

vertidas por el acusado, relativas a una serie de deudas en las que había incurrido, así como a determinadas cargas asumidas. De este último extremo discrepa la Audiencia Provincial, al entender que no está acreditada la imposibilidad de cumplimiento de la obligación de prestar alimentos, por lo que al acusado le era plenamente exigible su satisfacción. Ahora bien, tal como se desprende de la lectura del fundamento jurídico primero de la Sentencia recurrida, reproducido en los antecedentes, esa conclusión no viene sostenida en un cambio de criterio acerca de la credibilidad de lo afirmado por el acusado, que es una cuestión en la que la Audiencia Provincial no entra. Así pues, sin discutir la veracidad de las declaraciones del actor acerca de las deudas contraídas y de las cargas asumidas, lo que afirma la Sentencia recurrida es que «si el acusado considera que las circunstancias le han cambiado y tiene serias dificultades para el abono de la pensión, debe acudir a la jurisdicción civil y en el Juzgado de Familia instar una modificación de medidas».

De lo anterior se infiere con claridad que, también en este supuesto, el núcleo de la discrepancia entre la Sentencia absolutoria y la condenatoria es una cuestión estrictamente jurídica, considerando el Tribunal *ad quem*, frente a lo mantenido por la Sentencia de instancia, que concurren todos los elementos del tipo del art. 227 CP. A tal fin la Sentencia recurrida realiza una interpretación de dicha norma, procediendo a subsumir los hechos declarados probados en la misma, para lo cual no era necesario oír al acusado en una nueva vista pública, dado que no se planteaba ninguna cuestión que no pudiera resolverse adecuadamente sobre la base de lo actuado. Puede concluirse, entonces, que no se ha producido vulneración alguna del principio de inmediación ni, por tanto, del derecho a un proceso con todas las garantías. Conclusión que, según hemos avanzado, resulta plenamente conforme con la doctrina de este Tribunal así como con la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

Por lo demás, de la conclusión anterior se deriva la inexistencia de vulneración de la presunción de inocencia alegada por el demandante, en conexión con el motivo principal sobre el que basa su recurso. En efecto, esta alegación del recurrente carece de autonomía, al partir del entendimiento de que la Audiencia Provincial no podía valorar por sí misma las pruebas, lo que le lleva a mantener que «la Sentencia condenatoria carece del soporte probatorio preciso para enervar la presunción de inocencia del apelado absuelto». Pues bien, dado que, según lo razonado, la conclusión condenatoria del Tribunal de apelación no se fundamenta en una indebida valoración de las pruebas practicadas en primera instancia, este motivo ha de decaer igualmente.

#### FALLO

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

Ha decidido

Denegar el amparo solicitado por don Antonio Torres Gutiérrez.

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

Dada en Madrid, a nueve de mayo de dos mil cinco.—Guillermo Jiménez Sánchez.—Vicente Conde Martín de Hijas.—Elisa Pérez Vera.—Eugeni Gay Montalvo.—Ramón Rodríguez Arribas.—Pascual Sala Sánchez.—Firmado y rubricado.

**9528**

*Sala Segunda. Sentencia 120/2005, de 10 de mayo de 2005. Recurso de amparo 5388-2002. Promovido por don Carlos Folchi Bonafonte frente a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que le condenó por un delito fiscal del Código penal de 1973.*

*Vulneración de los derechos a la legalidad penal y a ser informado de la acusación: condena por delito de defraudación a la hacienda pública utilizando el concepto de fraude de ley tributaria; acusación por negocio simulado y condena por fraude de ley.*

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. 5388-2002, promovido por don Carlos Folchi Bonafonte, representado por el Procurador de los Tribunales don Eduardo Morales Price y asistido por el Abogado don Javier Selva Prieto, contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 de julio de 2002, por la que se revocó la Sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 14 de esa misma ciudad, con fecha de 16 de enero de 2002, en procedimiento seguido por delito contra la hacienda pública. Han intervenido el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado. Ha sido Ponente el Magistrado don Pascual Sala Sánchez, quien expresa el parecer de la Sala.

#### I. Antecedentes

1. Mediante escrito registrado en este Tribunal el 24 de septiembre de 2002 el Procurador de los Tribunales don Eduardo Morales Price, en nombre y representación de don Carlos Folchi Bonafonte, interpuso recurso de amparo contra la Sentencia de la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 de julio de 2002, por la que se revocó en apelación la Sentencia absolutoria dictada por el Juzgado de lo Penal núm. 14 de esa misma ciudad con fecha de 16 de enero de 2002, en procedimiento seguido contra el actor por delito contra la hacienda pública.

2. La demanda de amparo se basa esencialmente en los siguientes hechos:

a) Con fecha de 16 de enero de 2002 el Juzgado de lo Penal núm. 14 de Barcelona dictó una Sentencia en la que absolvía al hoy demandante de amparo del delito contra la hacienda pública del que había sido acusado (art. 349 CP 1973) por considerar que no había quedado acreditada la realización por el Sr. Folchi de una actividad contractual simulada al adquirir la sociedad Pinyer, por él representada, el 90 por 100 de la entidad Cajun, S.A., siendo consciente de que las pérdidas sufridas por aquella sociedad en años anteriores habrían de compensarse con los beneficios que resultasen de dicha operación mercantil. Merece la pena destacar el siguiente párrafo de la Sentencia de instancia: «Declarar la culpabilidad de los inculpa-

dos cuando todos aportan una explicación perfectamente plausible de su inocencia no es aceptable desde perspectivas que conciben la convicción judicial como un acto racional, sin que pueda considerarse como probada una versión de los hechos mientras existe otra hipótesis racional y documentada cuya validez no se ha conseguido desmentir».

b) Presentado recurso de apelación contra la anterior resolución por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado en representación de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria fue estimado por Sentencia de la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona de 19 de julio de 2002, notificada a la representación del demandante de amparo el 2 de septiembre de ese mismo año, condenándose en consecuencia al Sr. Folchi, como cooperador necesario de un delito contra la hacienda pública, a la pena de un año de prisión menor, con suspensión del derecho de sufragio durante el tiempo de la condena, así como a una pena de multa por importe de 134.206,57 euros, con responsabilidad subsidiaria por tiempo de un mes en caso de impago, y a satisfacer a la hacienda pública esa misma cantidad en concepto de indemnización. El fundamento de dicha condena fue la estimación, por parte de la Sala, de que la suscripción de acciones de la entidad Cajun por parte del Sr. Folchi no tenía objetivos mercantiles ni empresariales sino que se produjo, de común acuerdo con los otros dos procesados, para eludir el pago de la cuota que en concepto de IRPF debían satisfacer por motivo de los beneficios obtenidos a raíz de la venta de las acciones de Cajun a una sociedad francesa.

A juicio de la Sala no hubo, frente a lo que pretendían los apelantes, negocio simulado alguno en la adquisición por el Sr. Folchi de las acciones de Cajun, puesto que constaba en autos que había desembolsado el precio completo de las mismas, pero sí un fraude de ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto de sociedades. No obstante no haber sido ésta la calificación de los hechos efectuada por las acusaciones la Sala consideró que estaba autorizada a calificarlos de fraude de ley (art. 24 de la Ley general tributaria) en virtud de los principios *iura novit curia* y *da mihi facta, ego dabo tibi ius*. Dicho fraude de ley habría consistido en utilizar como norma de cobertura las normas que regulan el régimen de transparencia fiscal y de compensación de pérdidas como forma de determinación del impuesto de sociedades (arts. 18 y 19 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre), así como las normas que regulan en la Ley de sociedades anónimas el régimen de ampliación de capital (arts. 151 y ss.) para así evitar (norma eludida o defraudada) la tarifa del impuesto sobre la renta de las personas físicas legalmente aplicable. De manera que, mediante la venta de las acciones de Cajun a la entidad representada por el Sr. Fochi, éste habría asumido la mayor parte de la deuda tributaria generada por la anterior venta de acciones de otra entidad realizada por los otros dos procesados, sin que, por otra parte, ello le supusiera el pago de dicha deuda tributaria al tener una gran cantidad de pérdidas reconocidas en ejercicios anteriores que venían a compensarla.

