

RAMÓN LUIS RODRÍGUEZ VINDAS

*Doctorando del Departamento de Derecho Financiero y
Tributario. Universidad Complutense de Madrid*

Extracto:

LAS reformas operadas en el régimen de transparencia fiscal tienen importantes implicaciones en materia punitiva, especialmente, en lo concerniente a la determinación del sujeto que debe ser sancionado: el socio o la sociedad sometida al régimen. Este trabajo pretende deslindar dos supuestos: aquellos en los cuales el problema de la imputación debe resolverse a través de la teoría del levantamiento del velo, sancionando al socio, y aquellos en donde la responsabilidad administrativa o penal de la persona jurídica debe ser la que impere, sancionando a la sociedad, y resaltando el aporte de la teoría de la imputación objetiva en esta materia. De esta forma, se examinan las principales implicaciones de ambas teorías y se realiza una propuesta para su aplicación en el ámbito punitivo del régimen de transparencia fiscal.

Sumario:

1. El régimen de transparencia fiscal.
 - 1.1. Justificación dogmática del régimen de transparencia fiscal.
 - 1.2. El régimen de transparencia fiscal en el ordenamiento tributario español.
2. La teoría del levantamiento del velo aplicada en Derecho Penal.
 - 2.1. Antecedentes.
 - 2.2. Teoría del levantamiento del velo en el Derecho español.
 - 2.3. Levantamiento del velo y Derecho Penal.
 - 2.4. Levantamiento del velo y Derecho Penal Tributario.
3. La teoría de la imputación objetiva en Derecho Penal.
 - 3.1. Un breve panorama sobre la evolución de la teoría del delito.
 - 3.2. Evolución de los criterios de imputación penal.
 - 3.3. La teoría de la imputación objetiva.
4. La problemática punitiva en el régimen de transparencia fiscal: propuesta de solución a través de las teorías del levantamiento del velo y de la imputación objetiva.

1. EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

1.1. Justificación dogmática del régimen de transparencia fiscal.

Han sido muchos los estudios que se han ocupado del régimen de transparencia fiscal.¹ Por ello, simplemente nos limitaremos a hacer un repaso sobre los aspectos más sobresalientes del mismo resaltando, eso sí, su utilización como estrategia para combatir un tipo específico de elusión fiscal: la consistente en la creación de sociedades interpuestas que dificulten o disminuyan la tributación de ciertas rentas.

¹ El análisis en la doctrina italiana puede verse en ANTONINI E. *La soggettività tributaria*. Morano. Nápoles, 1965, MICHELI G.A. «Soggettività tributaria e categorie civilistiche». En *Riv. Ditt. Fin. Sc. Fin.* N.º 3. 1977, pág. 419 y ss. LAVAGNA C. «Teoria dei soggetti e Diritto tributario». En *Riv. Ditt. Fin. Sc. Fin.* N.º 1. 1961, pág. 10 y ss. En relación a la doctrina española, aparte de las que oportunamente se citarán, véanse BADENES CHILLIDA R. GARRIGA OBIOLS J.M. *El régimen de transparencia fiscal*. Bosch. Barcelona, 1983. ILLESCAS ORTIZ R. «Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal». En *Civitas. REDF.* N.º 21. 1979. CERVERA GONZÁLEZ J. «Las sociedades transparentes». En *Crónica Tributaria*. N.º 31. 1979, pág. 49 y ss. CORONA ROMERO E. «El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa». En *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. N.º 25. 1978, pág. 67. CARO A. «Comentarios en torno a la transparencia fiscal». En *Crónica Tributaria*. N.º 29. 1979 pág. 75 y ss. AMORÓS DORDA N. «La transparencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades». En AA.VV. *XXVIII Semana de Estudios ... op. cit.* pág. 179 y ss. FRAILE J.L. «Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal». En *Crónica Tributaria*. N.º 30. 1979, pág. 37 y ss. MARTÍNEZ MARTÍNEZ D. «Fundamento y problemática del régimen de transparencia». En AA.VV. *XXVIII Semana de Estudios ... op. cit.* pág. 497 y ss. APARICIO PÉREZ A. y CASERO LAMBAS J.F. «La tributación de las sociedades profesionales a través del régimen de transparencia fiscal». En *Civitas. REDF.* N.º 58. 1988. CERVERA GONZÁLEZ J. «Las sociedades transparentes». En *Crónica Tributaria*. N.º 31. 1979. LAZARTE J. y CALERO J. «Aplicación de beneficios tributarios en el régimen de transparencia fiscal voluntaria». En *Crónica Tributaria*. N.º 52. 1985, pág. 85 y ss. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis de la transparencia tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid. 1984. FALCÓN Y TELLA R. «La nueva regulación del régimen de transparencia fiscal (Ley 48/1985 de 27 de diciembre)». En *La Ley*. N.º 2. 1986, pág. 1003 y ss. FALCÓN Y TELLA R. «El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio». En *Civitas. REDF.* N.º 75. Julio-septiembre, 1992, pág. 501 y ss. CRUZ AMORÓS M. y SIERRA FERNÁNDEZ-VITORIO E. «Transparencia fiscal». En *Crónica Tributaria*. N.º 52. 1985, pág. 257 y ss. BUSTOS GISBERTH A. «Economías de opción en transparencia fiscal: el tratamiento de las plusvalías». En *HPE*. N.º 99. 1986, pág. 353 y ss. HORNILLOS URQUIZA F. «Notas sobre el régimen de transparencia fiscal». En *Gaceta Fiscal*. N.º 56. 1988. CARBAJO VASCO D. «Los regímenes de atribución de rendimientos y de transparencia fiscal en la imposición sobre la renta: Orígenes, evolución y problemática». En *RDFHP*. N.º 201. 1989, pág. 595 y ss. ÁLVAREZ CAÑIBANO C. «La transparencia fiscal y la obligación real de contribuir en el Real Decreto-Ley 7/1989 de medidas urgentes». En *Impuestos*. I-1990, pág. 264 y ss. LAMOCA PÉREZ C. «Tributación de beneficios no distribuidos de sociedades transparentes». En *Estudios Financieros*. N.º 87. 1990. PONT CLEMENTE J.F. «Consideraciones acerca del régimen de transparencia fiscal ceñidas al supuesto de socios residentes en países con convenio para evitar la doble imposición internacional». En *Revista Técnica Tributaria*. N.º 10. 1990, pág. 93 y ss. LÓPEZ GETA J.M. «La transparencia fiscal: dificultades para una aplicación congruente». En *Impuestos*. I-1990, pág. 38 y ss. ORTIZ CALZADILLA R. «Tributación consolidada y transparencia Fiscal». En *Actualidad Tributaria*. I-1991, pág. D17 y ss. RECIO ADRADOS J. «Transparencia fiscal». En *RDFHP*. N.º 30. 1980. ZURDO RUIZ-AYUCAR J. «El régimen de transparencia fiscal». En *RDFHP*. N.º 29. 1979. En relación con la legislación vigente en España MARTÍNEZ GALVEZ J.P. SÁNCHEZ PINO A.J. «El régimen de transparencia fiscal tras la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades». En *Impuestos*. N.º 6. Marzo de 1996, pág. 3 y ss. DE LA PEÑA AMORÓS M del P. «Delimitación de uno de los supuestos de sociedades transparentes: Las sociedades de marcado carácter patrimonial». En *Quincena Fiscal*. N.º 6. Marzo de 1997, pág. 9 y ss. CARMONA FERNÁNDEZ N. «Derechos de imagen y transparencia fiscal». En *Tribuna Fiscal*. N.º 79. 1997, pág. 59 y ss. GONZÁLEZ ORTIZ F. JAVIER LAFUENTE J. ARQUE ROSET R.F. «Regulación y tratamiento contable del régimen de transparencia fiscal (I) y (II)». En *Carta Tributaria*. N.º 282 y 283. Enero de 1998.

