**STC 242/2007, de 10 de diciembre de 2007**

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

**EN NOMBRE DEL REY**

la siguiente

**S E N T E N C I A**

En el recurso de amparo núm. 4877-2004, promovido por don Joaquín Estudis Escursell y doña Francisca Pont Pons, representados por el Procurador de los Tribunales don Jesús Verdasco Triguero y asistidos por el Abogado don José Luis Ruiz-Flores Lalmolda, contra la Sentencia de 24 de junio de 2004 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Ha intervenido el Ministerio Fiscal. Ha sido parte el Abogado del Estado en la representación que ostenta. Ha sido Ponente el Magistrado don Eugeni Gay Montalvo, quien expresa el parecer de la Sala.

 **I. Antecedentes**

1. Mediante escrito presentado en el Registro General de este Tribunal el día 23 de julio de 2004, el Procurador de los Tribunales don Jesús Verdasco Triguero, en nombre y representación de don Joaquín Estudis Escursell y doña Francisca Pont Pons, interpuso recurso de amparo contra la resolución judicial que se cita en el encabezamiento.

2. Los hechos en los que tiene su origen el presente recurso y relevantes para su resolución son, sucintamente expuestos, los siguientes:

a) Los recurrentes y otros accionistas de la sociedad Cargas Blancas Inorgánicas, S.A. (CBI), vendieron el 22 de marzo de 1989 a la entidad Andalucía, Construcciones y Edificaciones, S.A. (Ancedisa), sus derechos de suscripción preferente de acciones en determinada ampliación de capital de la primera de dichas sociedades. La entidad Ancedisa procedió a su vez, con intervención de otra sociedad, Giritix, S.A., a revender el 28 de abril de 1989 tales derechos a Yesos Ibéricos, S.A.

b) Incoadas el 19 de diciembre de 1995 por la Inspección de Tributos actas de regularización en relación con las repercusiones tributarias de tales operaciones mercantiles en el impuesto de la renta de las personas físicas de don Joaquín Estudis Escursell y doña Francisca Pont Pons de varios ejercicios, entre ellos el de 1989, por sendos Acuerdos de 21 de junio de 1996 fueron confirmadas las respectivas propuestas de liquidación contenidas en dichas actas, habiendo ascendido la correspondiente al ejercicio de 1989 a un importe total de 14.120.475 pesetas, comprensivo de cuota, intereses de demora y sanción. En tales Acuerdos se consideró, al amparo de lo previsto en el artículo 25 de la Ley general tributaria entonces vigente, que la venta de derechos de suscripción de 22 de marzo de 1989 fue una operación simulada y que la única venta de los mismos habría sido la efectuada el 28 de abril de 1989, ya bajo la vigencia del Real Decreto-ley 1/1989, de 22 de marzo, regulador del tratamiento tributario de la transmisión de tales derechos.

c) Los recurrentes formularon reclamación económico-administrativa frente a los citados Acuerdos, que fue parcialmente estimada por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 21 de abril de 1999. Los demandantes de amparo formularon contra dicha resolución recurso de alzada, que fue desestimado por Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 16 de noviembre de 2001.

d) Contra esta última resolución formularon los demandantes de amparo recurso contencioso-administrativo ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dando lugar a la sustanciación del recurso núm. 29-2002 de su Sección Segunda. En fecha 24 de junio de 2004 dicho órgano jurisdiccional dictó Sentencia desestimando el recurso. En la diligencia de notificación de dicha resolución, efectuada en fecha 2 de julio de 2004, se hizo constar que contra la misma no cabía recurso de casación.

e) Con fecha 15 de julio de 2004 la representación procesal de don Joaquín Estudis Escursell y doña Francisca Pont Pons presentó escrito de preparación de recurso de casación ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. El 23 de julio de 2004, fue presentado recurso de amparo en el Registro General del Tribunal Constitucional.

3. Los recurrentes alegan en su demanda de amparo la vulneración de sus derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva con indefensión (art. 24.1 CE) al haber incurrido la Sentencia en una motivación insuficiente, arbitraria e irracional. En este sentido señalan que la Sentencia objeto del presente recurso de amparo deja incontestados los alegatos formulados en el escrito de interposición de la demanda contencioso-administrativa, circunstancia que responde a que la Sentencia reproduce —en especial a los efectos de sostener la tesis de la existencia del negocio indirecto— los argumentos que sustentan las resoluciones de Inspección, así como los argumentos contenidos en la Sentencia de 23 de diciembre de 2003 de la propia Sala, a la que se remite en bloque.