Para averiguar si toda esta operación había sido realizada con ánimo de defraudar a la hacienda pública el órgano judicial de apelación acudió a la prueba de indicios, sobre la base de los siguientes datos: 1) aunque el Sr. Fochi había declarado que al entrar en Cajun, S.A., tenía intención de iniciarse en el campo de los seguros, el principal activo en dicha línea (las acciones de Atlantis) ya había sido vendido en el momento de la compra de acciones de Cajun por el demandante de amparo; y 2) la entidad Cajun no tenía necesidad de la financiación exterior aportada por el Sr. Folchi, ya que previamente había ingresado una importante cantidad fruto de la venta de

las acciones de Atlantis, siendo, por otra parte, Cajun una sociedad inactiva hasta el momento de la entrada del Sr. Folchi en su capital social. De todo ello infringió finalmente la Sala que la adquisición de acciones de Cajun por el demandante de amparo «constituyó un mecanismo para que las cuotas tributarias de los Sres. De la Guardia y Rovira fuesen muy inferiores a lo que deberían haber sido, ya que la parte principal de la cuota se atribuyó a Pinyer ... Así pues, nos encontramos ante una utilización fraudulenta del ordenamiento jurídico, en una tergiversación de la *mens legis* de las normas reguladoras de la transparencia fiscal y de la compensación de cuotas, que busca eludir la aplicación de la tarifa del impuesto de la renta de las personas físicas que legalmente correspondería. Así pues, debemos considerar que ... la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida en el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado».

3. Se aduce en la demanda que la Sentencia dictada en sede de apelación ha vulnerado los derechos del demandante de amparo a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión, respectivamente reconocidos en los arts. 25.1 y 24.1 CE.

La pretendida vulneración del derecho a la legalidad en materia penal se considera cometida por haber estimado el órgano judicial de apelación que la utilización por el demandante de amparo de un fraude de ley tributario como mecanismo para eludir un tributo era subsumible en el tipo penal contenido en el art. 349 del Código penal de 1973. Interpretación que el demandante de amparo no entiende posible por estar dicho fraude específicamente regulado en la legislación tributaria por las previsiones contenidas en el Real Decreto 1919/1979 (anterior a los hechos) y, posteriormente, por el art. 24 de la Ley general tributaria (Ley 25/1995), en cuya normativa el legislador ha optado por tratar los supuestos de fraude de ley tributaria como no sancionables (art. 62 Real Decreto 1919/1979 y art. 24 Ley 25/1995).

Tras procederse a citar algunas de las resoluciones de este Tribunal relativas al principio de legalidad penal se hace hincapié en la demanda en que la interpretación según la cual el fraude de ley tributaria, cuando excede de 15.000.000 de pesetas, resulta subsumible en el tipo penal contenido en el art. 349 CP 1973, no sólo ha sido unánimemente rechazada por la doctrina, sino que resulta contraria a la voluntad del legislador tributario, explicitada mediante la expresa exclusión de toda sanción en estos supuestos, así como a la interpretación generalmente aceptada por la comunidad jurídica, e implica inseguridad para el ciudadano en la medida en que éste podría confiar en que las consecuencias de una conducta de fraude de ley no implicasen una reacción sancionadora por parte del Estado.

Se alega, además, que la interpretación judicial en cuestión no sigue las pautas de un razonamiento lógico, dado que, después de haber negado que existiera en el caso de autos un negocio simulado, cifra la presencia del elemento típico integrado por el verbo «defraudar» en la «ocultación maliciosa de la auténtica base imponible», cuando la realidad es que, tal y como se desprendería de la lectura de las actuaciones, no ha existido ocultación alguna de datos por ninguno de los condenados, sino que, por el contrario, todas las operaciones realizadas por ellos se habrían llevado a cabo en forma absolutamente transparente. Precisamente porque en los supuestos de fraude de ley no se produce ocultación maliciosa alguna de la base imponible es por lo que no son sancionados desde el punto de vista administrativo.

Por lo que se refiere a la pretendida vulneración del derecho del actor a la tutela judicial efectiva sin indefen-

sión se hace constar en la demanda que la acusación formulada contra él lo fue a título de partícipe en un negocio simulado (supuesto que, a diferencia del fraude de ley, sí es administrativamente sancionable), no planteándose en el recurso de apelación presentado por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado la posibilidad de que los hechos que se le imputaban fuesen constitutivos de un fraude de ley. En consecuencia la condena del demandante en apelación a este último título supondría una patente infracción del principio acusatorio productora de indefensión, ya que únicamente habría podido defenderse contradictoriamente frente a la acusación de simulación de negocio, pero no frente a la de fraude de ley tributaria y, menos aún, habría podido debatir la inclusión de dicho fraude en los márgenes del tipo penal que finalmente le fue aplicado.

Por escrito presentado en este Tribunal en fecha posterior por la representación del demandante de amparo, se pedía que se le permitiera subsanar un error material cometido al transcribir la presente demanda, consistente en el olvido, inmediatamente antes del apartado dedicado a la petición que se formulaba, del siguiente texto: «Lo anteriormente expuesto es aún más evidente si se toma en consideración que el recurso de apelación ante la Audiencia Provincial se resolvió sin vista, habiéndose sustanciado por el procedimiento escrito, Lo que ya por sí solo este hecho, y al tomarse como ciertos por el recurso de apelación los hechos probados de la sentencia absolutoria, puede suponer una vulneración de los principios de intermediación y contradicción que afectan a la tutela judicial efectiva que debe dispensar todo Tribunal y que comporta una indefensión, que debería bastar en consecuencia para la estimación del presente recurso».

4. Por providencia de 29 de mayo de 2003 la Sala Segunda del Tribunal Constitucional acordó la admisión a trámite de la presente demanda de amparo, así como, de conformidad con lo dispuesto en el art. 51 de la Ley Orgánica de este Tribunal, dirigir atenta comunicación a los órganos judiciales de instancia y de apelación a fin de que, en un plazo no superior a diez días, remitiesen testimonio del conjunto de las actuaciones, interesando al propio tiempo al Juzgado de lo Penal núm. 14 de los de Barcelona para que, en ese mismo plazo, emplazase a quienes, con excepción de los demandantes de amparo, hubieran sido parte en el procedimiento para que en un plazo de diez días pudiesen comparecer en este proceso constitucional si ese fuera su deseo.

5. Por otra providencia de esa misma fecha la Sala Segunda acordó formar la correspondiente pieza separada para la tramitación del incidente de suspensión, así como, de conformidad con lo dispuesto en el art. 56 LOTC, conceder al demandante de amparo y al Ministerio Fiscal un plazo común de tres días a fin de que, dentro de dicho término, formularan al respecto cuantas alegaciones estimaran pertinentes.

El Ministerio Fiscal evacuó el trámite de alegaciones mediante escrito registrado en este Tribunal con fecha de 5 de junio de 2003, en él, de acuerdo con la reiterada doctrina constitucional dictada a este respecto, estimaba procedente la suspensión exclusivamente de la ejecución de la pena privativa de libertad impuesta al demandante de amparo, considerando, por el contrario, que no procedía suspender el resto de los pronunciamientos contenidos en la Sentencia recurrida, dado que, al ser de contenido económico, su no suspensión no ocasionaría perjuicios de imposible reparación.

La representación del recurrente, por su parte, evacuó idéntico trámite mediante escrito de esa misma fecha, en el que insistía en que, no sólo la no suspensión de la pena privativa de libertad impuesta le ocasionaría perjuicios irreparables, sino en que también se plantearían éstos por

la no suspensión de la ejecución de la pena de multa y del pago de la responsabilidad civil, dado que, al carecer de efectivo suficiente para hacer frente a las mismas, tendría que vender en pública subasta sus bienes con el consiguiente perjuicio patrimonial.

Por Auto de fecha 30 de junio de 2003 la Sala Segunda acordó suspender la ejecución de la pena privativa de libertad impuesta al demandante de amparo, así como de la pena accesoria de privación del derecho de sufragio durante el tiempo de la condena y del arresto sustitutorio previsto en caso de impago de la pena de multa, denegando expresamente la suspensión de la ejecución de esta última.