Resulta innecesario aludir al Derecho comparado toda vez que de éste se han ocupado otros autores.²

El concepto de transparencia fiscal nació en la economía financiera y fue utilizado por primera vez en el *Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea de 1962* dirigido por FRITZ NEUMARK. Como en aquella oportunidad se le vinculó a la exclusión de dudas en la normativa tributaria,³ su utilización tuvo un significado muy diferente al técnico-tributario.

Este último hace referencia a un régimen de tributación de la renta de determinadas sociedades y entidades: por una parte, las sociedades personalistas y asociaciones sin fines de lucro (para evitar problemas de doble imposición).⁴ Por otra, las sociedades interpuestas (para penalizar la reducción artificial de la imposición personal del contribuyente).

El régimen la transparencia fiscal tiene ventajas desde varios puntos de vista:

- a) Propicia la neutralidad de las formas jurídicas frente al impuesto.
- b) Administrativamente, facilita el sistema recaudatorio.
- c) Para la psicología financiera, es recomendable.
- d) Incide en la política de reparto de dividendos.
- e) Evita la doble imposición.⁵

En la discusión doctrinal en torno a la justificación del IS (especialmente, en lo concerniente a la integración del IRPF y el IS), el tema de la transparencia fiscal fue muy importante. El Informe CARTER, si bien referido a las sociedades por acciones, consideró que a las sociedades personalistas se les debía aplicar el régimen de transparencia fiscal.⁶ Este criterio inspiró también el Informe

² FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 87 y ss.; quien analiza los casos de Alemania («*Einkunfte aus Gewerbebetrieb*»), Italia (*trasparenza fiscale del reddito*) Francia, Holanda y el Reino Unido.

³ En España también se hablaba de este tipo de transparencia. Así, en la exposición de motivos de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, se hablaba de «ese clima de sinceridad y transparencia fiscal» que permitiría, de una parte, distribuir con justicia los costos colectivos y, de otra, sentar las bases de la próxima reforma tributaria. Asimismo, se señaló como principio común deseable en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, tanto respecto al ingreso como en relación al gasto público.

⁴ Se supone que, con la aplicación del régimen, la entidad transparente no es gravada por el IS (hoy sí lo es en España) sino que, el beneficio, o la parte del mismo que corresponda, se configura jurídicamente como renta del socio y, como tal, tributa a través del IRPF o del IS, según corresponda (hoy, el pago del IS se tiene como ingreso a cuenta del IRPF).

⁵ Con más detalle FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* págs. 168-181.

⁶ *Cfr.* FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 70.

MEADE.⁷ En el Informe NEUMARK, a pesar de los argumentos teóricos en favor de la transparencia, se proponía un sistema de tipos diferenciados (con una alícuota más baja para los beneficios distribuidos) en lugar de la transparencia fiscal.⁸ VAN DEN TEMPEL,⁹ por su parte, encontró inconvenientes en el régimen de transparencia.¹⁰

Existen dos tipos de transparencia fiscal: la propia y la impropia.

El fundamento de la transparencia propia se encuentra en evitar la utilización de sociedades interpuestas a través de las cuales las personas naturales puedan obtener beneficios fiscales que no encuentran justificación de ningún tipo (por ejemplo, tributar a un tipo proporcional en el IS, normalmente inferior al medio del progresivo del IRPF). Así, por ejemplo, se aplica este régimen en el caso de las sociedades de mera tenencia de bienes, en las cuales no se realiza ningún tipo de explotación económica.¹¹

La transparencia impropia pretende resolver el problema de técnica jurídica que plantean los entes colectivos no personificados. El legislador tributario ha desconocido la diversa naturaleza jurídica de estas modalidades subjetivas y, a través de la configuración del hecho imponible, ha optado por establecer la transparencia para estos casos. Sin embargo –según se verá–, ello no se hace por el hecho de que dichas entidades carezcan de personalidad jurídica.

El régimen de transparencia voluntaria (eliminado en España a partir de la Ley 48/1995, de 27 de diciembre) se previó para la pequeña y mediana empresa así como para entidades que no persiguiesen fines de lucro. De esta forma, aquellas sociedades en las cuales el componente personal fuera importante, podían aligerar el doble peso que representaba el tener que satisfacer primero el IS y, posteriormente, el correspondiente a la renta de sus socios cuando los beneficios se distribuían. Así, el fundamento de la transparencia voluntaria radicaba en evitar la doble imposición económica de dividendos; ello, porque, originariamente, el régimen de transparencia suponía la no tributación por IS. Así se eliminaba totalmente la posibilidad de doble imposición (debe quedar claro, sin embargo, que la doble imposición económica también se elimina en la transparencia propia o necesaria).

⁷ Cfr. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* págs. 71-72.

⁸ Cfr. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 72.

⁹ Cfr. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 72.

¹⁰ Principalmente, porque el accionista podía verse gravado por una suma que no tenía seguridad de disfrutar en un momento dado, siendo que, si los accionistas cambian, los beneficios anteriores pueden no quedar gravados para los accionistas actuales. También veía problemas en la cuantificación de la renta, los cuales se agravan cuando una sociedad tiene participación en el capital social, siendo que el sistema no es aplicable a los casos en que existiese una implicación extranjera. *Ibidem.*

¹¹ Cfr. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 181 y ss.

Ahora bien, esta doble imposición de los dividendos presupone que el IS no se traslada, lo cual en muchos casos es discutible.

Los regímenes de transparencia necesaria y voluntaria son incompatibles entre sí.¹²

1.2. El régimen de transparencia fiscal en el ordenamiento tributario español.

Aunque con diversos antecedentes,¹³ el régimen de transparencia fiscal se introdujo en España mediante el artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del IRPF. El mismo fue desarrollado en los artículos 28 y 29 del Reglamento de dicha Ley.¹⁴ La legislación de 1978 estipuló supuestos de transparencia propia (art. 12.2.A LIRPF), impropia (art. 12.1 *ibídem*) y voluntaria (art. 12.3 *ibídem*). En dichas normas sin embargo no se utilizó el concepto «transparencia».

Paralelamente, el régimen fue regulado en el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de noviembre, reguladora del IS. En esta última sí se hacía referencia al concepto «transparencia». A partir de dicha Ley surgió el problema de que los sujetos pasivos del IS eran las entidades con personalidad jurídica (art. 4 de la LIS), no quedando comprendidos dentro de aquéllos las entidades que no tuviesen dicha personalidad pero que, en virtud de legislación especial, eran sometidas al régimen de transparencia (por ejemplo, en el supuesto de las uniones temporales de empresa).

Debemos apuntar que la introducción del régimen de transparencia fiscal se hizo originalmente con dos objetivos:

¹² Sobre éste y los anteriores aspectos, véase FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 199 y ss.

