indebida subsunción de la conducta realizada (la deducción de unas cuotas de IVA devengadas, pero no efectivamente soportadas) en el tipo penal previsto en el art. 349 del Código penal de 1973. Tal fundamento nos conduce a compartir el criterio de la entidad Patrimonio 2000, S.L., que sitúa correctamente la queja en el ámbito del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) y no en la del derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), como sostiene el actor, siendo ésta la recta ubicación en la que hemos de situar nuestro examen de este motivo, «sin que el hecho de que el demandante no haya aducido expresa y formalmente su vulneración suponga obstáculo alguno para analizar la cuestión planteada con esta perspectiva, toda vez que, como hemos reiterado de manera constante, “o se exige tanto que la invocación del derecho supuestamente vulnerado haya de llevarse a cabo mediante la concreta identificación del precepto constitucional donde se proclama, ni tampoco mencionando su *nomen iuris*, cuanto que se acote suficientemente el contenido del derecho constitucional violado, permitiendo así un pronunciamiento del Tribunal sobre la infracción aducida”» (STC 92/2006, de 27 de marzo, FJ 2).

Hecha la precisión que antecede tanto la Sentencia del titular del Juzgado de lo penal núm. 21 de Madrid como la de la Sección Decimoséptima de la Audiencia Provincial del Madrid consideran que aun cuando en las aportaciones inmobiliarias se hubiese devengado un IVA que la entidad Patrimonio 2000, S.L. debía haber soportado, lo cierto es que dicho IVA no consta repercutido y, por tanto, no consta como efectivamente soportado, por lo que no podía incluirse como soportada una suma que no lo había sido efectivamente.

Ahora bien, si como señalan el Juez y la Audiencia Provincial, y defiende el Abogado del Estado, el ahora demandante de amparo ha sido condenado por dos delitos de defraudación a la Hacienda Pública al haberse deducido un IVA que, aun cuando devengado en las aportaciones inmobiliarias efectuadas por Horpavisa, no había sido efectivamente soportado por Patrimonio 2000, S.L., lo cierto es, entonces, que se le habría condenado únicamente por la conducta consistente en «dejar de ingresar», pero en modo alguno por la de «defraudar», castigándosele de una manera objetiva por el simple resultado cuando no hay que olvidar que nuestro Derecho penal excluye la «responsabilidad objetiva», «por el resultado» o «sin culpa» [STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 4.A); 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2; 120/1994, de 25 de abril, FJ 2; 272/1994, de 17 de octubre, FJ 2; 103/1995, de 3 de julio, FJ 3; y 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2)]. En efecto, en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo –burlando, engañando, esquivando– el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.

Así, pues, la «merma de los ingresos a la Hacienda Pública» no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto «a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello» (SSTC 120/2005, de 10 de mayo, FJ 5; y 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5). La mera falta de ingreso de un tributo «cae fuera del campo semántico del verbo defraudar» (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 4), si no va acompañada del componente intencional del engaño, so pena de encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello, en una clara labor analógica *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE (STC 129/2008, de 27 de octubre, FJ 5).

En efecto, al consagrar nuestra Constitución «el principio de culpabilidad como principio estructural básico del Derecho penal», no sólo no resultaría constitucionalmente legítimo «un derecho penal ‘de autor’ que determinara las penas en atención a la personalidad del

reo y no según la culpabilidad de éste en la comisión de los hechos» [STC 150/1991, de 4 de julio, FJ 4 a)], sino que, además, es necesario que la responsabilidad penal surja por la realización de un hecho antijurídico doloso imputable a una persona concreta por haber quedado así acreditado «más allá de toda duda razonable» [SSTC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3; 145/2005, de 6 de junio, FJ 5.a), y 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3]. Como ha dicho este Tribunal el principio de culpabilidad es el elemento «que marca la frontera de la vindicta con la justicia» (STC 133/1995, de 25 de septiembre, FJ 2; y en el mismo sentido, SSTC 102/1994, de 11 de abril, FJ 3; 34/1996, de 11 de marzo, FJ 3; y ATC 43/1996, de 26 de febrero, FJ 2).

Pero no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial (SSTC 91/1999, de 26 de mayo, FJ 4; 267/2005, de 24 de octubre, FJ 4; 8/2006, de 16 de enero, FJ 2; y 91/2009, de 20 de abril, FJ 5).