La demanda de amparo alude asimismo a la vulneración del principio de igualdad en su vertiente de aplicación de la ley (art. 14 CE), así como de los principios de equidad y justicia material, aportando como elemento de contraste la Sentencia de 22 de abril de 2004 de la misma Sala y Sección de la Audiencia Nacional que la Sentencia impugnada, donde en un tema sustancialmente idéntico la Sala apreció de oficio la prescripción de la sanción tributaria.

4. Por providencia de 20 de febrero de 2007 la Sala Segunda de este Tribunal acordó la admisión a trámite de la demanda y, a tenor de lo dispuesto en el art. 51 LOTC, requerir al Tribunal Económico-Administrativo Central a fin de que, en plazo que no excediesen de diez días, remitiese certificación o fotocopia adverada de las actuaciones correspondientes a la liquidación del impuesto sobre la renta de las personas físicas, ejercicio 1989. En la misma providencia se acordó dirigir atenta comunicación a la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional para que, en el plazo de diez días, remitiera testimonio del recurso contencioso-administrativo núm. 32-2002, interesándose al tiempo que se emplazara a quienes fueron parte en el procedimiento, a excepción de los recurrentes en amparo, para que en el plazo de diez días pudieran comparecer en este proceso constitucional.

5. Por diligencia de ordenación de 19 de junio de 2007 la Sala Segunda de este Tribunal tuvo por personado y parte al Abogado del Estado en la representación que ostenta. Asimismo se acordó dar vista de las actuaciones a las partes personadas y al Ministerio público por término de veinte días, dentro de los cuales podrían presentar las alegaciones que estimasen pertinentes, conforme a lo establecido en el art. 52.1 LOTC.

6. Mediante escrito que tuvo entrada en el Registro General de este Tribunal el día 6 de julio de 2007 presentó alegaciones el Abogado del Estado, interesando la denegación del amparo solicitado. Para el Abogado del Estado la Sentencia recurrida no se limita a una mera remisión al contenido de otra anterior, sino que, muy al contrario, razona detalladamente sobre la procedencia de su aplicación al caso planteado. Así acontece con el recurso a la figura del negocio simulado, que había sido empleada por el Tribunal Económico-Administrativo Central. Esta forma de razonar no puede calificarse como irracional o arbitraria; antes bien manifiesta que tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña como el Tribunal Económico-Administrativo Central y como la Audiencia Nacional han coincidido en su calificación jurídica de los hechos y en su proyección tributaria, ajustándose el debate procesal en todo momento a las alegaciones de las partes. La irracionalidad y arbitrariedad de la Sentencia y a la carencia de motivación son negadas por el Abogado del Estado, que alega que la Sentencia no ofrece especial oscuridad en su motivación, ya que incluye dentro del incremento patrimonial, a efectos tributarios, el precio de venta de los derechos de suscripción preferente, que es lo que discuten los recurrentes.

Asimismo interesa el Abogado del Estado la desestimación de la queja sobre la vulneración del principio de igualdad en aplicación de la Ley (art. 14 CE), ya que la apreciación de oficio de la prescripción en materia tributaria que realizó la Sentencia aportada como elemento de contraste está basada en una circunstanciada consideración de los plazos y de las actuaciones realizadas tanto por el recurrente como por la Administración, con lo que no constituye un término válido de comparación a efectos del realizar el enjuiciamiento solicitado. Sin olvidar, además, que la diversa composición personal de la Sala cuyas resoluciones se tratan de comparar determina la aplicación de la doctrina del Tribunal respecto a la diversidad de Secciones o de Salas, puesto que es la esencia de la diversidad de personas lo que explica la diversidad de soluciones o resultados. Además, como los recurrentes declaran conocer la Sentencia que aportan como elemento de contraste desde su emisión, bien podrían éstos haber aportado copia de la Sentencia en la misma vía judicial invocando el derecho fundamental a la igualdad en aplicación de la Ley.

7. El día 31 de julio de 2007 presentó sus alegaciones el Ministerio Fiscal interesando la inadmisión del recurso de amparo y, subsidiariamente, su desestimación. Alega el Ministerio público que los recurrentes simultanearon la interposición del recurso de amparo con la preparación del recurso de casación, sin respetar el carácter subsidiario del recurso de amparo y sin que pueda, por tanto, estimarse cumplido el requisito del agotamiento de la vía judicial previa [art. 44.1 a) y art. 50.1 a) LOTC].