¹³ Como antecedentes de la transparencia propia obligatoria en el Derecho Español pueden citarse la Ley de 26 de diciembre de 1958, art 2, sobre el Régimen Jurídico-Fiscal en las Sociedades de Inversión Mobiliaria y el art 6.3 del Texto Refundido del Impuesto sobre las Rentas de Capital. Asimismo, la doctrina habla del artículo 38 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (transparencia parcial sobre beneficios acumulados). En general, los artículos 38 a 40 de dicha Ley contenían normas tendentes a evitar la elusión fiscal mediante sociedades (principalmente por la acumulación de beneficios que, al no ser distribuidos, nunca llegaban a tributar por el IRPF). Ello, en los supuestos de sociedades de inversión mobiliaria, transmisiones de bienes inmuebles a través de sociedades y sociedades extranjeras sin establecimiento permanente titulares de bienes inmuebles que se enajenen. Sobre esta normativa, véase PALAO TABOADA C. «La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 a 49 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977». En *Civitas. REDF*. N.º 15-16. 1977, pág. 775 y ss. VELASCO ALONSO A. «La elusión fiscal en la Ley de Medidas Urgentes». En *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal I*. IEF. Madrid, 1977, pág. 489 y ss. VIBORAS JIMÉNEZ J.A. «La elusión fiscal mediante sociedades». En *Civitas. REDF*. N.º 15-16, pág. 793 y ss. En relación con la transparencia fiscal voluntaria no hay antecedentes en el Derecho Español. Dentro de los antecedentes de la transparencia impropia pueden citarse el artículo 108 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964 (desarrollado por OM de 20 de abril de 1966) sobre Asociación Temporal de Empresas y el artículo 112.7. Luego, pasó al artículo 14.3 del Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967, reproducido casi literalmente en el artículo 12.1 de la Ley reguladora del IRPF de 1978. Sin embargo, según veremos, ello se hizo con un error sistemático de ubicación. Las entidades se sometían al IS para determinar su base imponible pero el rendimiento no quedaba gravado por aquel impuesto sino que debía atribuirse a los socios y partícipes en la proporción correspondiente.

¹⁴ Sobre la regulación originaria del régimen de transparencia fiscal en España véase FALCÓN Y TELLA R. *Análisis... op. cit.*

- a) Corregir la doble imposición de las pequeñas y medianas empresas.
- b) Evitar una modalidad elusiva consistente en crear sociedades interpuestas para evitar la progresividad de la tarifa del IRPF y, en su lugar, acogerse a la proporcionalidad del IS.

Junto con el régimen de transparencia, se introdujo la problemática del «desconocimiento» de la personalidad jurídica. Ello, porque la renta de determinadas sociedades se imputaría a los socios –en la cuantía que les correspondiera– sin que la entidad jurídica tributara por el IS.

FALCÓN Y TELLA,¹⁵ basándose en ANTONINI¹⁶ quien, a su vez, estuvo inspirado por ASCARELLI, demostró que si bien el régimen de transparencia fiscal aportaba nuevas categorías a la teoría general, se acomodaba perfectamente al concepto de persona jurídica tal y como había sido elaborado por la teoría general.

De este modo, en contra de un gran sector de la doctrina,¹⁷ y al igual que CERVERA GONZÁLEZ y RECIO ARADOS, sostuvo que dicho régimen no implica el desconocimiento de la personalidad jurídica;¹⁸ lo anterior, por cuanto la sociedad transparente no era sujeto pasivo del tributo sino que, realmente, lo era el socio perteneciente a la sociedad transparente.¹⁹

Dicho autor definió al régimen de transparencia fiscal como «un conjunto de normas que establecen la mecánica de tributación sobre las rentas de determinadas entidades que, por carecer de per-

¹⁵ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* FALCÓN Y TELLA R. «La nueva regulación ... op. cit. FALCÓN Y TELLA R. «El régimen ... op. cit.

¹⁶ ANTONINI «Personalità giuridice e imposta sulle persona giuridiche». En *Riv. Ditto. Fin. Sc. Fin.* N.º 3. 1978. Este autor excluyó radicalmente la posibilidad de superar el esquema de la personalidad jurídica mediante la transparencia. Afirmó que los argumentos para justificar una personalidad tributaria distinta a la general eran inconsistentes puesto que «el concepto de persona jurídica, lo mismo que cualquier otro concepto jurídico, es el resultado de un proceso de abstracción de disposiciones legislativas y tiene, por tanto, los límites propios del alcance de tales disposiciones». El legislador tributario no tiene la libertad de reducir o eliminar el alcance del concepto de persona, salvo que el legislador elimine el núcleo normativo que esa noción expresa. Así, la persona jurídica, como sujeto pasivo, puede ser directo (caso de la contribución urbana) o instrumental (caso de la transparencia a efectos de determinar a renta o beneficio en cabeza de la sociedad a fin de determinar la renta imputable a los socios, con obligación de declarar por parte de la sociedad).

¹⁷ CLAVIJO HERNÁNDEZ F. *Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Civitas. Madrid, 1980, pág. 123. También VELASCO ALONSO A. «La elusión fiscal en la Ley de Medias Urgentes». En *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal I*. IEF. Madrid, 1977 págs. 494-497. En la literatura económico-financiera MUTEN L. *On the Development of Income Taxation since World War I* Traducc. en *HPE*. N.º 30. 1974, pág. 452 y ss. BALLESTEROS A. «La transparencia fiscal». En *Civitas REDF*. N.º 26, pág. 296. ILLESCAS ORTIZ R. «Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal». En *Civitas. REDF*. N.º 21, pág. 49 y ss., en especial, págs. 52-53. CERVERA GONZÁLEZ J. «Las sociedades transparentes». En *Crónica Tributaria*. N.º 31. 1979, pág. 49. STAMPRA SÁNCHEZ L. *Estudio sistemático del impuesto sobre la Renta*. Ed. Der. Fin. Madrid, 1980, pág. 267. CARO CEBRIAN A. «Comentarios en torno a la transparencia fiscal». En *Crónica Tributaria*. N.º 29. 1979, pág. 76. ZURDO RUIZ-AYUCAR J. «El régimen de transparencia fiscal». En *RDFHP*. N.º 142. 1979, págs. 730-731. En general, los autores citados defendían que la transparencia era desconocimiento de la personalidad, pero que ésta se mantenía en otros ámbitos del Derecho.

¹⁸ Cfr. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 54.

¹⁹ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 149.

sonalidad jurídica, por su escasa dimensión, o por sus peculiares características que las hacen acreedoras de la desconfianza del legislador, no están sujetas al IS; delimitando el hecho imponible (tanto en su elemento objetivo como subjetivo) al que la obtención de tales rentas da lugar, determinando los sujetos pasivos de la obligación tributaria (que nace como consecuencia de la realización del hecho imponible) y las reglas para determinar la cuantía de la deuda tributaria en estos supuestos, y estableciendo una serie de obligaciones accesorias, tanto a cargo de las citadas entidades como de los sujetos pasivos». ²⁰

En principio, parecía que la transparencia propia y la impropia se diferenciaban según que el ente interpuesto tuviera o no personalidad jurídica.

Sin embargo, FALCÓN Y TELLA ²¹ dejó claro que en lugar de ello la diferencia fundamental entre una y otra estribaba en su diferente trato normativo.