6. Por escrito registrado en este Tribunal el 12 de enero de 2004 el Abogado del Estado, en la representación que ostenta, compareció en el presente recurso de amparo solicitando ser tenido por personado y parte en el mismo. Por diligencia de ordenación del Secretario de Justicia de la Sala Segunda de fecha 26 de febrero de 2004 se aceptó dicha solicitud, acordándose al propio tiempo dar vista de las actuaciones recibidas a todas las partes personadas y al Ministerio Fiscal a fin de que, en un plazo común de veinte días, presentasen cuantas alegaciones estimaran convenientes, de conformidad con lo dispuesto en el art. 52.1 LOTC.

7. Por escrito de alegaciones de fecha 25 de marzo de 2004 la representación del recurrente dio por reproducidas las formuladas en la demanda, añadiendo que, conforme ya apuntaba en su anterior escrito de fecha 22 de enero de 2003, la nueva doctrina sentada por este Tribunal a partir de la STC 167/2002, de 18 de septiembre, sería fundamento suficiente para reprochar al órgano judicial de apelación la vulneración de su derecho a un proceso con todas las garantías, al haber sido condenado por primera vez en dicha sede sin que se le hubiera dado audiencia y sobre la base de una nueva valoración de las pruebas practicadas en instancia llevada a cabo en ausencia de las necesarias garantías de intermediación y de contradicción.

8. Habiéndose comprobado que las actuaciones remitidas por el Juzgado de lo Penal no estaban completas, así como que no constaba que hubiesen sido emplazadas dos personas que habían sido parte en el procedimiento antecedente, por providencia de la Sala Segunda, de fecha 18 de marzo de 2004, se acordó, con suspensión del plazo anteriormente concedido, dirigir nuevamente a dicho órgano judicial atenta comunicación a fin de que, a la mayor brevedad posible, remitiera a este Tribunal testimonio completo de las referidas actuaciones e indicara si habían sido emplazados todos los que fueron parte en ellos, debiendo, en otro caso, proceder a su emplazamiento asimismo a la mayor brevedad posible. Cumplidos tales extremos, por diligencia de ordenación del Secretario de Justicia de la Sala Segunda de fecha 13 de mayo de 2004 se concedió a las partes personadas y al Ministerio Fiscal un nuevo plazo de veinte días para formular alegaciones o completar, en su caso, las que ya hubieran formulado.

9. El Ministerio Fiscal evacuó el trámite de alegaciones por escrito registrado en este Tribunal el día 2 de junio de 2004, en el que concluía interesando la denegación del amparo solicitado o, alternativamente, en el supuesto de que se admitiera como parte de la demanda el escrito de fecha 22 de enero de 2003, la concesión del mismo por motivo de la vulneración del derecho del actor a un proceso con todas las garantías, reconocido en el art. 24.2 CE.

Por lo que se refiere, en primer lugar, a la vulneración del derecho del actor a la legalidad penal, que en la demanda se estimaba producida por motivo de habersele condenado por un hecho atípico, dada la falta de encaje

de su conducta en el tipo del delito contra la hacienda pública, consideraba el Ministerio Fiscal, después de recordar el canon establecido por este Tribunal para el control de la interpretación judicial de los tipos penales, que la subsunción de los hechos atribuidos al recurrente en el tipo del delito contenido en el art. 349 CP que llevó a cabo el órgano judicial de apelación había sido por completo correcta, ya que la literalidad de la descripción típica no se oponía al encaje en sus márgenes de dicha conducta, definida por la Sala como una «ocultación maliciosa de la auténtica base imponible». Reconocía sin embargo que la atipicidad en el orden administrativo del comportamiento atribuido al recurrente no era una cuestión baladí, no obstante lo cual acababa concluyendo que dicha atipicidad administrativa no obstaba a la afirmación de su tipicidad penal.

Con cita expresa del art. 24 de la Ley general tributaria –en la versión introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio– consideraba el Ministerio Fiscal que la configuración del fraude de Ley en dicha norma tributaria no podía suponer, sin más, «la legítima búsqueda por el contribuyente en el ordenamiento jurídico, de determinados efectos que hagan más favorable o beneficiosa su situación frente a la Administración Tributaria» ya que la «llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas, a diferencia del fraude de ley que se conceptúa con el propósito probado de eludir el pago de un impuesto». Desde esta perspectiva estimaba el Ministerio Fiscal que no había sustanciales diferencias entre la norma administrativa y la descripción típica contenida en el precepto penal aplicado al demandante de amparo, y que la única diferencia entre ambas residía en la ausencia de sanción en el primer caso frente a la imposición de una pena en el segundo.

Se ocupaba, a continuación, el Ministerio Fiscal de reseñar brevemente cuál era el estado de la cuestión en sede doctrinal y jurisprudencial, destacando que el grueso de la doctrina considera que el fraude de ley tributaria constituye una conducta penalmente atípica y, en consecuencia, excluida de toda sanción penal, ya sea porque se estima que la aplicación del tipo penal en el que se describe el delito contra la hacienda pública sería de naturaleza analógica y extensiva, ya sea porque se entiende que en estos casos ni tan siquiera podría hablarse de elusión de tributos, puesto que la conducta no consistiría en evitar el pago de los mismos sino en evitar el propio nacimiento del hecho imponible, ya sea porque en este tipo de conductas no se daría el engaño consustancial a toda conducta defraudatoria, o, finalmente, por el carácter imprevisible que en tales supuestos tendría la punición de dichas conductas, habida cuenta de la ausencia de sanción administrativa de las mismas. En cuanto a la jurisprudencia reconocía el Ministerio Fiscal la falta de unanimidad en esta materia, al existir fallos en los que se afirma la tipicidad penal de estos comportamientos de acción elusiva amparada en el empleo de un fraude de ley tributaria, en tanto que en otros se habría optado por la solución radicalmente contraria.

Del anterior análisis infería el Ministerio Fiscal que, si bien es cierto que habría una postura ligeramente mayoritaria a favor del carácter penalmente atípico de las conductas susceptibles de integrar un fraude de ley tributaria, no podía afirmarse «con absoluta rotundidad que la interpretación contraria suponga una postura doctrinal absolutamente extravagante al sentido de las interpretaciones normativas por parte de la comunidad jurídica», ni que, en consecuencia, dicha interpretación fuera de todo punto imprevisible, no obstante la renuncia de la ley a sancionar tales conductas en vía administrativa, ya que esto último únicamente afectaría a la posibilidad de que la Adminis-

tración tributaria procediera por su propia autoridad contra el contribuyente que hubiera hecho uso del mecanismo fraudulento en cuestión, pero no extinguiría la acción penal ni haría desaparecer las necesidades de tutela penal del bien jurídico protegido. De manera que la subsunción de los hechos atribuidos al demandante de amparo en el tipo penal contenido en el art. 349 CP habría sido plenamente correcta, sin que en el ámbito propio del recurso de amparo pudiera procederse a una revisión de la adecuación de tal subsunción, pues ello entrañaría el manejo de elementos propios de la legalidad ordinaria cuyo análisis no corresponde efectuar a este Tribunal.

Como argumento que, a su juicio, vendría a reforzar la corrección de la indicada subsunción de los hechos en el tipo penal de referencia, acudía el Ministerio Fiscal al tenor literal del artículo 15 LGT (en la versión de la misma introducida por la Ley 58/2003, de 17 de diciembre), por el que se habría venido a sustituir la expresión «fraude de ley tributario» por la de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», definiéndose por otra parte esta última conducta en términos diversos a los empleados por el art. 24 LGT en la versión vigente en el momento de los hechos, dado que no se alude ya al «propósito probado de eludir un impuesto» sino, simplemente, a la evitación del hecho imponible mediante el empleo de actos o negocios «notoriamente artificiosos», con lo que, en opinión del Ministerio Fiscal, parecería evidente el deseo del legislador tributario de reservar la falta de sanción administrativa sólo para aquellos supuestos en los que la conducta del obligado tributario esté encaminada a cuestionar o discutir legítimamente frente a la Administración tributaria el nacimiento o no del hecho imponible.