En el presente caso, como se ha dicho, la entidad Patrimonio 2000, S.L. presentó sus declaraciones a la hacienda pública minorando el IVA devengado (repercutido) en el importe de un IVA que, según constatan las resoluciones judiciales impugnadas, aun cuando devengado (en las entregas de bienes o aportaciones inmobiliarias realizadas por Horpavisa), no le fue efectivamente repercutido y, consecuentemente, no fue efectivamente soportado (en cuanto adquirente de esos mismos bienes). Es evidente que con esta conducta se produjo una evidente merma de los ingresos a la hacienda pública (equivalente al importe del IVA que aunque devengado, no fue efectivamente soportado y, por tanto, fue indebidamente deducido), merma de ingresos de la que los órganos judiciales deducen, sin más motivación, la concurrencia del elemento subjetivo del injusto y que, en consecuencia, les resulta suficiente para justificar una condena penal por defraudación a la hacienda pública. Ahora bien, si bien esa merma de ingresos pudiera generar, en su caso, las correspondientes consecuencias tributarias, desde un punto de vista estrictamente penal y como se acaba de señalar, no es requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973 (actual art. 305 del Código penal de 1995), tanto más cuando no consta la existencia de artificio, burla, engaño, mendacidad u ocultación de ninguna clase que permita considerar acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino todo lo contrario, al reconocer la propia Audiencia Provincial la existencia cierta y real de la suma deducida, en cuando devengada y adeudada, aunque no efectivamente pagada.

Pero no sólo no ha quedado acreditado el elemento subjetivo del injusto, sino que la forma de concretar el elemento objetivo no respeta las pautas valorativas exigibles desde un punto de vista estrictamente constitucional, pues no puede confundirse la forma de liquidación de una deuda tributaria con la forma de determinación de la responsabilidad criminal derivada del incumplimiento de la normativa tributaria. Sin perjuicio de que, desde el punto de vista de la exclusiva responsabilidad tributaria generada por el sujeto pasivo del IVA, para la deducción del IVA devengado en las adquisiciones de bienes o servicios sea necesario que se acredite el haber soportado efectivamente el tributo cuya deducción se pretende, lo cierto es que desde el plano de la concreción de la responsabilidad criminal es imprescindible que la cuantía de lo eventualmente defraudado se concrete sobre el «valor añadido», esto es, por la diferencia entre el IVA devengado en las entregas de bienes y prestaciones de servicios y el IVA devengado en las adquisiciones de bienes y servicios, y no sobre la «cifra de negocios», a saber, sobre el IVA devengado únicamente en las entregas de bienes y prestaciones de servicios. Admitir lo contrario supondría, en primer lugar, convertir en responsable criminal a un sujeto (el adquirente de bienes o servicios al que no se le ha repercutido efectivamente el IVA devengado) de la deuda contraída por otro (el sujeto pasivo que hace la entrega de bienes o presta los servicios sin cumplir con su obligación legal de repercutir el tributo devengado) frente a la hacienda

pública con vulneración del principio de culpabilidad que impone la responsabilidad personal por hechos propios (SSTC 219/1988, de 22 de noviembre, FJ 3; y 246/1991, de 19 de diciembre, FJ 2); haría de peor condición, en segundo lugar, a quienes no han actuado de forma engañosa o esquivada ante la hacienda pública que a quienes hubiesen incumplido de forma sustancial sus obligaciones contables y registrales, pues a los primeros se les estimaría directamente las cuotas defraudadas sobre la base de las cantidades devengadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios sin minorar en el importe de las devengadas en las adquisiciones (esto es, se calcularía sobre la «cifra de negocios»), mientras que a los segundos se les estimarían indirectamente las cuotas defraudadas tomando en consideración no sólo las devengadas en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, sino también «el importe de las adquisiciones de bienes y servicios ... y el impuesto devengado correspondiente a las mismas» [es decir, sobre el «valor añadido» o «margen comercial», de conformidad con lo dispuesto en el art. 81.1 LIVA]; y podría provocar, en tercer lugar, la existencia de una duplicidad en la exigencia de responsabilidad criminal, al ser factible la imputación de la misma responsabilidad tanto a quien no repercutió efectivamente el IVA devengado en las entregas de bienes y prestaciones de servicios –exigiéndosele la suma no repercutida– como a quien no soportó efectivamente el IVA devengado en esas mismas entregas de bienes y servicios –impidiéndosele deducir la suma devengada pero no soportada–.