Siguiendo a COSCIANI, ²² también aclaró que si bien teóricamente era acorde con los principios de equidad, en la práctica, el régimen encontraba importantes dificultades cuando se trataba de aplicarlo a sociedades que no tuvieran carácter familiar o personalista. ²³ De esta manera sostuvo que en el régimen de transparencia fiscal no existía presunción ni ficción alguna, pues lo que se imputaba no era la base imponible del IS sino una parte de la misma o, más precisamente, una parte del beneficio social calculado conforme a las normas del IS relativas a la base imponible. En definitiva, apuntó que el régimen era una modalidad más en la integración del IRPF y el IS. ²⁴

Señaló asimismo que la legislación de 1978 –a diferencia de lo que ocurría en Derecho comparado– no atendía a la configuración jurídica de la sociedad para delimitar los supuestos de transparencia voluntaria. Más bien, que se basaba en diversos criterios, a saber:

- a) Número de socios (25).
- b) Cifra de capital social (inferior a 100 millones de pesetas).

Lo lógico –dijo– hubiera sido que una fuera legal (necesaria) y la otra opcional (voluntaria); sin embargo, los defectos de regulación dieron un resultado diverso. ²⁵

²⁰ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 50.

²¹ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* págs. 55-56.

²² COSCIANI C. «L'integrazione ...» *op. cit.* pág. 19.

²³ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 69, 212 y ss.

²⁴ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 63.

²⁵ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 199 y ss. Normalmente, en el Derecho comparado las sociedades de personas y asociaciones sin fines de lucro se pliegan voluntariamente al régimen de transparencia mientras que, en las sociedades interpuestas y evasivas, el régimen se aplica con carácter sancionador. En España, los defectos legislativos hicieron que el régimen necesario resultase «de hecho» opcional (bastaban pocos cambios en la estructura de la sociedad para salirse de los límites).

Por otra parte, demostró la mala ubicación sistemática del régimen de transparencia tanto en apartados referidos a la base imponible (LIS de 1978) como en los referidos al sujeto pasivo (Ley del IRPF de 1978). Apuntó que la correcta ubicación sistemática del régimen correspondía a las normas que regulan el hecho imponible, en cuya caracterización el legislador tributario –a diferencia de lo que ocurría con el concepto de persona jurídica– era soberano.

Igualmente, demostró lo incorrecto de su tratamiento como régimen especial dentro del IS tal y como hacía el RIS en sus artículos 358 y 371.1.²⁶

La Ley 48/1985, de 27 de diciembre, de reforma parcial del IRPF, modificó el régimen de transparencia fiscal.

Dicha Ley introdujo dos novedades fundamentales:

- a) La supresión de la transparencia voluntaria.
- b) La posibilidad de imputar bases negativas en la transparencia necesaria.²⁷

En el Derecho comparado la transparencia opcional se limitaba a las sociedades de personas. Sin embargo, como el legislador de 1978 no atendió a la configuración jurídica de la sociedad sino otros criterios, la transparencia opcional proporcionaba un mecanismo reductor de la base imponible que, en la práctica, fue utilizado para la imputación de pérdidas ficticias (incluso, acudiendo a negocios simulados).

Por ello, la Ley 48/1985 suprimió la posibilidad de optar por la transparencia pero manteniendo dicha opción para supuestos especiales (Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas y las Sociedades Cooperativas fiscalmente protegidas).

Para evitar otro tipo de prácticas elusivas, la Ley estableció que las rentas negativas no serían imputables.

Dicha Ley, sin embargo, no solucionó ni los problemas de transparencia impropia señalados por la doctrina ni los referidos a la ubicación sistemática del régimen.

Posteriormente, la transparencia fiscal fue regulada y reformada por Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del IRPF (art. 52).

²⁶ Sobre éste y el anterior aspecto, véase FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 74 y ss. y pág. 148 y ss.

²⁷ Sobre la misma véase FALCÓN Y TELLA R. *La nueva regulación ... op.cit.* pág. 1.016. En criterio de dicho autor, ambas modificaciones fueron contrarias al fundamento último de la transparencia en la capacidad contributiva que en el futuro era confiada a la deducción por dividendos.

Ante todo, destacó la novedad sistemática consistente en la ubicación de los preceptos correspondientes entre los dedicados al hecho imponible y la base en lugar de incrustarlos entre los relativos al hecho pasivo.²⁸

De esta manera, se confirmó la tesis inicialmente minoritaria según la cual en los supuestos de transparencia no existía desconocimiento de la personalidad jurídica sino una peculiar configuración del hecho imponible, en virtud de la cual, se gravaba la pertenencia a una sociedad que obtenía beneficios.

Por otra parte, y como consecuencia de lo anterior, se eliminó toda posibilidad de confundir los rendimientos imputados por transparencia con algún otro de los elementos de la renta (en particular, con los rendimientos del capital), lo que no estaba exento de consecuencias prácticas en cuanto a la normativa aplicable.

La Ley aclaró definitivamente cuáles serían las entidades a las que se aplicaba la transparencia impropia y formuló con mayor precisión los supuestos de transparencia necesaria.

Sin embargo, restringió aún más el alcance del régimen al introducir cautelas adicionales para evitar que la transparencia fuera utilizada para atenuar la carga tributaria.

En 1994, el *Informe sobre el Fraude en España* propuso algunas modificaciones al régimen de transparencia fiscal, todas ellas tendentes a combatir prácticas elusivas.²⁹

Dichas propuestas tuvieron eco en la LIS de 1995 que regula actualmente el régimen de transparencia fiscal (art. 75).

La legislación vigente afectó fundamentalmente a dos grupos de cuestiones:

- a) La determinación de las sociedades transparentes.
- b) Las normas que regulan su tributación.

Así, el régimen se aplica a las siguientes sociedades:

²⁸ Sobre esta reforma véase FALCÓN Y TELLA R. «El régimen de transparencia fiscal en la Ley 18/1991, de 6 de junio». En *Civitas. REDF*. N.º 75. Julio-septiembre, 1992, pág. 501 y ss.

²⁹ Cfr. *Informe sobre el fraude en España ... op. cit.* págs. 201-202.

- a) Sociedades de cartera ³⁰ y sociedades de mera tenencia de bienes. ^{31, 32}
- b) Sociedades de profesionales. ³³
- c) Sociedades de artistas y deportistas. ³⁴

También se aplica a las agrupaciones de interés económico, ³⁵ a las agrupaciones europeas de interés económico ³⁶ y a las uniones temporales de empresas. ³⁷