Tampoco consideraba el Ministerio Fiscal que se hubiera producido en este caso al demandante de amparo una vulneración de su derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión por infracción del principio acusatorio, como consecuencia del pretendido carácter sorpresivo de su condena sobre la base de la calificación de las operaciones financieras por él realizadas como fraude de ley, calificación que no habría podido discutir al no haberse planteado en tales términos en los respectivos recursos de apelación presentados por el Abogado del Estado y por el Ministerio Fiscal. Tras recordar la doctrina sentada al respecto por este Tribunal concluía el Ministerio Fiscal que no se habría producido en este caso una lesión real y efectiva del derecho del recurrente a la defensa, ya que la condena que le fue impuesta en apelación se sustentó exactamente en los mismos hechos que habían sido debatidos a lo largo del procedimiento, divergiendo exclusivamente en lo tocante a la calificación jurídica de los mismos. Por lo demás el propio actor habría alegado a lo largo de todo el procedimiento que la calificación jurídica correcta de su comportamiento sería la de «fraude de ley», no siendo por consiguiente para él tal calificación un hecho sorpresivo o novedoso, por más que para la Sala su admisión no condujera a la por él pretendida atipicidad penal de su conducta, sino, por el contrario, a la punición de la misma.

Por lo que se refiere, finalmente, al motivo de amparo adicionado mediante escrito posterior a la interposición de la presente demanda de amparo, consideraba el Ministerio Fiscal que la omisión inicial de toda referencia al mismo no obedeció a error material alguno, sino que se trataría de un descontextualizado añadido posterior con el que se habría pretendido ampliar la demanda de amparo en forma extemporánea, lo que conllevaría su inadmisibilidad (STC 185/2000). Sin embargo, aun admitiendo a efectos dialécticos que efectivamente se hubiera tratado de un error material, recordaba el Ministerio Fiscal que la falta de inmediación de las pruebas de carácter personal no tiene por qué suponer la lesión del derecho del actor a la presunción de inocencia sino tan sólo la de su derecho a un proceso con todas las garantías, lesión

esta última que el Ministerio Fiscal estimaba producida a la vista de las peculiaridades del presente supuesto, claramente análogo al examinado en la STC 230/2002, en el que la conclusión acerca de la presencia del elemento subjetivo específicamente requerido por el tipo penal se obtuvo por la Sala a partir de las declaraciones de los acusados sin que para ello gozara de la necesaria garantía de inmediatez. Dicha lesión no debería sin embargo llevar, en su opinión, a decretar la nulidad del proceso, dada la fundamentación del fallo condenatorio en una abrumadora y mayoritaria proporción en el análisis de la prueba documental, sino, como ya se hizo en la citada STC 230/2002, a retrotraer las actuaciones a fin de que la Sala pudiera decidir si con las pruebas documentales subsistentes podía mantener la conclusión condenatoria anteriormente obtenida.

10. El Abogado del Estado presentó su escrito de alegaciones con fecha de 9 de junio de 2004, oponiéndose a la concesión del amparo solicitado.

En opinión del Abogado del Estado fueron exclusivamente dos los motivos de amparo esgrimidos en la demanda: de una parte la vulneración del derecho a la legalidad sancionadora, pretendidamente basada en la imposibilidad de considerar que el fraude de ley tributaria pueda considerarse medio comisivo del delito contra la hacienda pública previsto en los arts. 349 CP 1973 y 305.1 CP vigente; de otra parte la violación del principio acusatorio por razón de que las acusaciones mantuvieron que la defraudación tributaria había tenido lugar mediante un negocio simulado, en tanto que la condena se basó en una conceptualización del citado negocio jurídico, no como simulado, sino como urdido en fraude de ley tributaria. Pues bien: ninguna de ambas pretendidas vulneraciones podría a su juicio serle reprochada a la Sentencia condenatoria dictada en apelación.

Tras recordar la doctrina constitucional relativa al derecho reconocido en el art. 25.1 CE (con cita expresa de la STC 229/2003, de 18 de diciembre, FJ 16), concluía el Abogado del Estado que ninguna vulneración del derecho a la legalidad penal cabía atribuir a dicha resolución, toda vez que, en primer lugar, de los hechos declarados probados se infería claramente que todas las operaciones realizadas por el demandante de amparo estaban dirigidas al objetivo de crear un mecanismo de elusión del pago del IRPF, por lo que, no siendo la exacta calificación jurídica de la estructura negocial ideada en este caso para defraudar a la hacienda pública una cuestión de relevancia constitucional, no constituiría sino un problema «aparente» el de la subsunción del negocio jurídico realizado en fraude de ley tributaria en el tipo penal contenido en los arts. 349 CP 1973 y 305.1 CP vigente; sin que, por otra parte, para ello representase obstáculo alguno el hecho de que dicho fraude de ley no estuviera sancionado en vía administrativa, ya que el art. 24 de la Ley general tributaria (LGT) limitaría su eficacia a la esfera administrativo-tributaria y no representaría límite alguno para la interpretación por los tribunales de las referidas normas penales. Pues, por más que ciertamente hubiera opiniones doctrinales en el sentido de sostener que los fraudes de ley tributaria no son punibles, dichas opiniones no alcanzarían la categoría de «modelos de interpretación aceptados por la comunidad jurídica», que constituye el canon de enjuiciamiento constitucional de la interpretación de las normas penales desde la perspectiva del derecho reconocido en el art. 25.1 CE.

Descartaba, asimismo, el Abogado del Estado que se hubiera producido una vulneración del principio acusatorio. Tras recordar la doctrina contenida, entre otras, en la STC 189/2003, de 27 de octubre (FJ 2), consideraba que no cabía observar en la Sentencia recurrida una falta de correlación entre las pretensiones acusatorias y el fallo condenatorio, que, por otra parte, de haber existido real-

mente, hubiera debido dar lugar, a su juicio, a la interposición de un incidente de nulidad de actuaciones (STC 174/2003, de 29 de septiembre, FJ 9), lo que sería razón suficiente para la inadmisión de dicho motivo de amparo. A su entender ninguna indefensión constitucionalmente relevante cabría derivar de la calificación dogmática de la estructura negocial defraudatoria atribuida al demandante de amparo como simulación o como fraude de ley tributaria, ya que en todo momento las acusaciones habrían tenido el mismo fundamento: la comisión de un delito contra la hacienda pública por defraudación dirigida a la elusión de un tributo. De manera que el cambio de la calificación jurídica de dicho negocio realizado en sede de apelación únicamente adquiriría relevancia, desde la perspectiva del principio acusatorio, si fuera correcta la tesis mantenida por el demandante de amparo acerca de la impunidad del fraude de ley tributaria, esto es, si su condena o absolución dependiera exclusivamente de dicha calificación, lo que el Abogado del Estado venía a rechazar por los motivos anteriormente indicados en relación con la alegada vulneración del derecho del actor a la legalidad penal.

11. Por escrito de alegaciones registrado en este Tribunal con fecha de 19 de mayo de 2004 la representación del demandante de amparo se limitó a dar por reproducidas las ya formuladas en la demanda y en su anterior escrito de alegaciones de fecha 25 de marzo de 2004.

12. Por providencia de 5 de mayo de 2005 se señaló para deliberación y fallo el día 9 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

1. El presente recurso de amparo se dirige contra la Sentencia condenatoria dictada por la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona en un procedimiento seguido contra el demandante de amparo por delito contra la hacienda pública. En dicha resolución la Sala procedió a revocar el pronunciamiento absolutorio alcanzado por el juzgador de instancia sobre la base de variar la calificación de los hechos atribuidos al actor, sustituyendo la de simulación de negocio por la de fraude de Ley tributaria. A esta modificación se le reprocha haber vulnerado el derecho del actor a la tutela judicial efectiva sin indefensión por infracción del principio acusatorio, al haber sido introducida por primera vez por el órgano judicial de apelación sin que hubiera tenido ocasión de defenderse frente a ella; pero sobre todo se insiste en que con ella se ha vulnerado también el derecho del recurrente a la legalidad penal dada la ausencia de sanción de tal conducta en el ordenamiento tributario, según se desprende del tenor literal del art. 24 de la Ley general tributaria (LGT) en la versión introducida por la Ley 20/1995, de 20 de julio.