En suma, también desde la perspectiva del impuesto sobre el valor añadido la subsunción de los hechos descritos en el tipo penal aplicado debe calificarse de irrazonable y, por tanto, de lesiva del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), en conexión directa con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE), pues la subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado no sólo se ha hecho mediante una valoración del elemento objetivo del injusto que desconoce las pautas valorativas que deben informar necesariamente nuestro ordenamiento constitucional, sino que se ha efectuado sin haberse acreditado ni motivado adecuadamente la concurrencia del elemento subjetivo.

10. Llegados a este punto debemos fijar, con arreglo a lo dispuesto en el art. 55.1 LOTC, el alcance del amparo otorgado. Según ha quedado expuesto en los fundamentos anteriores, hemos apreciado cómo las resoluciones judiciales impugnadas han vulnerado los derechos a la legalidad penal (art. 25.1 CE) y a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) al haber condenado al actor como responsable, de una parte, de dos delitos de defraudación a la hacienda pública por el impuesto sobre sociedades en los que no se pudo dar el elemento objetivo del tipo –la defraudación–, y, de otra, de otros dos delitos de defraudación a la hacienda pública por el impuesto sobre el valor añadido en los que no sólo no concurría el elemento subjetivo del tipo –el *animus defraudandi*–, sino en los que tampoco se valoró adecuadamente el elemento objetivo. A la vista, entonces, en primer lugar, de la naturaleza sustantiva de las vulneraciones declaradas; en segundo lugar, de que a partir de los hechos enjuiciados el restablecimiento de tales derechos pasa por la estimación de la ausencia de una conducta incardinable en el tipo descrito en el art. 349 del Código penal de 1973; y, en fin, en tercer lugar, de la innecesariedad de un nuevo enjuiciamiento que no estaría destinado a corregir el desconocimiento en contra del recurrente de normas procesales con relevancia constitucional y en el cual los órganos judiciales no podrían resolver de un modo distinto a como lo hemos hecho en la presente resolución, resulta improcedente, por elementales razones de economía procesal, acordar la retroacción de actuaciones para reintegrar al recurrente en la integridad de sus derechos (en términos similares, SSTC 146/2006, de 8 de mayo, FJ 5; 344/2006, de 11 de diciembre, FJ 6; 29/2008, de 20 de febrero, FJ 13; 77/2008, de 7 de julio, FJ 6; y 156/2009, de 29 de junio, FJ 8). En suma, la estimación del presente recurso de amparo conduce a la anulación pura y simple de las Sentencias impugnadas y de todos sus efectos (en sentido parecido, SSTC 6/1987, de 28 de enero, FJ 4; y 70/1999, de 26 de abril, FJ 9).

Por otra parte, la anulación de las resoluciones judiciales impugnadas por los motivos expresados hace innecesario el pronunciamiento sobre las quejas que se sustentaban tanto en torno a la vulneración del derecho a un proceso sin dilaciones indebidas (art. 24.2 CE) por la excesiva e injustificada duración de los procesos penales, como respecto de la

lesión del derecho a la igualdad en la aplicación de la ley (art. 14 CE) por no haber apreciado los órganos judiciales de forma irrazonable –según la parte actora– la concurrencia de la atenuante analógica de dilaciones indebidas.

FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar la demanda de amparo promovida por don Francisco Hernando Contreras y, en consecuencia:

1.º Declarar vulnerados los derechos a la tutela judicial efectiva (art. 24.2 CE) y a la legalidad penal (art. 25.1 CE) del recurrente en amparo.

2.º Restablecerlo en su derecho y, a tal fin, declarar la nulidad tanto de la Sentencia núm. 240/2004, de 12 de julio, del titular del Juzgado de lo penal núm. 21 de Madrid, dictada en el juicio oral núm. 473/2003, como de la Sentencia núm. 72/2007, de 25 de enero, de la Sección decimoséptima de la Audiencia Provincial de Madrid, recaída en el rollo de apelación núm. 81-2005.

Publíquese esta Sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a cuatro de octubre de dos mil diez. -Guillermo Jiménez Sánchez.- Vicente Conde Martín de Hijas.-Elisa Pérez Vera.-Eugení Gay Montalvo.-Ramón Rodríguez Arribas.-Pascual Sala Sánchez.-Firmado y rubricado.