- ³⁰ Respecto de las sociedades llamadas de cartera también se mantienen los mismos criterios que la han venido delimitando hasta ahora, esto es, se refiere a aquellas en que más de la mitad de su activo (valor contable del mismo) corresponda a valores mobiliarios. Sí se modifica substancialmente la definición de sociedades *Holding*. Para considerar que las sociedades de cartera se encuentran en el régimen de transparencia fiscal, a tenor de lo dispuesto en el artículo 75 de la LIS, no se computan determinados valores.
- ³¹ En relación con las sociedades de mera tenencia de bienes, permanece la misma delimitación que venía operando, esto es, aquellas en que más de la mitad de sus bienes no se encuentran afectos a actividades empresariales o profesionales. Dejan de considerarse como elementos no afectos a las actividades empresariales o profesionales aquellos que se encontraran cedidos a personas o entidades vinculadas, directa o indirectamente, a este tipo de sociedades. A los efectos de las sociedades de mera tenencia de bienes, en los casos de afectación parcial, dicha afectación debe entenderse limitada exclusivamente a la parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate.
- ³² En ambos casos, se deben presentar la siguientes circunstancias:
- a) Que más del 50% del capital social pertenezca a un grupo familiar, entendiéndose por éste, según el artículo 75.1.a) a') de la LIS, aquel constituido por personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado inclusive, o
 - b) Que más del 50% del capital social pertenezca a 10 o menos socios.
- ³³ En cuanto a las sociedades de profesionales, son aquellas en las cuales más del 75 por 100 de sus ingresos del ejercicio procedan de actividades profesionales, siempre y cuando los profesionales, que deben ser personas físicas, estén vinculados, directa o indirectamente, al desarrollo de dichas actividades. A diferencia de la legislación anterior (en la que no se establecía porcentaje alguno de percepción de ingresos provenientes del ejercicio de la actividad profesional), la nueva regulación pone un límite, por encima del cual, la sociedad quedará sometida obligatoriamente al régimen de transparencia fiscal (art. 75.1.b LIS). Los socios profesionales deben tener derecho a participar, por sí solos o conjuntamente con sus familiares hasta el cuarto grado inclusive, en al menos el 50% de los beneficios de la sociedad. El precepto solamente se refiere a las sociedades mercantiles, excluyendo, en cualquier caso, a las sociedades civiles de profesionales, las cuales, tributarán en régimen de atribución de rentas.
- ³⁴ Las sociedades de artistas y deportistas son aquellas en que más de la mitad de sus ingresos provienen de actuaciones artísticas o deportivas de personas físicas o de cualquier otra actividad relacionada con artistas o deportistas cuando entre éstos y sus familiares, hasta el cuarto grado inclusive, tengan derecho a participar en, al menos, el 5% de los beneficios de aquella (Ver DGT R 10 abril de 1992).
- ³⁵ Estas entidades están reguladas por Ley 12/1991, de 29 de abril, y el artículo 66 de la Ley del IS. A ellas se les aplica el régimen de transparencia fiscal «sin limitación respecto de la imputación de pérdidas»; razón por la cual, a los socios se le imputan no sólo las bases imponibles positivas sino, también, las negativas que se deriven de los resultados de la sociedad transparente. A diferencia de las sociedades transparentes comunes, no tributan por el IS en la parte de base imponible que le imputen a los socios residentes en territorio español (art. 66.a), siendo que éstos se gravarán en el IRPF o en el IS, según corresponda. *A contrario sensu*, por la parte de base imponible de socios no residentes en territorio español, deberá declararse el IS. El régimen no se aplicará si:
- a) Realizan actividades distintas de las adecuadas a su objeto social.
 - b) Poseen directa o indirectamente participaciones en sociedades que sean miembros suyos.
 - c) Dirijan o controlen directa o indirectamente las actividades de sus socios o de terceros.
- ³⁶ Éstas están reguladas por el Reglamento 2137/1985, de 25 de julio, del Consejo de las Comunidades Europeas, en vigor desde el 1 de julio de 1989, así como por 4 del artículo 67 de la LIS. A dichas entidades les resulta aplicable el régimen de transparencia fiscal, aunque con la peculiaridad, respecto de las anteriores entidades, de que no tributan en ningún caso (artículo 67.1.a. de la Ley IS), siendo que serán los socios los que, por la parte de base imponible (positiva o negativa sin limitaciones) imputada, tributen en proporción a su participación.
- ³⁷ Por disposición del artículo 68 de la LIS, también se les aplica el régimen de transparencia fiscal. Éste se aplica en los mismos términos que a las Agrupaciones Europeas de Interés Económico.

Con respecto a las circunstancias que han de concurrir para que se determine su aplicación, se amplió de treinta a noventa días el período dentro del ejercicio social.

Sin embargo, el régimen no es aplicable si los valores representativos de participación en el capital estuviesen admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores.

Asimismo, la sociedad transparente está obligada a presentar la declaración de sociedades y a ingresar el importe correspondiente resultante de la misma. En este sentido, la nueva regulación supuso ante todo la desaparición del rasgo fundamental que ha caracterizado a las sociedades sometidas a la transparencia fiscal: su no sometimiento a gravamen por el IS (salvo por la parte de resultados que correspondía a los socios no residentes).

Así, se introdujo un nuevo sistema que conllevó precisamente la tributación de las sociedades transparentes por el IS, desapareciendo por tanto la exención técnica de la que disfrutaban anteriormente.

Como consecuencia de lo anterior, las entidades deben liquidar el impuesto en las mismas condiciones que cualquier otro sujeto pasivo, sin distinguir entre socios residentes y no residentes, ingresando la cuota resultante e, incluso, realizando los correspondientes pagos fraccionados.

Esta reforma no significa que desaparezca el anterior sistema de tributación de sus socios. Si bien la sociedad pasa a estar sometida a tributación, existe una especialidad en cuanto a la devolución de retenciones y pagos fraccionados: En el caso de que la cuota resultante de la sociedad transparente fuese inferior a las retenciones a ella practicadas, no procede la devolución de las mismas a la propia sociedad sino que aquélla corresponderá a los socios residentes en la parte que les sea imputable.

A pesar de su tributación por el IS, las sociedades transparentes continúan con el sistema de imputación de las bases imponibles positivas generadas por ellas a sus socios residentes en territorio español. Ello, con las peculiaridades que derivan de la propia tributación de la sociedad. Por esta razón, los socios deberán deducir de la cuota de su impuesto personal la parte correspondiente de la cuota pagada por la sociedad transparente.

En este sentido, la reforma supuso la exclusión del régimen de transparencia de aquellas sociedades que aun estando dentro de la tipología de esta clase de entidades estaban constituidas únicamente por personas jurídicas no sometidas al régimen de transparencia (con la tributación de la sociedad transparente como si de cualquier otro sujeto pasivo se tratara no tiene sentido mantener la imputación a esta clase de socios).

Por otro lado, se continuó con el mismo sistema de imputación de deducciones y bonificaciones a las que tuviese derecho la sociedad transparente cuando existiesen bases positivas.

Asimismo, se mantuvo el sistema de retenciones e ingresos a cuenta realizados en proporción a la participación de cada socio.

Igualmente, se mantuvo la prohibición de imputar bases imponibles negativas a los socios, si bien se amplió de cinco a siete años el período en que se puede compensar con bases imponibles positivas obtenidas por las sociedades transparentes.

Con respecto a los dividendos y participaciones en beneficios distribuidos a los socios residentes se conservó la regulación anterior.

Así, los dividendos distribuidos por la sociedad a sus socios residentes correspondientes a las bases imponibles que han sido objeto de imputación están exentos de tributación en los respectivos impuestos personales de los socios. Los dividendos que distribuyan las sociedades transparentes a los socios no residentes tributarán de acuerdo con las normas generales de la tributación de los no residentes o con las que establezca el correspondiente CDI, consecuentemente, tributan como dividendos en sus respectivos impuestos y estarán sometidos a retención.

En materia de cuantificación del posible incremento o disminución de patrimonio derivado de la transmisión de acciones o participaciones en sociedades transparentes también se mantuvo el régimen anterior.