En síntesis, la Sociedad Pinyer, representada por el Sr. Folchi, suscribe el 90 por 100 de las acciones de Cajun, S.A., cuando esta sociedad había operado una mutación patrimonial por la venta, efectuada por los coprocesados del aquí recurrente, de su principal activo (las acciones de Atlantis) a una sociedad francesa. Los beneficios obtenidos por los coprocesados por la venta de estas acciones, que tributaban en el impuesto de la renta de las personas físicas según el régimen de transparencia fiscal, quedaban compensados por las pérdidas de Pinyer en ejercicios anteriores, de tal manera que la parte principal de la cuota en el impuesto de la renta de las personas físicas que les hubiera correspondido quedó enjuagada por las referidas pérdidas de Pinyer.

Con posterioridad a la interposición de la demanda de amparo, y alegando que con ello pretendía subsanar el error material cometido a este respecto en la transcripción de la misma, el recurrente ha invocado también la vulneración de sus derechos a la tutela judicial efectiva y a un proceso con todas las garantías por motivo de haber

sido condenado por primera vez en apelación sobre la base de una distinta valoración de las pruebas de naturaleza personal, sin que, al no haberse celebrado vista oral del recurso, el Tribunal *ad quem* hubiera dispuesto para ello de las necesarias garantías de inmediación y de contradicción.

Tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal rechazan que se haya producido en este caso la vulneración de los derechos del recurrente a la tutela judicial efectiva y a la legalidad penal, toda vez que, por lo que respecta al primero de esos derechos, entienden que el cambio de calificación de la estructura negocial motivante de su condena como autor responsable de un delito contra la hacienda pública no le produjo indefensión alguna, pues, permaneciendo invariables los hechos cuya comisión se le atribuyó y siendo los mismos subsumibles en el correspondiente tipo penal, su denominación como negocio simulado o como fraude de ley tributaria carecía de toda relevancia constitucional; y, por lo que atañe a la pretendida vulneración del derecho reconocido en el art. 25.1 CE, ambos coinciden en señalar que el hecho de que, a tenor de lo dispuesto en el alegado art. 24 LGT, el fraude de ley tributaria no estuviese sujeto a sanción alguna en vía administrativa no representaría un obstáculo para que dicho fraude fuera penalmente sancionado a través de su subsunción en la norma penal definidora del delito fiscal, no siendo dicha interpretación de la referida norma en sentido favorable a la indicada subsunción una interpretación extravagante o contraria a los principios que informan el ordenamiento constitucional ni a los criterios aceptados por la comunidad jurídica ni tampoco imprevisible para sus destinatarios, premisas todas ellas que integran el canon de examen establecido por este Tribunal cuando de la alegación de vulneraciones del derecho a la legalidad penal se trata.

El Abogado del Estado se ha limitado en sus alegaciones al examen de las dos pretendidas vulneraciones de derechos fundamentales acabadas de mencionar. El Ministerio Fiscal se refiere en las suyas también a la invocación de la infracción de las garantías de inmediación y de contradicción –que el demandante de amparo realizó por vez primera en su escrito de fecha 22 de enero de 2003, esto es, con posterioridad a la presentación de la demanda de amparo, alegando que había incurrido en un error material de transcripción–, y manifiesta su opinión de que tal omisión no respondió a error material alguno sino que se trató de un añadido extemporáneo que, como tal, resulta inadmisibles a tenor de la doctrina de este Tribunal; no obstante lo cual concluye que, de admitirse la posibilidad de la existencia de un patente error material deslizado al transcribir el ejemplar de la demanda de amparo presentada, habría de declararse vulnerado el derecho del actor a un proceso con todas las garantías y, en consecuencia de ello, retrotraerse las actuaciones a fin de que el Tribunal *ad quem* decidiera si con las pruebas documentales subsistentes en el proceso podía seguir manteniendo o no la conclusión condenatoria.

2. Antes de entrar en el fondo de los motivos de amparo invocados en la demanda procede, determinar si el consistente en la pretendida vulneración del derecho del actor a un proceso con todas las garantías, aducido con posterioridad a la presentación de la misma, resulta o no admisible.

Constituye doctrina constante de este Tribunal, recientemente reiterada en la STC 13/2005, de 31 de enero, que «es en la demanda de amparo donde queda fijado el objeto procesal, definiendo y delimitando la pretensión (SSTC 235/1994, de 20 de julio, FJ 1; 26/1995, de 6 de febrero, FJ 3; 124/1999, de 28 de junio, FJ 1; 205/1999, de 8 de noviembre, FJ 4), pues en ella ha de individualizarse el acto o la disposición cuya nulidad se pretenda, con indicación de la razón para pedirla o *causa petendi*

(STC 185/1996, de 25 de noviembre, FJ 1), sin que sean viables las alteraciones introducidas con ulteriores alegaciones (SSTC 109/1997, de 2 de junio, FJ 1; 39/1999, de 22 de marzo, FJ 2), cuya *ratio* es completar y, en su caso, reforzar la fundamentación del recurso, mas no ampliarlo o variarlo sustancialmente (STC 85/1999, de 10 de mayo, FJ 2)». Dicha doctrina aparece, sin embargo, atemperada por los pronunciamientos contenidos, entre otras resoluciones, en el ATC 336/1995, de 11 de diciembre, en cuyo primer fundamento jurídico, tras declarar proscrita la posibilidad de ampliar la demanda «en trámite de alegaciones de admisión (art. 50.3 LOTC) o de Sentencia (art. 52 LOTC), o con posterioridad a las mismas, en virtud de la indefensión que podría generar en otros comparecientes en el proceso de amparo», admitimos que «menos nítida se perfila la respuesta a la ampliación referida a un momento previo», en el que no entraría aún en consideración la necesidad de preservar las garantías procesales de las otras partes, debiendo entonces ponderarse, de una parte, el argumento a favor de permitir en tales casos la ampliación de la demanda de amparo representado por el principio *pro actione* con la necesidad, por otra parte, de mantener los plazos procesales, lo que nos ha conducido a adoptar a este respecto una solución restrictiva que exige, para que la referida ampliación resulte admisible, «la no variación del derecho fundamental invocado y que se trate de hechos sobrevenidos a la presentación de la demanda, íntimamente conexos a los anteriores, y no susceptibles de una nueva demanda y posterior petición de acumulación».

En el presente caso la ampliación de la demanda se ha producido por escrito registrado con posterioridad a la presentación de la misma pero con anterioridad a la formulación de alegaciones por las partes. El recurrente aduce que no se trata, en realidad, de una ampliación del escrito de demanda, sino de una subsanación de un error material cometido en el mismo al haberse omitido la transcripción de un párrafo; pero, se trate o no de un error, a la vista de la doctrina constitucional anteriormente reseñada respecto del carácter preclusivo de la demanda de amparo, no procede admitir ese motivo extemporáneamente introducido con posterioridad a la interposición de la misma, al suponer dicha introducción la invocación de un nuevo derecho fundamental y no tratarse de un hecho sobrevenido con posterioridad a su presentación.

3. Entrando en el fondo de los dos motivos de amparo alegados en la demanda, procede iniciar su examen por el relativo a una pretendida lesión del derecho a la legalidad penal toda vez que su eventual estimación conllevaría la declaración de nulidad de la Sentencia recurrida.

La premisa principal de la que arranca todo el razonamiento esgrimido por el demandante de amparo al efecto de fundamentar este motivo es la siguiente: del art. 24 de la Ley 230/1963, general tributaria (LGT), se desprende que el fraude de ley tributaria es un hecho que no da lugar a la imposición de una sanción administrativa, sino que, una vez declarado, sus efectos se ciñen a imponer la aplicación de la norma eludida y, en consecuencia, el pago del tributo que, a través de la llamada norma de cobertura, se pretendía evitar, con sus correspondientes intereses por mora. De ello deduce, como consecuencia inmediata, que no siendo sancionable dicho comportamiento en vía administrativa, tampoco podría serlo en vía penal como delito contra la hacienda pública, por lo que la Sentencia dictada en apelación habría incurrido en una aplicación extensiva de dicho tipo penal que resultaría contraria a las exigencias derivadas del derecho reconocido en el art. 25.1 CE.

Ha de convenirse con el recurrente en la primera parte de su razonamiento, a la vista de que el art. 24.3 LGT, en la versión vigente tras las modificaciones introducidas en

dicha normativa por la Ley 25/1995, de 20 de julio, disponía que «en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones». Es cierto que, en el momento en que tuvieron lugar los hechos (1990-1991), aún no estaba en vigor el referido texto introducido por la Ley 25/1995, pero ello no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso, dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora. Conviene además señalar que en dicho precepto se exigía que «para declarar que existe fraude de ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado», lo que no consta que sucediera en el supuesto de autos habida cuenta de que la acusación formulada por la Administración tributaria lo fue en todo momento por negocio simulado y no por fraude de ley.