Voto particular que formula el Magistrado don Pascual Sala Sánchez y al que se adhieren la Magistrada doña Elisa Pérez Vera y el Magistrado don Eugenio Gay Montalvo

Con todo respeto a la posición sustentadora de la Sentencia de esta Sala recaída en el recurso de amparo 2542-07 debo manifestar mi discrepancia con la fundamentación de dicha Sentencia y su fallo; una discrepancia que fundo en las siguientes consideraciones:

1. La Sentencia de la que discrepo estima el amparo solicitado por considerar, en primer término, que las resoluciones judiciales impugnadas (que condenaron al recurrente en amparo como autor de dos delitos contra la hacienda pública por defraudación en los impuestos sobre sociedades y sobre el valor añadido, ejercicios de 1992 y 1993) justifican la condena penal con arreglo a una «argumentación que resulta ilógica al no existir el necesario nexo de coherencia entre la decisión adoptada y el contenido del régimen jurídico que integra el tipo penal [aplicado]». De modo que, añade seguidamente la Sentencia, «la selección e interpretación de la norma adecuada al caso no sólo supone una aplicación patentemente errónea y manifiestamente irrazonable de la legalidad subyacente que, por no considerarse fundada en Derecho, vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE), sino que conducen directamente a una subsunción de la conducta enjuiciada en el tipo penal aplicado totalmente irrazonable, con vulneración del derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE), ambos en conexión con el derecho a la libertad (art. 17.1 CE)» [FJ 6].

La lectura de este razonamiento produce la impresión de que la Sentencia de la que se disiente ha corregido una patente desviación judicial en la interpretación y aplicación del tipo penal considerado y ha reparado en consecuencia una manifiesta vulneración constitucional. Si además, como también dice la Sentencia, la condena penal del actor se justifica «por el solo hecho del resultado producido [la falta de tributación], a modo de responsabilidad objetiva», y «en la personalidad defraudadora del recurrente y de las sociedades que gestionaba» o, en fin también, como forma de evitar «una eventual prescripción de la acción del Estado para regularizar los impuestos de los socios a los que

cabría imputar las eventuales bases imponibles positivas de la sociedad objeto de comprobación» (FJ 6), es innegable que esa primera impresión se refuerza, convirtiendo en poco menos que segura la decisión de otorgar el amparo interesado.

Considero, sin embargo, que nada más lejos de la realidad y adelanto que la Sentencia incurre en las mismas quiebras lógicas y manifiesta falta de razonabilidad que pretendidamente dice corregir, toda vez que parte de un supuesto de hecho, como enseguida se dirá, por ella unilateralmente construido, cual es la correcta existencia de una dualidad de sociedades –Horpavisa y Patrimonio 2000– y no, como las Sentencias impugnadas en amparo entendieron, de una ficción o simulación societaria que sirvió de efectiva cobertura a la actividad de construcción y enajenación de inmuebles desarrollada por el único y efectivo gestor de ambas con el propósito de eludir el pago, en lo que ahora importa, del impuesto sobre sociedades y defraudar a la hacienda.

2. Para la Sentencia de la que se discrepa el objeto de la controversia a dilucidar en el extremo que ahora importa consiste en determinar si la sociedad de la que era administrador el recurrente en amparo era una sociedad forzosa y legalmente sujeta al régimen de transparencia fiscal o, por el contrario, como consideraron las Sentencias recurridas, una sociedad sujeta al impuesto sobre sociedades.

Hay ya en este planteamiento una primera desviación. La verdadera cuestión no está, como dice la Sentencia, en determinar el carácter transparente o no de la entidad mercantil considerada, sino en comprobar, según luego se dirá y con arreglo al art. 25.1 CE invocado en la demanda de amparo, si la condena penal del recurrente por los citados delitos contra la hacienda pública se funda en una interpretación del art. 349 CP de 1973 totalmente ajena a las reglas de la lógica o indiscutiblemente extravagante.

Y desde esta obligada óptica hay que considerar que tanto la Sentencia del Juzgado como la dictada en grado de apelación por la Audiencia Provincial son irreprochables constitucionalmente en la medida que describen y razonan, incluso con pormenor, las irregulares y fraudulentas maniobras y operaciones societarias realizadas por el recurrente en amparo con el fin de eludir el pago de impuestos, al tiempo que subrayan la desviación entre las declaraciones presentadas y las operaciones realmente efectuadas y confirman el resultado final del impago de los correspondientes tributos.