La imputación característica de las sociedades transparentes se mantiene para los socios que, según nueva expresión de la Ley, sean sujetos pasivos por obligación personal de contribuir por el IRPF o por el IS. Las imputaciones a las que hace referencia el artículo 75.4 se realizarán únicamente a las entidades que tuviesen la condición de socios el día de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente, con independencia del momento en que adquirieron su participación. El criterio general sigue siendo el mismo que se establecía en la regulación anterior: se realiza en la proporción que resulte de los estatutos o, en su defecto, de acuerdo con la participación que se tenga en el capital social al momento de la conclusión del período impositivo de la sociedad transparente. Se ha producido, sin embargo, alguna modificación en el momento de llevar a cabo las mencionadas imputaciones.³⁸

³⁸ En el supuesto de que el socio sea a su vez una sociedad transparente se sigue imputando en la fecha del cierre del ejercicio de la sociedad participada con el fin de evitar el diferimiento del pago del impuesto. Por el contrario, en los restantes supuestos, ya no cabe la opción entre el día siguiente del cierre del ejercicio de la sociedad participada o la imputación de una manera continuada en la misma fecha del cierre del ejercicio. Ahora, la imputación se efectuará en el período impositivo en que la entidad transparente hubiese aprobado las correspondientes cuentas anuales, salvo que se decida hacerlo de una manera continuada en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad participada.

Asimismo, se unificó para personas físicas y jurídicas la regulación del momento en que debe efectuarse la imputación. Con ello se pretenden evitar posibles incumplimientos involuntarios de imputaciones de bases imponibles, habida cuenta de que en algunos casos no era posible notificar a los accionistas de las sociedades transparentes las bases a imputar por no haber sido aprobadas las correspondientes cuentas anuales.

Por otro lado, desapareció la anterior penalización para las llamadas «cadenas» de sociedades transparentes. Es decir, las sociedades transparentes socias a su vez de otra transparente dejarán de tributar al tipo marginal más alto del IRPF, puesto que la intención elusiva que semejante conducta persigue es corregida mediante el sometimiento de todas las sociedades transparentes al tipo general del IS.

En relación con la identificación de partícipes y las responsabilidades por el incumplimiento de las obligaciones inherentes a dicha obligación, el artículo 54 de la anterior LIRPF pasó a ubicarse en el art. 77 de la LIS, con la única novedad de que disminuye la cuantía de la multa con el fin de adecuarla a la reforma de la LGT (antes era de 500.000 a 5.000.000 de pesetas).

La Ley 40/1988, reguladora del IRPF, completó el cuadro reformador del régimen de transparencia fiscal. En su artículo 72, la nueva LIRPF regula la imputación de la base imponible, el artículo 73 *ibidem* regula la imputación de otros conceptos; y, finalmente, el artículo 74 *ibid* regula la individualización de la imputación.

En lo que a nosotros interesa, podemos concluir que, si bien el régimen de transparencia fiscal se instauró originariamente con los objetivos de paliar la doble imposición económica de pequeñas y medianas empresas y evitar la elusión fiscal mediante la modalidad de sociedades interpuestas, hoy prevalece el último de los objetivos apuntados. El régimen de transparencia fiscal sigue siendo de aplicación obligatoria para las sociedades en las cuales concurren las circunstancias que lo justifican, no pudiéndose alterar esta situación mientras esas circunstancias no desaparezcan. Ni siquiera la AT podrá aplicar un régimen distinto al de transparencia sin contar con criterios que fundamenten o justifiquen suficientemente su decisión.³⁹ Toda la serie de medidas que se incorporan en las nuevas leyes están destinadas fundamentalmente a incrementar el control sobre esta clase de sociedades. Así, estas modificaciones posibilitan un mayor control de las rentas generadas por las sociedades en transparencia fiscal y vienen a confirmar que este régimen ha dejado de tener como objetivo la corrección de la doble imposición del beneficio de las pequeñas y medianas empresas.

Antes de estudiar la problemática punitiva en este régimen, debemos clarificar los aspectos más importantes de las teorías bajo las cuales haremos nuestro análisis.

³⁹ Véanse también en este sentido las resoluciones del TEAC, de 8 de julio de 1992 y de 25 de septiembre de 1991, entre otras.

2. LA TEORÍA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO APLICADA EN DERECHO PENAL

2.1. Antecedentes.

Con raíces en el Derecho anglosajón, a esta teoría se la ha bautizado de varias maneras: «*Lifting or piercing the corporate veil*», «*lifting the veil*», «*veil piercing*», «*to disregard the corporate fiction*», «*to pierce and look behind the veil*». Sin embargo, la denominación prevaleciente en aquel contexto es la del «*disregard of the legal entity*».

La doctrina es unánime a la hora de señalar el caso *SALOMON VS SALOMON & CO.* del Derecho inglés (vinculado a un supuesto de infracapitalización en fraude de acreedores) como su detonante.⁴⁰ La Primera Guerra Mundial potenció su desarrollo toda vez que en ella se planteó el problema de si las sociedades nacionales cuyo capital pertenecía a extranjeros debían considerarse súbditos enemigos.⁴¹ Esta circunstancia propició el desarrollo de la teoría en el

⁴⁰ Cfr. DE CASTRO Y BRAVO F. *La persona ... op. cit.* págs. 35-36 y 219. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* págs. 38 y 110-113. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* págs. 42-43. Este caso data de 1897 y tuvo una enorme virulencia. Mister Aaron Salomon, comerciante individual, formó una compañía de responsabilidad limitada (Salomon & Co. Ltd.) con un capital nominal de 40.000 acciones de una libra cada una. A ésta le vendió su negocio recibiendo una cantidad de libras en metálico. Como parte del saldo insatisfecho en esa transacción, se reservó una serie de obligaciones privilegiadas (*debenture mortgages*). La compañía tenía como socios al vendedor (Mr. Salomon), su mujer, una hija y cuatro hijos. Cada uno de estos últimos suscribió una acción. Después, se emitieron nuevas acciones (20.000) en favor de Mr. Salomon y también obligaciones especialmente garantizadas. Llegaron los malos negocios, la compañía se liquidó y Mr. Salomon, como acreedor privilegiado, reclamó todo el activo de la compañía sin dejar nada para los demás –y verdaderos– acreedores. Así, los acreedores reclamaron la tutela de los Tribunales, manteniendo que Salomon & Co. Ltd. era una ficción creada por el fundador para explotar su negocio, siempre controlado por él mismo, exonerándose de responsabilidad al amparo de una inadmisibles diversificación de personalidades. Con base en ese alegato, solicitaron la condena del propio Mr. Salomon, como persona individual, a la satisfacción de las deudas a cargo de la sociedad así como la posposición del cobro de su crédito privilegiado al término de la liquidación de los derechos a favor de los restantes acreedores. El Juez de primera instancia aceptó el planteamiento esgrimido por el liquidador en representación de los acreedores. En este sentido, condenó a Aaron Salomon a indemnizar a la sociedad por las responsabilidades en que había incurrido (dotación patrimonial insuficiente para hacer efectivos los derechos de los demandantes). Para ello, razonó que los familiares de Aaron Salomon eran meros testaferros. El Tribunal de apelación confirmó la decisión del *a quo* añadiendo un argumento de fuerza: que las *companies Acts* que reconocen el privilegio de la personalidad legal y de la limitación de responsabilidad de los socios, lo hacen en atención y beneficio de los genuinos socios que concurren a la formación de una *corporation*. Este último acto –prosegua– consiste en hacer una real, efectiva y legítima inversión de capital; siendo que el privilegio de la limitación de responsabilidad no podía favorecer al único propietario del negocio que se había valido de sus familiares para crear una ficción societaria. En una última instancia, la Cámara de los Lores, por unanimidad, revocó las decisiones de primera instancia y del órgano de apelación disponiendo, en su lugar, la irresponsabilidad de Aaron Salomon frente a la sociedad y frente a los acreedores no privilegiados. La Cámara declaró que las obligaciones privilegiadas retenidas por el demandado habían sido válidamente emitidas; por ello, conferían a Mr. Salomon un legítimo derecho a satisfacerse con preferencia sobre los demás acreedores a costa de los bienes de la sociedad. La Cámara se amparó pura y simplemente en la legalidad de la limitación de responsabilidad y en el obligado acatamiento del dogma de la separación de personalidades y patrimonio cuando la *corporation* aparecía correctamente constituida; esto es, con sujeción a las formalidades establecidas en la Ley. Ante esta situación, el sentido de justicia se inclinaba a considerar que el artificio de la sociedad no otorgaba inmunidad para realizar tal género de maniobras. En cambio, la doctrina mercantilista dominante (de la personalidad abstracta) hizo que Mr. Salomon lograra su propósito.