Más discutible resulta la segunda parte del razonamiento esgrimido por el actor, en el sentido de que la falta de configuración legal del fraude de ley tributaria como ilícito administrativo-tributario impediría su consideración como ilícito penal. Según señalan tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal esa atipicidad administrativa del indicado comportamiento obviamente significaba –y todavía significa puesto que el art. 15.3 de la nueva Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, excluye asimismo la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos ahora calificados como conflictos en la aplicación de la norma tributaria–, que la Administración no estaba autorizada a sancionar en tales casos, pero no que no lo estuvieran los órganos de la jurisdicción penal cuando pudieran estimarse concurrentes todos y cada uno de los elementos típicos que configuran la conducta punible a título de delito fiscal.

4. Una vez concluido que, en contra de lo que sostiene el demandante de amparo, no existe una relación de consecuencia necesaria entre la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria y su atipicidad penal, lo que a continuación se ha de determinar es si la propia figura del fraude de ley excluye, como también se sugiere en la demanda, la posibilidad de apreciar la concurrencia de determinados elementos típicos integrantes del delito contra la hacienda pública actualmente penado en el art. 305.1 CP.

Con carácter previo a dicha determinación, conviene indicar que el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de Ley ofrecido por el art. 6.4 del Código civil, a cuyo tenor «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». Como ya dijimos en la STC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 8, «el fraude de Ley, en cuanto institución jurídica que asegura la eficacia de las normas frente a los actos que persiguen fines prohibidos por el ordenamiento o contrarios al mismo, es una categoría jurídica que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del ordenamiento jurídico», y no exclusivamente en el ámbito civil. El concepto de fraude de Ley es, pues, siempre el mismo, variando únicamente, en función de cuál sea la rama jurídica en la que se produce, las llamadas, respectivamente, «norma de cobertura» y «norma defraudada» o eludida, así como la naturaleza de la actuación por la que se provoca artificialmente la aplicación de la primera de dichas normas no obstante ser aplicable la segunda.

Sentado lo anterior, procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de

defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término «fraude» como acompañante a la expresión «de Ley» acaso pueda inducir al error de confundirlos, pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar *per se* de infracción tributaria o de delito fiscal. Por ello mismo, la consecuencia que el art. 6.4 del Código civil contempla para el supuesto de actos realizados en fraude de Ley es, simplemente, la aplicación a los mismos de la norma indebidamente relegada por medio de la creación artificiosa de una situación que encaja en la llamada «norma de cobertura»; o, dicho de otra manera, la vuelta a la normalidad jurídica, sin las ulteriores consecuencias sancionadoras que generalmente habrían de derivarse de una actuación ilegal.

Las anteriores consideraciones conducen a que, para resolver si en el presente caso se ha producido o no una vulneración del derecho del actor a la legalidad penal por motivo de la utilización por la Audiencia Provincial del concepto de fraude de ley tributaria, necesariamente debamos plantearnos con carácter previo la cuestión de si dicha noción resulta o no compatible con el mencionado derecho. Pues bien: a esta cuestión ya se dio respuesta negativa en la STC 75/1984, de 27 de junio, FFJJ 5 y 6, al afirmar que, siendo el indicado derecho una «garantía de la libertad de los ciudadanos ... no tolera ... la aplicación analógica *in peius* de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de Ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica ... pues es evidente que si en el ámbito penal no cabe apreciar el fraude de Ley, la extensión de la norma para declarar punible una conducta no descrita en ella implica una aplicación analógica incompatible con el derecho a la legalidad penal». Dicho de otra manera: la utilización de la figura del fraude de ley –tributaria o de otra naturaleza– para encajar directamente en un tipo penal un comportamiento que no reúne *per se* los requisitos típicos indispensables para ello constituye analogía *in malam partem* prohibida por el art. 25.1 CE.

Los términos generales en que nos expresamos en dicha resolución no ofrecen lugar a dudas, pese a la muy diferente naturaleza del supuesto de hecho allí examinado, respecto de la improcedencia constitucional de contornear los límites estrictos de cualquier tipo penal que pudiese entrar en consideración con ayuda del recurso a la noción de fraude de Ley. Sin que, en conse-

cuencia, pueda compartirse el criterio expresado por el Abogado del Estado en el sentido de que la calificación de «fraude de ley tributaria» dada por la Sentencia recurrida al comportamiento del recurrente resulta constitucionalmente irrelevante. Por el contrario, importa, y mucho, la alteración operada por el órgano judicial *ad quem* al modificar la calificación de los hechos realizada por las acusaciones a título de «negocio simulado» por la de «fraude de ley tributaria», toda vez que, mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista. En este mismo sentido, aunque en un contexto diferente, ya declaramos en la STC 48/1993, de 8 de febrero, FJ 3, que «si la Sentencia admite que no hubo simulación en el contrato ello hace dialécticamente difícil una apreciación de fraude». Por lo demás la distinción entre negocio simulado y fraude de ley tributaria en los términos indicados, no sólo es una constante en la doctrina y en la jurisprudencia, sino que la propia normativa tributaria la ha asumido al ocuparse de una y otra figura en disposiciones diferentes (arts. 24 y 25, respectivamente, en su versión modificada por la Ley 25/1995; arts. 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria) y al reservar la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación.

5. La existencia, en este caso, de un negocio simulado fue expresamente rechazada en el segundo de los fundamentos de Derecho de la Sentencia absolutoria dictada en instancia, en el que expresamente se declaraba lo siguiente: «Los hechos declarados probados no son constitutivos del delito por el que se formula acusación. Tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado fundamentan su imputación tomando como base la existencia de una actividad negocial simulada que en modo alguno ha resultado acreditada». Más en concreto, en relación con el comportamiento atribuido al demandante de amparo, se afirmaba en ese mismo lugar que: «no se aprecia, con las exigencias que el derecho penal impone, que tal modo de proceder sea revelador de conducta delictiva alguna. No se ha apreciado omisión ni ocultación de ningún tipo ... La secuencia de hechos relatada, ni considerándose de forma individual ni valorándose conjuntamente, permite inferir, sin más, un acuerdo simulatorio de los inculpados con una finalidad prohibida por el ordenamiento jurídico». En dicha resolución se declaraba igualmente que, siendo la simulación «un caso de divergencia entre lo declarado y lo querido», cuya prueba «incumbe a la acusación ... adquiriendo especial importancia la prueba de las presunciones o indicios», en este caso «no se cumple el requisito de que los indicios sean de naturaleza inequívocamente acusatoria, ni tampoco se respeta la necesidad de que, tomando tales indicios como base, fluya de manera natural conforme a las reglas de la experiencia humana la consecuencia de que el sujeto ha realizado la conducta típica».

En suma: la Sentencia del Juez de lo Penal declaró no suficientemente probada la simulación negocial en la que las acusaciones habían basado su calificación de los hechos a título de delito contra la hacienda pública. Dicho pronunciamiento fue impugnado por el Abogado del Estado y por el Ministerio Fiscal mediante la interposición de sendos recursos de apelación, en los que se alegaba error en la valoración de las pruebas por parte del juzgador de instancia, insistiéndose en que el demandante de amparo había participado, junto con los otros acusados, en un negocio simulado utilizado como medio para defraudar a la Administración tributaria. Tales eran los términos del debate cuando, sin celebración de vista oral de los recursos, la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona dictaminó, en el primero de los funda-

mentos de Derecho de la Sentencia recurrida en amparo, que en el presente caso «no podemos afirmar que la suscripción de ampliación de capital sea un contrato simulado, ya que no cabe duda que D. Carlos Folchi Bonafonte, en representación de la mercantil Pinyer, S.A., suscribió la ampliación de capital de nueve millones de pesetas (9.000.000 ptas.) de la sociedad Cajun, S.A., ... Pero es que además también consta en autos que la sociedad Pinyer, S.A., desembolsó íntegramente el capital objeto de la ampliación ... Así pues, no podemos afirmar que la entrada de la sociedad Pinyer en la masa accionarial de la sociedad Cajun sea un negocio jurídico ficticio total o parcial, ya que sus intervinientes realmente lo querían realizar tal y como lo expresaron, ya que consumaron los efectos económicos de dicho negocio jurídico».