Subsidiariamente, para el caso de que el Tribunal no considerase incumplido el requisito de falta de agotamiento de la vía judicial previa, el Ministerio Fiscal interesa la denegación del amparo solicitado. Respecto a la primera queja aducida, relativa a la motivación insuficiente, arbitraria e irracional de la Sentencia impugnada, que supuestamente lesionó el derecho fundamental reconocido en el art. 24.1 CE, el Ministerio Fiscal alega asimismo que carece de relevancia constitucional porque el fundamento de Derecho cuarto de la Sentencia contiene una exteriorización completa de los motivos que llevan al órgano judicial a adoptar la decisión que toma sin viso alguno de arbitrariedad o irracionalidad lógica o jurídica, y permite conocer los criterios jurídicos esenciales que fundamentan la decisión jurisdiccional en torno a todos los aspectos y perspectivas que las partes formularon.

En opinión del Ministerio Fiscal la queja relativa a la lesión del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la Ley (art. 14 CE) debe, asimismo, desestimarse, porque no se cumplen los requisitos que exige la doctrina constitucional para entender vulnerado este derecho fundamental (STC 339/2006, de 11 de diciembre, FJ 4). Aunque la Sentencia de 22 de abril de 2004, aportada como término de comparación, es del mismo órgano judicial que la impugnada - Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional - y concurren los requisitos de alteridad e identidad sustancial de hechos, no puede entenderse la citada Sentencia como un término válido de comparación por los siguientes motivos: en primer lugar, porque no se ha acreditado la firmeza de la Sentencia aportada como tertium comparationis, siendo recurrible en casación debido a la cuantía del pleito; en segundo lugar, porque no se ha acreditado que no se trata de una sentencia aislada ni se ha indicado cuál sea la línea consolidada seguida por el órgano judicial, siendo así que, aun cuando hay más resoluciones sobre este tema, no se han aportado con el recurso de amparo. El análisis de esas otras resoluciones lleva al Ministerio Fiscal a concluir que la Sentencia impugnada no es una Sentencia aislada, sino que se enmarca en la línea de un grupo de resoluciones anteriores, que es seguida además por un pronunciamiento posterior, como la Sentencia de 16 de junio de 2005, del mismo órgano judicial.

Por lo expuesto interesa el Ministerio público la desestimación también de esta queja para el caso de que el Tribunal no declare la inadmisión del recurso de amparo.

8. Por diligencia de 24 de septiembre de 2007 se hizo constar que no había presentado escrito de alegaciones el Procurador don Jesús Verdasco Triguero, quedando el recurso de amparo pendiente para deliberación.

9. Por providencia de 5 de diciembre de 2007, se señaló para deliberación y votación de la presente Sentencia el día 10 del mismo mes y año.

##### II. Fundamentos jurídicos

1. El recurso de amparo tiene por objeto determinar si la Sentencia de 24 de junio de 2004 de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional lesionó los derechos fundamentales de los recurrentes a la tutela judicial efectiva sin indefensión (art. 24.1 CE), dada su motivación insuficiente, arbitraria e irracional, y a la igualdad en la aplicación de la Ley (art. 14 CE), porque la Sala no apreció de oficio la prescripción de la sanción tributaria, a diferencia de la Sentencia de 22 de abril de 2004 del mismo órgano judicial dictada en un caso sustancialmente idéntico.

El Abogado del Estado interesa la denegación del amparo solicitado. Según su parecer no se aprecia la insuficiente motivación aducida porque la Sentencia objeto del presente recurso de amparo explicita los motivos por los que califica el negocio jurídico como indirecto. La Sentencia no se limita a la mera remisión al contenido de otra Sentencia anterior, sino que razona detalladamente sobre la procedencia de la aplicación de esta última Sentencia al caso, poniéndose de manifiesto una coincidencia entre los órganos judiciales en la calificación jurídica de los hechos y en su proyección tributaria. Para el Abogado del Estado no cabe tampoco apreciar la alegada vulneración del derecho fundamental de los recurrentes a la igualdad en aplicación de la Ley (art. 14 CE), ya que la apreciación de oficio de la prescripción en materia tributaria que realizó la Sentencia aportada como elemento de contraste está basada en una circunstanciada consideración de los plazos y de las actuaciones realizadas tanto por el recurrente como por la Administración, con lo que la Sentencia aportada no constituye un término válido de comparación a efectos de realizar el enjuiciamiento solicitado. Todo ello sin olvidar, según la alegación del Abogado del Estado, la distinta composición de la Sección en ambas Sentencias, ni que los recurrentes podrían haber puesto en conocimiento del órgano judicial la Sentencia aportada ahora como elemento de contraste.