⁴¹ Cfr. DE CASTRO Y BRAVO F. *La persona ... op. cit.* págs. 36, 39 y 250-251. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 143.

Derecho inglés.⁴² No obstante, fue la jurisprudencia norteamericana la que más contribuyó a su desarrollo. Para ello, se inspiró en la teoría de la ficción de SAVIGNY así como de las doctrinas del *fraud*, el *agency*, y el *alter ego*; todas ellas aplicadas en la jurisdicción del *equity*.⁴³ En 1931 aparece el primer estudio monográfico sobre esta teoría,⁴⁴ hecho que contribuyó a su posterior desarrollo en la jurisprudencia y legislación estadounidense.⁴⁵

La doctrina del *disregard* parte del hecho de que desde el punto de vista de la justicia es inadmisibles consentir la irresponsabilidad de quien, por profesión, arriesga bienes ajenos en provecho propio. En este sentido, considera injusto que se permita el progresivo enriquecimiento de los hábiles utilizando el mecanismo de la quiebra de sus empresas de responsabilidad limitada.

En este proceso existe gran influencia del análisis económico del Derecho. Desde principios del Siglo XX se desarrolló en los EE.UU. una doctrina filosófica que analiza el Derecho sobre la base del fenómeno jurídico inmerso en la realidad económica. Esta corriente de pensamiento supuso una reacción contra el formalismo rígido y la jurisprudencia de conceptos (características de la ciencia del Derecho continental) que amenazaba con contaminar las instituciones del Derecho estadounidense. En las últimas décadas, esta doctrina ha alcanzado una enorme difusión.

La teoría económica del Derecho renuncia a estudiar y valorar el fenómeno jurídico desde la óptica de la equidad y de los demás postulados de la justicia material. En lugar de ello, sujeta cada norma jurídica al análisis de la más eficiente asignación de recursos. Así, considera que la finalidad esencial del Derecho es la de evitar la utilización antieconómica de los recursos. Se parte de la premisa de que el mercado no funciona eficientemente y, por ello, deben establecerse los mecanismos correctores precisos para que los recursos en manos de los operadores económicos se manejen lo más eficientemente posible. De ahí, el principio general (chocante con la mentalidad europea) de que el ordenamiento debe asignar los derechos subjetivos a aquellos sujetos en cuyas manos puedan resultar más valiosos.⁴⁶

⁴² En el Derecho Inglés, la doctrina del *disregard of the legal entity* puede observarse en dos ámbitos: a) El jurisprudencial; y, b) El legislativo. Ampliamente sobre ambos BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* págs. 130-136. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* págs. 44-45.

⁴³ Sobre la jurisdicción de equidad véanse DOBSON J.M. *El abuso de la personalidad jurídica (en el Derecho Privado)*. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1985, pág. 106 y ss. GARRETA SUCH J.M. *La responsabilidad ... op. cit.* pág. 70. Sobre ésta y las teorías referenciadas en el texto véase BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 89 y ss.

⁴⁴ En 1931 se publica por F. POWELL la primera teorización de uno de los aspectos del *disregard o the legal entity*: el de la doctrina de la *instrumentality*, su trabajo fue intitulado «*Parent and Subsidiary Corporations*», tomó como base una serie de decisiones –dictadas por el Tribunal Supremo de los EE.UU. durante los años precedentes a su publicación–, relacionadas con la elusión de las leyes mediante el control de sociedades dominadas por otras.

⁴⁵ Sobre los precedentes y desarrollo jurisprudencial y legislativo así como con datos estadísticos sobre la aplicación de esta teoría en el Derecho estadounidense véase BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 143 y ss. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 49 y ss. DOBSON J.M. *El abuso ... op. cit.* pág. 134 y ss., 265, 314.

⁴⁶ Cfr. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 33 y ss. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 81 y ss. Es éste precisamente el planteamiento que JOHN RAWLS deficiente en el campo filosófico a través de su teoría de la justicia.

Los mejores frutos de esta corriente se han dado bajo el imperio del Teorema de COASE. Éste critica el poner en manos del Estado la función correctora del mercado para la distribución óptima de recursos. Ello, por cuanto no se soluciona de esa manera la distribución sub-óptima. La intervención del Estado –se apunta– también es imperfecta, con lo cual se provocan nuevos costes externos de imposible absorción o internalización. Lo que el teorema de COASE pretende demostrar es que dichos costes pueden absorberse o internalizarse –sin necesidad de la intervención del Estado– si las partes afectas están en condición de contratar libremente entre sí. De esta manera, cuando el *economic analysis of Law* se ocupa de la posición del Derecho en relación con la responsabilidad de una sociedad frente a sus acreedores, mantiene la presunción –en todo caso discutible– de que la limitación de responsabilidad nace de una convención libre de las partes: quien contrata con una sociedad capitalista supone la aceptación del fenómeno de la responsabilidad limitada.

Por ello, aunque se admita la responsabilidad limitada de la *corporation*, para evitar abusos de esa limitación de responsabilidad se permite la aplicación de la equidad. Caso por caso, debe analizarse cada supuesto con la singularidad que exige la necesidad de hacer prevalecer a alguno de los intereses contrapuestos (el de los socios en procurar su inmunidad y el de los terceros en conseguir el *veil piercing*).⁴⁷

El análisis económico del Derecho ha suscitado un gran interés por la teoría del levantamiento del velo. Si se presta dinero a una entidad cuya responsabilidad es limitada se procurarán tasas de interés más altas. Para reducir las se puede optar por garantías colaterales. Este planteamiento es correcto desde una perspectiva *ex ante*, sin embargo, no lo es cuando el riesgo real no es previsible *ex ante* o el mismo varía debido a una actuación deliberada del prestatario, aumentándolo más allá de lo previsible al momento de la conclusión del contrato.

El Derecho de Sociedades –se dice– es eficiente no si maximiza la protección del acreedor u otorga excesiva libertad societaria, sino si media entre ambos polos a efecto de minimizar los costes de obtención de recursos para la inversión. Así, la jurisprudencia de intereses encuentra reflejo en la teoría del *disregard*. Por su medio, se buscan los intereses ocultos tras el velo social. Ello, sin embargo, no autoriza prescindir totalmente de los conceptos.⁴⁸

Por todo lo anterior, esta teoría ha podido salir del ámbito estrictamente estadounidense.

Entre 1952 y 1953, en la Facultad de Derecho y de Ciencias Económicas de la Universidad de Tubinga, el profesor ROLF SERICK presentó su estudio sobre *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*.⁴⁹

⁴⁷ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 33 y ss. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 81y ss.