Ni en una ni en otra Sentencia se consideró, por consiguiente, acreditada la existencia, pretendida en todo momento por las acusaciones, de negocio simulado alguno, ni, por lo tanto, de engaño u ocultación maliciosa de cualquier género por parte de los acusados. Ello no obstante la Sentencia de apelación apreció que «la entrada de Pinyer en la sociedad Cajun podía suponer un fraude de ley por aplicación de la normativa referente a la transparencia fiscal y de compensación de pérdidas en la base imponible del impuesto de sociedades», al haberse derivado la mayor parte de la cuota tributaria por razón de plusvalías, que correspondía satisfacer a los anteriores socios de Cajun, a ese nuevo socio, representado por el demandante de amparo que, al tener una importante cantidad de pérdidas reconocidas, hizo prácticamente desaparecer dicha cuota tributaria reduciéndola significativamente.

Dejando por el momento de lado el cambio evidente de los términos del debate procesal hasta entonces habido, que representó esta introducción *ex novo*, por el órgano judicial de apelación, de la noción de fraude de ley para fundamentar la comisión por el recurrente del delito previsto en el art. 349 del Código penal de 1973 –ya que a ello nos referiremos puntualmente al examinar la también alegada infracción del principio acusatorio–, lo que ahora interesa resaltar es que la Sentencia de apelación, con ayuda de un razonamiento basado en prueba indiciaria, toda vez que expresamente se reconoce en su segundo fundamento de Derecho la inexistencia de prueba directa respecto de la intención de los acusados de defraudar con su actuación a la hacienda pública, y construido principalmente a partir del análisis de las declaraciones de los acusados y de los peritos en el acto del juicio oral, llegó a la conclusión de que «nos encontramos ante una utilización fraudulenta del ordenamiento jurídico, en una tergiversación de la *mens legis* de las normas reguladoras de la transparencia fiscal y de la compensación de cuotas, que buscan eludir la aplicación de la tarifa del impuesto de la renta de las personas físicas que legalmente correspondería». De manera que, sin solución de continuidad y sin análisis alguno de en qué manera podían considerarse realizados por la conducta del demandante de amparo los elementos subjetivos y objetivos necesarios para poder proceder a la aplicación del mencionado tipo penal, el Tribunal *ad quem* terminó afirmando que, si de la determinación de la cuota legalmente imponible resultase que la defraudación cometida por los acusados superó en su conjunto los quince millones de pesetas, «se habría producido el delito contra la hacienda pública», ya que «debemos considerar que la utilización de un fraude de ley tributario, como mecanismo para eludir el pago de un tributo, integra la acción definida por el tipo de defraudar, ya que supone una ocultación maliciosa de la auténtica base imponible a partir de la cual se debería haber declarado».

La evidente merma de los ingresos a la hacienda pública que determinó la actuación conjuntamente emprendida por el recurrente y por sus socios y coencau-

sados no era, sin embargo, como parece latir en el fondo de la Sentencia recurrida, requisito suficiente para considerar cometido el delito descrito en el art. 349 del Código penal de 1973. 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, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito, lo que parece reconocerse en la propia Sentencia recurrida al tener que acompañar a dicho fundamento de la afirmación, desmentida por la Sentencia de instancia y contradictoria con la confirmación por la Sentencia de apelación de la inexistencia de simulación u ocultación alguna, de que el recurrente había procedido a una «ocultación maliciosa de la auténtica base imponible». La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la hacienda pública ha de considerarse en consecuencia –como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio– una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho a la legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE.

6. A mayor abundamiento cabe señalar que la configuración del fraude de ley tributaria como conducta punible a título de delito fiscal sería también lesiva del indicado derecho por aplicación del canon de examen utilizado por este Tribunal cuando se aducen vulneraciones del mismo por razón de las operaciones judiciales de subsunción de los hechos en las normas penales preexistentes. Recuerdese que el mencionado modelo de análisis nos ha conducido, en constante jurisprudencia, a apreciar lesionado el derecho a la legalidad penal cuando tales operaciones obedezcan a una aplicación de la norma punitiva tan carente de razonabilidad «que resulte imprevisible para sus destinatarios, sea por apartamiento del tenor literal del precepto, sea por la utilización de pautas valorativas extravagantes en relación con el ordenamiento constitucional, sea por el empleo de modelos de interpretación no aceptados por la comunidad jurídica, comprobado todo ello a partir de la motivación expresada en las resoluciones recurridas (SSTC 137/1997, de 21 de julio, FJ 7; 151/1997, de 29 de septiembre, FJ 4; 225/1997, de 15 de diciembre, FJ 4; 232/1997, de 16 de diciembre, FJ 2; 236/1997, de 22 de diciembre, FJ 4; 56/1998, de 16 de marzo, FJ 8; 189/1998, de 28 de septiembre, FJ 7; 25/1999, de 8 de marzo, FJ 3; 42/1999, de 22 de marzo, FJ 4; 142/1999, de 22 de julio, FJ 4; 174/2000, de 26 de junio, FJ 2; 185/2000, de 10 de julio, FJ 4; 195/2000, de 24 de julio, FJ 4; 278/2000, de 27 de noviembre, FJ 11)» (STC 123/2001, de 4 de junio, FJ 11). Pues bien: a la vista de lo anteriormente expuesto respecto de la improcedencia de acudir a la figura del fraude de ley para proceder a una extensión de los tipos penales a supuestos no específicamente previstos en ellos, así como de que, si bien la atipicidad administrativa del fraude de ley tributaria no conduce necesariamente a su atipicidad penal, sí constituye, en cambio, un factor indicativo de esta última, ya que lo contrario representaría un hecho excepcional en la pauta general de relaciones de progresión cuantitativa entre la infracción tributaria y el delito fiscal, y habida cuenta también de la muy extendida opinión doctrinal acerca de la atipicidad penal de dicho comportamiento, cabe concluir que la exigencia de previsibilidad de una condena a título de delito fiscal no queda satisfecha en aquellos supuestos en que dicha condena venga fundamentada exclusivamente en un comportamiento calificable como fraude de ley tributaria.

7. La estimación del motivo de amparo examinado en los anteriores apartados nos eximiría, en principio, de entrar en el fondo del otro motivo aducido en la demanda. Pero como alega el Abogado del Estado, existe una íntima relación entre la vulneración del derecho a la legalidad penal que acabamos de apreciar concurrente y la también aducida infracción del principio acusatorio, lo que hace aconsejable proceder al análisis de este último.

De las actuaciones practicadas se desprende claramente que las acusaciones formuladas contra el demandante de amparo fundamentaron en todo momento la petición de que fuera condenado como autor responsable de un delito fiscal en la consideración de que había participado junto con los otros acusados en la realización de un negocio simulado. Tan es así, que en los recursos de apelación presentados contra la Sentencia de instancia se alegaba como principal motivo el error en la apreciación de las pruebas cometido por el juzgador de instancia al considerar que no había quedado acreditada la existencia de tal negocio simulado. Es más: una circunstancia añadida vendría a demostrar que en la mente de las acusaciones no estuvo en ningún momento la atribución al recurrente de un fraude de ley tributaria, ya que, de conformidad con lo establecido en el último párrafo del art. 24.1 LGT, en la versión introducida por la Ley 25/1995, dicho fraude «deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado», momento en el que, por otra parte, según lo previsto en el tercer apartado de ese mismo precepto, deberían haberse practicado las liquidaciones derivadas de la norma tributaria eludida y de los correspondientes intereses de demora. Nada de ello se hizo en el presente caso, por lo que cabría incluso hablar de irregularidades procedimentales en el acogimiento por el órgano judicial de apelación de una categoría cuya determinación correspondía a los órganos competentes de la Administración tributaria; irregularidades que en este caso serían ocasionantes de indefensión al haberse producido dicho acogimiento sin haber dado audiencia previa al interesado.