La Sentencia del Juzgado justifica su convicción sobre la comisión de los delitos en la concurrencia razonada de todos los elementos típicos del delito de defraudación a la hacienda pública. Además la Sentencia de instancia niega también el pretendido carácter transparente de Patrimonio 2000, S.L., de la que expresamente dice por dos veces que «no es una mera sociedad de tenencia de bienes», no sin antes subrayar el componente de engaño que encierra la pretensión del recurrente de someter sobrevenidamente, esto es, después de haber realizado como procedente una primera declaración por el impuesto sobre sociedades, la tributación de la citada sociedad al régimen de transparencia fiscal, pues si así fuera «las bases y deducciones de la sociedad [debieran haberse] imputado a las declaraciones del IRPF de sus socios, circunstancia que no ocurrió». De hecho, añade, que «si lo pretendido era tal causa de exención de la responsabilidad criminal, [hubiera bastado] aportar las declaraciones correspondientes al IRPF, para acreditar la imputación de las bases y deducciones de la sociedad; lo cual evidentemente no se ha realizado ... A mayor abundamiento, no sólo no se aportaron las declaraciones correspondientes al IRPF, sino ni siquiera la relación de socios de la sociedad».

Por su parte, la Sentencia de apelación realiza un minucioso examen de los hechos probados para concluir igualmente en el carácter instrumental de la sociedad considerada, que expresamente califica de «simple fachada societaria, sin otra finalidad que servir de encubierto departamento de ventas y de financiación indirecta de la [sociedad] dominante», y recuerda las vicisitudes de su actividad desde su constitución. En su virtud, insiste, al igual que ya hizo la Sentencia del Juzgado, en que la citada sociedad instrumental constituida por el recurrente en amparo no era de mera tenencia de bienes, que recibía de la sociedad dominante, «como aportación social, unos bienes, no para su solas tenencia y conservación, sino para que sirviese de instrumento de realización dineraria de los activos inmobiliarios aportados» y por lo mismo subraya que, al margen de la realidad económica

subyacente, Patrimonio 2000, S.L. era formalmente una sociedad mercantil, cuyos beneficios estaban sujetos al impuesto de sociedades». Como de hecho así lo entendió el propio recurrente, «que consideró correcto presentar la liquidación de acuerdo con las normas de [ese] impuesto», para luego, extemporánea pero interesadamente, y una vez que «habían transcurrido de sobra los periodos de tiempo legalmente establecidos para producir la prescripción», pretender acomodar [la liquidación] a las normas del régimen especial de transparencia fiscal».

Con estos presupuestos, concluir, como hacen las Sentencias penales, que la sociedad pretendidamente exenta del pago del impuesto sobre sociedades, por estar sujeta al régimen de transparencia fiscal, no era en realidad sino una fachada de otra sociedad, igualmente controlada por el recurrente y constituida con la finalidad de encubrir la actividad empresarial de la sociedad dominante y poder eludir mediante sus recíprocas relaciones el pago de los correspondientes tributos, no es ninguna conclusión manifiestamente irrazonable, como sin embargo le reprocha la Sentencia de la que se disiente. Muy al contrario, la condena al recurrente por defraudar el pago en el impuesto de sociedades se funda en una interpretación del art. 349 CP de 1973 y en una subsunción de los hechos en el citado tipo penal que supera limpiamente el canon de enjuiciamiento ex art. 25.1 CE, habida cuenta de que los órganos de la jurisdicción penal, principalmente en lo que toca a la concurrencia en un delito como el fiscal del elemento subjetivo del propósito defraudatorio de la hacienda, que es lo que en esencia lo distingue de la mera infracción administrativa, no sólo pueden, sino que deben interpretar el material probatorio existente al respecto y no limitarse a realizar una interpretación mecanicista y alternativa de la legalidad tributaria abstractamente aplicable a una realidad de hecho que, como ocurre en el caso aquí enjuiciado, se ha construido unilateralmente por la Sentencia de que se discrepa y que consiste en que la creación de Patrimonio 2000 fue un hecho asépticamente normal en la gestión societaria del imputado y que, por tanto, era poco menos que inexorable la aplicación del régimen de transparencia fiscal con arreglo a lo prevenido en los arts. 52 y concordantes de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas entonces aplicable (Ley 18/1991, de 6 de junio). Con ello la Sentencia de que se discrepa olvida las pormenorizadas consideraciones hechas en las Sentencias impugnadas en este recurso de amparo a las que se ha hecho referencia en el apartado anterior y que por ello no es necesario reproducir ahora, en el sentido de que la mencionada sociedad Patrimonio 2000 no era otra cosa que una «simple fachada societaria sin otra finalidad que servir de encubierto departamento de ventas y de financiación indirecta de la dominante» (Horpavisa), y olvida también que es esta conclusión pormenorizada de las Sentencias *a quo* sobre la base de esos datos tenidos por ellas en cuenta –y no la aplicabilidad abstracta del régimen de transparencia fiscal como si esos datos no existieran– la que obliga a tener por razonable el discurso argumental que las condujo al pronunciamiento condenatorio que adoptaron por lo que atañe a la defraudación a la hacienda en el impuesto sobre sociedades.