El Ministerio Fiscal interesa la inadmisión del recurso de amparo por falta de un requisito procesal insubsanable, como es el agotamiento de la vía judicial previa, ya que el recurso de amparo fue formulado estando pendiente la admisión del recurso de casación. Subsidiariamente interesa el Ministerio Público la desestimación de todas las quejas de la demanda de amparo por carencia de relevancia constitucional. El fundamento de Derecho cuarto de la Sentencia objeto del presente recurso de amparo exterioriza los motivos que llevan al órgano judicial a adoptar la decisión que toma, sin que se aprecie arbitrariedad o irracionalidad lógica o jurídica en su razonamiento. La queja relativa a la lesión del derecho fundamental a la igualdad en la aplicación de la Ley debe también desestimarse, pues no se cumplen los requisitos que exige la doctrina constitucional para entender vulnerado este derecho fundamental. En particular no se ha acreditado la firmeza de la Sentencia aportada como término de comparación, ni esta última Sentencia parece responder a una doctrina consolidada del órgano judicial sobre el tema objeto de controversia.

2. Con carácter previo al enjuiciamiento de las quejas aducidas por los recurrentes debemos comprobar si concurre el óbice procesal alegado por el Ministerio Fiscal de falta de agotamiento de la vía judicial previa, porque si así fuese no sería necesario entrar a conocer del fondo de las quejas aducidas.

Debemos recordar que, conforme a la doctrina constitucional consolidada, no representa impedimento para el análisis de tal objeción de procedibilidad el hecho de que la demanda de amparo fuese admitida a trámite en su día, ya que según tenemos declarado, los defectos insubsanables de que pudiera estar afectado el recurso de amparo no resultan sanados porque la demanda haya sido inicialmente admitida, de forma que la comprobación de los presupuestos procesales para la viabilidad de la acción puede siempre abordarse en la Sentencia, de oficio o a instancia de parte (STC 353/2006, de 18 de diciembre, FJ 2, entre otras muchas).

3. Como se expresa en el encabezamiento y en el fundamento jurídico primero de la propia demanda el recurso de amparo se interpone ad cautelam, si bien no hay más constancia de este dato que su mera declaración. Ciertamente la demanda de amparo no aporta el escrito de preparación del recurso de casación, que fue presentado por la parte el día 15 de julio de 2004, por lo que se desconocen las causas en que se ha basado dicha solicitud de casación. De todos modos sí está acreditado que la Sentencia de 24 de junio de 2004 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional se proclama firme y sin posibilidad de recurso.

Es cierto que esta última circunstancia no es óbice para la interposición del recurso que pueda entenderse procedente, pues es conocida la doctrina asentada por este Tribunal según la cual la instrucción sobre recursos no forma parte del decisum de la resolución, ni está dotada, por ello, de la fuerza propia de éste, ni en consecuencia implica un cierre del medio de impugnación de que se trate (STC 240/2001, de 18 de diciembre).

En cualquier caso, al desatender la instrucción sobre recursos incluida en la Sentencia de 24 de junio de 2004, los recurrentes hicieron pervivir la vía ordinaria de reparación de posibles vulneraciones de derechos fundamentales.

4. Así las cosas la presente demanda no cumple los requisitos exigidos por la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional para su admisión; en concreto, no se cumple en el caso el requisito de agotamiento de la vía judicial ordinaria (fecha de entrada en el Registro General de este Tribunal el día 23 de julio de 2004), por cuanto los recurrentes señalan en su demanda de amparo que han acudido a este Tribunal paralelamente a la presentación el día 15 de julio de 2004 de un escrito de preparación de recurso de casación ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional. Por lo tanto la demanda de amparo, en el momento de su interposición, que es el que se ha de tomar como punto de referencia, presenta un defecto procesal insubsanable.

En tales circunstancias, como hemos venido manifestado en innumerables Sentencias (desde la STC 8/1981, de 31 de mayo, FJ 1, hasta la más reciente STC 249/2006, de 24 de julio), cualquier pronunciamiento de fondo acerca del mismo sería prematuro y supondría ignorar el carácter subsidiario que en nuestro sistema de protección de los derechos y libertades tiene el recurso de amparo constitucional [art. 44.1 a) y art. 50.1 a) LOTC].

### F A L L O

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

Ha decidido

Inadmitir el recurso de amparo formulado por don Joaquín Estudis Escursell y doña Francisca Pont Pons.

Publíquese esta Sentencia en el “Boletín Oficial del Estado”.

Dada en Madrid, a diez de diciembre de dos mil siete.