Sostienen, sin embargo, tanto el Abogado del Estado como el Ministerio Fiscal que no se ha producido en este caso la alegada vulneración del derecho del recurrente a la tutela judicial efectiva por motivo de infracción del principio acusatorio, toda vez que ambos entienden que el cambio de calificación de la estructura comercial motivante de su condena como autor responsable de un delito contra la hacienda pública no le produjo indefensión alguna, pues, permaneciendo invariables los hechos cuya comisión le había sido atribuida, y siendo los mismos subsumibles en el correspondiente tipo penal, su denominación como negocio simulado o como fraude de ley tributaria carecía de toda relevancia constitucional. Frente a tal conclusión, ya hemos dicho que, si bien en todo momento permaneció inalterada la acusación formulada contra el actor a título de autor de un delito fiscal, en modo alguno puede considerarse constitucionalmente irrelevante, por las razones anteriormente expresadas, que dicha imputación viniera fundamentada en la calificación de su comportamiento como negocio simulado o como fraude de ley tributaria, dadas las muy diferentes connotaciones de cada una de esas modalidades comisivas en relación con el obligado cumplimiento de las exigencias dimanantes del derecho reconocido en el art. 25.1 CE. No puede, por ello, compartirse el criterio defendido por uno y otro acerca de que, con una u otra calificación, los hechos seguirían siendo subsumibles en el precepto acabado de citar, por lo que el referido cambio no habría entrañado una indefensión real al recurrente.

Por otra parte, tampoco puede participarse del argumento expuesto por el Ministerio Fiscal en el sentido de que la acusación a título de fraude de ley no fue «sorpresiva» dado que el propio demandante de amparo habría alegado a lo largo de todo el procedimiento que era esa

precisamente la calificación jurídica que correspondía a su comportamiento, no siendo por consiguiente para él tal calificación un hecho novedoso por más que para la Sala su admisión no condujera a la por él pretendida atipicidad penal de su conducta sino, por el contrario, a la punición de la misma. Esta sorprendente argumentación confunde el necesario conocimiento previo de la acusación, a fin de poderla debatir en forma contradictoria, con una alegación formulada en estrictos términos de defensa cuya transformación por el órgano judicial de apelación en fundamento de la acusación –no aportado en ningún momento por las partes acusadoras– no era objetivamente previsible. De sorpresiva, pues, puede ser calificada la utilización de la figura del fraude de ley por el Tribunal *ad quem*, si bien ello no supondría todavía que hubiera de estimarse la vulneración del principio acusatorio aducida toda vez que, para llegar a tal conclusión, habremos de afirmar previamente que dicha calificación, introducida *ex novo* en apelación, produjo al demandante de amparo una situación de indefensión constitucionalmente prohibida.

8. La doctrina elaborada por este Tribunal acerca de las exigencias derivadas del principio acusatorio ha sido recientemente resumida, entre otras, en la STC 35/2004, de 8 de marzo, FJ 2, en los siguientes términos: «entre ellas se encuentra la de que nadie puede ser condenado por cosa distinta de la que se le ha acusado y de la que, por lo tanto, haya podido defenderse, habiendo precisado a este respecto que por “cosa” no puede entenderse únicamente un concreto devenir de acontecimientos, un *factum*, sino también la perspectiva jurídica que delimita de un cierto modo ese devenir y selecciona algunos de sus rasgos, pues el debate contradictorio recae no sólo sobre los hechos, sino también sobre su calificación jurídica, tal como hemos sostenido en las SSTC 12/1981, de 10 de abril, 95/1995, de 19 de junio, y 225/1997, de 15 de diciembre» (STC 4/2002, de 14 de enero, FJ 3; en el mismo sentido, STC 228/2002, de 9 de diciembre, FJ 5). La íntima relación existente entre el principio acusatorio y el derecho a la defensa ha sido asimismo señalada por este Tribunal al insistir en que del citado principio se desprende la exigencia de que el imputado tenga posibilidad de rechazar la acusación que contra él ha sido formulada tras la celebración del necesario debate contradictorio en el que haya tenido oportunidad de conocer y rebatir los argumentos de la otra parte y presentar ante el Juez los propios, tanto los de carácter fáctico como los de naturaleza jurídica (SSTC 53/1987, de 7 de mayo, FJ 2; 4/2002, de 14 de enero, FJ 3). De manera que «nadie puede ser condenado si no se ha formulado contra él una acusación de la que haya tenido oportunidad de defenderse en forma contradictoria, estando, por ello, obligado el Juez o Tribunal a pronunciarse dentro de los términos del debate, tal y como han sido formulados por la acusación y la defensa, lo cual, a su vez, significa que en última instancia ha de existir siempre correlación entre la acusación y el fallo de la Sentencia» (SSTC 11/1992, de 27 de enero, FJ 3; 95/1995, de 19 de junio, FJ 2; 36/1996, de 11 de marzo, FJ 4; 4/2002, de 14 de enero, FJ 3). Ello no obstante hemos afirmado también que la sujeción de la condena finalmente impuesta a la acusación formulada no es tan estricta como para impedir al órgano judicial modificar la calificación de los hechos enjuiciados en el ámbito de los elementos que han sido o han podido ser objeto de debate contradictorio, de manera que no se produce infracción constitucional alguna cuando el Juez valora los hechos y los calibra de modo distinto a como venían siéndolo, siempre y cuando ello no suponga la introducción de un elemento o dato nuevo al que, dado su lógico desconocimiento, no hubiera podido referirse la parte para contradecirlo en su caso (SSTC 104/1986, de 17 de julio,

FJ 4; 10/1988, de 1 de febrero, FJ 2; 225/1997, de 15 de diciembre, FJ 3; y 4/2002, de 14 de enero, FJ 3)».

De esta doctrina se desprende que, al no haber podido ser debatida contradictoriamente por el recurrente la utilización por el órgano judicial de apelación de la figura del fraude de ley como fundamento de la acusación a título de delito fiscal, ya que ni había sido alternativamente propuesta por las acusaciones en sus respectivos recursos de apelación ni tampoco fue objeto de debate en el procedimiento seguido en instancia, ha de considerarse asimismo infringido el principio acusatorio y con ello el derecho del actor a la tutela judicial efectiva sin indefensión. Sin que para la estimación de este motivo constituya óbice alguno la no interposición por el actor de un incidente de nulidad de actuaciones frente a la Sentencia de apelación –incidente que el Abogado del Estado consideraba procedente en este supuesto, basándose para ello en la STC 174/2003, de 29 de septiembre– ya que lo que de dicha resolución se desprende es que el mencionado incidente únicamente resulta preceptivo en los casos en que se haya denunciado algún tipo de indefensión y de incongruencia constitucionalmente relevante, lo que no sería aquí el caso.

#### FALLO

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

Ha decidido

Otorgar el amparo solicitado por don Carlos Folchi Bonafonte y, en su virtud:

1.º Reconocer que han sido vulnerados sus derechos a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva sin indefensión (arts. 25.1 y 24.1 CE).

2.º Restablecerle en la integridad de sus derechos y, en consecuencia, anular la Sentencia dictada en apelación por la Sección Quinta de la Audiencia Provincial de Barcelona con fecha de 19 de julio de 2002.

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

Dada en Madrid, a diez de mayo de dos mil cinco.–Guillermo Jiménez Sánchez.–Vicente Conde Martín de Hijas.–Elisa Pérez Vera.–Eugeni Gay Montalvo.–Ramón Rodríguez Arribas.–Pascual Sala Sánchez.–Firmado y rubricado.

#### 9529

*Pleno. Sentencia 121/2005, de 10 de mayo de 2005. Cuestión de inconstitucionalidad 1418-2003. Planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional sobre los apartados 1 y 2 del art. 70 de la Ley 27/1992, de 24 de noviembre, de Puertos del Estado y de la Marina Mercante, en la redacción dada por la Ley 62/1997, de 26 de diciembre.*

*Vulneración de la reserva de ley en materia tributaria y de prestaciones patrimoniales públicas: cuantificación por Orden ministerial, y caracterización como precios privados, de las tarifas por los servicios portuarios (STC 102/2005). Nulidad de precepto estatal.*

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por doña María Emilia Casas Baamonde, Presidenta, don Guillermo Jiménez Sánchez, don Vicente Conde Martín de Hijas, don Javier Delgado Barrio, doña Elisa Pérez Vera,