3. Por añadidura, aun admitiendo que la determinación del carácter transparente o no de la sociedad mercantil considerada fuera en rigor el nudo a desatar en el presente asunto, no puede compartirse tampoco el razonamiento de la Sentencia.

Por lo pronto, –y dicho sea con todos los respetos– no es posible compartir la exposición que contiene [FJ 3] sobre el canon de enjuiciamiento a seguir en el presente proceso. De un lado, porque está salpicada de referencias al derecho a la tutela judicial efectiva (art. 24.1 CE) y al derecho a la libertad personal (art. 17.1 CE) que han de considerarse superfluas, por innecesarias. Y, de otro, porque silencia precisiones insoslayables para la mejor determinación del canon de constitucionalidad que debemos observar en el enjuiciamiento de este tipo de asuntos.

La doctrina de este Tribunal sobre el derecho a la legalidad penal (art. 25.1 CE) es unánime y está perfectamente consolidada en los términos precisamente que acierta a recordar la Sentencia. Ahora bien, en esa misma doctrina constitucional están igualmente subrayados, sin que sin embargo nada se diga ahora al respecto, los límites que forzosamente hemos de respetar a la hora de enjuiciar la revisión de la interpretación de

la norma penal y la subsunción de los hechos para determinar en cada caso si se ha producido una vulneración o no de la garantía de legalidad en materia penal.

Por decirlo en los términos de la STC 91/2009, de 20 de abril, que también cita la Sentencia sólo que en forma incompleta y sin anotar el siguiente añadido, «no es competencia de este Tribunal la determinación de la interpretación más correcta de un enunciado penal, ni siquiera desde los parámetros que delimitan los valores y principios constitucionales. Y tampoco le compete la demarcación de las interpretaciones posibles de tal enunciado. De un modo mucho más restringido, y con la perspectiva externa que le es propia como Tribunal no inserto en el proceso penal, nuestra tarea se constriñe a evaluar la sostenibilidad constitucional de la concreta interpretación llevada a cabo por los órganos judiciales desde los citados parámetros de razonabilidad semántica, metodológica y axiológica. Por ello forma parte del objeto de nuestro análisis la motivación judicial de tales interpretación y subsunción, pero no la argumentación del recurrente en favor de una interpretación alternativa, cuya evaluación de razonabilidad *per se* nos es ajena».

4. Éste es, en suma, el canon de constitucionalidad a seguir y del que, como he anticipado, considero respetuosamente que se ha apartado la Sentencia de que discrepo.

En el presente caso, y según el criterio de la citada Sentencia, «la única conclusión viable desde punto de vista legal-tributario era la de considerar [a la empresa que gestionaba el recurrente] incluida en el régimen de transparencia fiscal». Apurando esta conclusión la Sentencia declara que las resoluciones judiciales recurridas vulneraron efectivamente el principio de legalidad penal del art. 25.1 CE al condenar al actor por una conducta que no estaba tipificada previamente: la defraudación en el impuesto de sociedades por una sociedad que se encontraba sometida *ex lege* al régimen obligatorio de la transparencia fiscal.

La conclusión anterior alerta ya bien a las claras sobre el método que sigue la referida Sentencia. Penetra conscientemente en el ámbito de la legalidad ordinaria para, interpretando el régimen de transparencia fiscal previsto en la legislación tributaria, acabar alcanzando un resultado (la sujeción de la sociedad considerada al citado régimen tributario), que impone a continuación como única interpretación posible del correspondiente tipo penal, incluso en contra o a pesar del previo criterio judicial, que consideró que los beneficios de la citada sociedad «estaban sujetos al impuesto de sociedades». De este modo, la Sentencia no examina en rigor si la interpretación y aplicación por los órganos judiciales del art. 349 CP de 1973 vulneró o no el principio de legalidad penal (art. 25.1 CE), como sería constitucionalmente lo correcto, sino que, a la luz de lo dispuesto en la legislación tributaria, alcanza su propia conclusión sobre el régimen tributario que mejor conviene a los hechos declarados probados en las Sentencias recurridas.

Esta forma de razonar resulta constitucionalmente criticable. Pues no sólo, como ya se ha dicho, invade de forma por completo injustificada e irrazonable el campo de la simple legalidad ordinaria, desbordando los límites de la jurisdicción de amparo, sino que también, y en forma todavía más injustificada, desarma literalmente a los órganos de la jurisdicción penal de su exclusiva potestad jurisdiccional para, *ex art. 117.3 CE*, interpretar y aplicar los correspondientes tipos penales.

Acaso la mejor prueba de esta última desviación la proporciona la propia Sentencia en su fundamento jurídico 4 cuando repetidamente declara que la aplicación del régimen legal de la transparencia fiscal no es disponible para el propio interesado, pero tampoco para la Administración ni para los órganos judiciales. Esta declaración de la Sentencia, que está justificada en detalladas referencias a la reserva de Ley en materia tributaria y a la ausencia de todo margen de discrecionalidad administrativa o judicial en la determinación del régimen tributario aplicable, resulta realmente muy difícil de compartir.

Pues si lo que quiere significar es simplemente que el régimen de transparencia fiscal previsto en la legislación tributaria era obligatorio para las sociedades mercantiles que cumplieran con los correspondiente presupuestos o requisitos legales, no hay duda de que todas esas referencias a la imposibilidad de que la Administración o los órganos judiciales actúen guiados por motivos de oportunidad para elegir en cada caso «lo que a su juicio resulta más conveniente en cada momento para el interés público subyacente», o para

actuar «so pretexto de una eventual impunidad de la conducta realizada», además de forzadas, sobran rigurosamente. En forma manifiesta porque, como es obvio, ésta es precisamente la consecuencia propia de cualquier norma jurídica legal de contenido prescriptivo: se impone a todos sin excepción y, por tanto, a lo dispuesto en ella hay en principio que estar.

Si, por el contrario, lo que se quiere decir, como parece más probable, es que la interpretación y aplicación administrativa o judicial de las normas tributarias debe producirse siempre en virtud de criterios técnicos, que deben además motivarse, y no en cambio con arreglo a motivos de oportunidad, el recordatorio es asimismo inadecuado, por obvio y, por ende, asimismo superfluo.

De cualquier manera que sea, lo que desde luego no puede compartirse, como antes ya se ha destacado, es que los órganos del orden jurisdiccional penal carezcan por principio, como parece sugerir la Sentencia, de cualquier margen de libertad a la hora de interpretar la legislación tributaria que integra el tipo penal del delito de defraudación a la hacienda pública. Pues, una cosa es ciertamente que los tipos penales en blanco precisen para su integración de la consideración de normas extrapenales, y otra muy distinta que una determinada interpretación de las normas tributarias predetermine o condicione la interpretación y aplicación por los Jueces y Tribunales del orden penal del correspondiente tipo penal con independencia o sin consideración de los datos que conduzcan lógicamente a la conclusión previa de que se ha urdido un simulado entramado societario con el apuntado designio defraudatorio.

Esto último, que no está dicho en ninguna parte de la doctrina de este Tribunal es desde luego incorrecto, pues como es elemental y enseña la jurisprudencia tanto ordinaria como constitucional (por todas, STC 87/2001, de 2 de abril, FJ 9) y recuerda la STC 283/2006, de 9 de octubre, la aplicación de los tipos penales en blanco obliga a «una labor de integración con normas extrapenales que debe efectuar el órgano judicial que aplica el Derecho» (FJ 6).

5. De todas formas, con estos presupuestos, se entiende también mejor que la Sentencia no tenga ningún inconveniente en abandonar la aplicación del canon de constitucionalidad que previamente había anunciado. Pues, naturalmente, una vez declarado ya que la única interpretación posible en el presente asunto es la de considerar que la entidad mercantil no estaba sujeta al impuesto sobre sociedades, por estarlo al régimen de transparencia fiscal, es llano que ninguna falta hacía ya comprobar si la interpretación judicial cuestionada respetó el canon de razonabilidad ex art. 25.1 CE. A la Sentencia de que se disiente le bastaba con apurar las consecuencias legales que directamente se siguen de esa declaración.

También ahora la mejor prueba de este modo razonar, que no es ya estrictamente constitucional, la proporciona la propia Sentencia de la que se discrepa. Si se repasa el fundamento jurídico 6, que expresa la citada *ratio decidendi* de la Sentencia en el extremo que aquí se considera, podrá comprobarse que efectivamente no hay ningún razonamiento específico dedicado a poner de relieve por qué la interpretación de los órganos judiciales, que de modo expreso negaron que la sociedad Patrimonio 2000, S.L. considerada estuviera sujeta al régimen de transparencia fiscal, es una interpretación abiertamente contraria a las pautas axiológicas que conforman nuestro ordenamiento constitucional y a los criterios mínimos que impone la lógica jurídica y los modelos de argumentación adoptados por la propia comunidad jurídica.

Hay sí, en la Sentencia (FJ 5), repetidas referencias a los hechos declarados por las Sentencias judiciales y en los que se describe minuciosamente el entramado societario y de operaciones económico-financieras ideado por el recurrente para eludir el pago de impuestos. Sin embargo, este minucioso relato de las Sentencias de instancia –sobre todo de la de apelación–, en vez de utilizarlo la Sentencia de que se disiente para justificar su carácter manifiestamente irrazonable, lo utiliza para sacar sus propias conclusiones sobre el carácter transparente de la entidad mercantil de la que era administrador el demandante de amparo. Pero en ningún caso para comprobar, como sería lo correcto, si constitucionalmente ex art. 25.1 CE esos hechos justifican la condena penal del recurrente por el ánimo defraudatorio que lógicamente deriva de la constatación del entramado de referencia.

La desviación metodológica puede calificarse de tan acusada y la invasión en el campo de la legalidad ordinaria de tan injustificada que ni siquiera la Sentencia acaba siendo congruente con su propio punto de partida. Pues en términos constitucionales, y tomando pie en las declaraciones judiciales que la propia Sentencia se preocupa de anotar y que hablan de una sociedad instrumental y sin apenas actividad, lo correcto hubiera sido comprobar si esas declaraciones justificaban de manera lógica y razonable la posterior conclusión judicial que, prescindiendo de ese fundamental dato, afirma el propósito defraudatorio del entramado societario desarrollado para negar seguidamente el carácter transparente de la sociedad mercantil considerada. Pero no desde luego interpretar el régimen legal de la transparencia fiscal, que no nos corresponde.

6. Respecto de los dos delitos de defraudación a la hacienda pública en materia del impuesto sobre el valor añadido por las que fue condenado el recurrente en amparo por cuanto la sociedad Patrimonio 2000 había minorado en las declaraciones de este impuesto correspondientes a los ejercicios de 1992 y 1993 el importe devengado por las entregas de bienes y aportaciones inmobiliarias realizadas por Horpavis, siendo así que tal importe no fue efectivamente soportado por aquella, es preciso tener en cuenta que esta realidad, si se parte, como hacen las Sentencias impugnadas y se ha destacado con anterioridad, de que la constitución de la referida sociedad Patrimonio 2000 fue una simple fachada, simulación o apariencia creada para eludir el pago del impuesto sobre sociedades y actuar como encubierto departamento de ventas y de financiación indirecta de Horpavis como sociedad dominante que era, puede funcionar como un argumento más demostrativo del carácter decididamente defraudatorio de la operación de entramado societario urdida por el único efectivo administrador de ambas sociedades, pero no como defraudación de un impuesto que exige alteralidad real entre los sujetos (adquirente de bienes o servicios al que se ha de repercutir el IVA devengado y sujeto pasivo que realiza la entrega de bienes o presta los servicios y que tiene obligación de realizar la repercusión acabada de mencionar). Por ello, si bien esta situación podría haberse considerado, según se ha dicho, como un dato más acreditativo del fraude en el pago del impuesto sobre sociedades, su consideración aislada entraría en contradicción con el mencionado y concreto planteamiento inicial de las Sentencias de la jurisdicción penal aquí impugnadas.

En consecuencia la estimación del presente recurso de amparo sólo debería haberse circunscrito a la condena del aquí recurrente por delito de defraudación a la Hacienda estatal en materia de impuesto sobre el valor añadido y debió, por eso mismo, haber sido estimatoria pero con carácter parcial.

Madrid, a cuatro de octubre de dos mil diez.—Pascual Sala Sánchez.—Elisa Pérez Vera.—Eugenio Gay Montalvo.—Firmado y rubricado.