⁴⁸ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 33 y ss. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 81y ss.

⁴⁹ SERICK R. *Rechtsform und realität juristischer personenn (Ein rechtsvergleichender Beitrag zur Frage des Durchgriffs auf die Personen oder Gegenstände hinter der juristischen Person)*. Traducido al español como *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles (el abuso del Derecho por medio de la persona jurídica)*. Traducción de José Puig Brutau. Ariel. Barcelona, 1958. Comentando al mismo FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* págs. 127-128, BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 40, 64-72. ROSEMBUJ T. *El fraude ... op. cit.* pág. 269

SERICK planteó que la personalidad jurídica era algo relativo y de carácter instrumental puesto que la persona jurídica era lo que el ordenamiento hacía de ella. No es, en consecuencia, un fenómeno natural previamente dado sino una figura ideal para la persecución de determinados fines jurídicos. Ello permite inferir su elasticidad.⁵⁰

Así, en la concepción de SERICK el levantamiento del velo dependería de que con ayuda de la responsabilidad limitada se tratase de burlar una ley, de quebrantar obligaciones contractuales, o de perjudicar fraudulentamente a terceros (infracapitalización). En otras palabras, dependería de la efectiva constatación de un «abuso» de la figura, sea para cometer actividades ilícitas o para enlazar determinadas normas con la persona jurídica. Ello no implicaba negar a la persona jurídica en general, sino hacerlo en aquellos supuestos en que su adecuación a la realidad fuera inexistente según las finalidades que tuviesen las normas calificadas del Derecho de Sociedades. Es decir, en aquellos casos en que la persona jurídica viniese a constituir un obstáculo para observar una efectiva unidad patrimonial que sólo jurídicamente se ofrecía como una diversidad de personas. De esta manera, la doctrina se aplicaría cuando se constataste que detrás de una diversidad jurídica, en realidad o de hecho, lo que existía era una verdadera identidad subjetiva. De esta manera, SERICK planteó que el análisis sobre el levantamiento del velo obedecía a una valoración a *posterius* y no a una valoración de un *prius*.

En su análisis, SERICK partió de la teoría de la realidad elaborada por GIERKE. No se propuso –cual hacían ASCARELLY y GALGANO– la reformulación del concepto de persona jurídica. Realizó, eso sí, una profunda crítica del conceptualismo jurídico.

Señaló que las sentencias americanas en las cuales se aplicaba dicha teoría carecían de una fundamentación dogmática. Lo anterior, por cuanto se basan en el uso de un criterio de equidad a través de cláusulas generales (como la buena fe o el poder de los hechos) para lograr la justicia material. Sin embargo –afirmaba– ello se hacía a costa del principio de seguridad jurídica, toda vez que las referidas cláusulas generales servían para fundamentar cualquier cosa y, por ello, no convencían a nadie.

Para SERICK no era posible señalar de manera general cuándo existía un precepto jurídico del Derecho de Sociedades cuya finalidad exigiera una especial atención por la importancia que el legislador le hubiese atribuido. Por ello, consideraba preferible proceder a la más exacta comprobación de la norma teniendo en cuenta los motivos de orden legislativo y las necesidades de orden económico a la hora de tomar la decisión de desestimar o no la forma de la persona jurídica.

Para determinar si procedía o no el levantamiento del velo SERICK estableció las siguientes reglas:

- a) Si la estructura formal de la persona jurídica se utilizaba de manera abusiva, el juez podría descartarla a efecto de que fracasase el resultado contrario a Derecho que se perseguía. Para ello, prescindiría de la regla fundamental según la cual se establecía una radical separación entre la sociedad y los socios.

⁵⁰ Dada esta premisa, es de difícil comprensión la apreciación de ASCARELLI en el sentido de que SERICK partía de un concepto antropológico de persona jurídica.

- b) No bastaba alegar que si no se descartaba la forma de la persona jurídica no podría lograrse la finalidad de la norma o de un negocio jurídico, salvo si se trata de la eficacia de una norma de Derecho de Sociedades tan fundamental que no deba encontrar obstáculos ni de manera indirecta.
- c) Las normas que se fundamentasen en cualidades o capacidades humanas o que consideraran valores humanos también debían aplicarse a las personas jurídicas, siempre y cuando, eso sí, la finalidad de la norma correspondiera a esta clase de personas (en este caso podría penetrarse hasta los hombres situados detrás de la persona jurídica para comprobar si concurría la hipótesis de que dependía la eficacia de la norma).
- d) Si la forma de la persona jurídica se utilizaba para ocultar que –de hecho– existía identidad entre las personas que intervienen en un acto determinado.

Podía quedar descartada la forma de dicha persona cuando la norma que se debía aplicar presupusiese que la identidad o diversidad de los sujetos interesados no era puramente nominal sino verdaderamente efectiva.

Aparte de los problemas propios de las sociedades de capital individualmente consideradas, SERICK se planteó los problemas que surgían en el seno de los grupos de sociedades. Se cuestionó si la sociedad dependiente podía hacer lo que la dominante tenía prohibido. Apuntó que la solución de dicho problema dependía de la finalidad de la prohibición. Otro problema que se planteó fue el que surgía cuando las sociedades dependientes eran utilizadas como testaferros por parte de las dominantes para alcanzar finalidades ilícitas. Para el autor, las personas dominantes y dependientes debían ser tratadas como una unidad cuando, de lo contrario, no pudiese lograrse la finalidad de una norma de Derecho de Sociedades que exigía especial atención por la importancia que el legislador le hubiese atribuido.

Finalmente, destacó que el levantamiento del velo tenía un carácter excepcional, considerando un peligro su inadecuada generalización. Ello –sostenía– podría llevar a una desvalorización de la personalidad jurídica.

Con posterioridad al trabajo del profesor alemán proliferaron gran cantidad de estudios sobre esta materia, en una secuencia doctrinal que llega hasta nuestros días.⁵¹ En el contexto continental europeo, la teoría del *Disregard* ha recibido varias denominaciones: en Alemania, por la obra de

⁵¹ Véanse las amplias citas bibliográficas que señala DE CASTRO Y BRAVO F. *La persona ... op. cit.* págs. 247 y 248 para los países anglosajones e Italia. Véanse también COHN E.J. y SIMTIS C. «Lifting the veil" in the Company Laws of the European Continent». En *ICLQ*. Vol. 12. 1963, pág. 189 y ss. DOBSON J.M. *El abuso ... op. cit.* DOBSON J.M. «Lifting the veil" in Four Countries: The Law of Argentina, England, France and the United States». En *ICLQ*. Vol. 35. 1986. Dentro de la doctrina española véanse las obras de DE ÁNGEL YAGÜES R. *La doctrina del levantamiento del velo en la jurisprudencia*. 3.ª edición. Civitas. Madrid, 1995. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* De la misma autora, con jurisprudencia actualizada hasta 1997, *El «levantamiento del velo» y la personalidad jurídica de la sociedades mercantiles*. Tecnos. Colección de jurisprudencia práctica. Madrid, 1987. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* CAPILLA

SERICK, fue conocida como *durchgriff bei juristischen personen*. En Italia se la conoce como *el superamento della personalità giurídica*. En España se la ha denominado desestimación de la personalidad jurídica y, últimamente, como teoría del levantamiento del velo o desenmascaramiento de la personalidad.⁵²

Según el enlace con la dogmática tradicional de la persona jurídica, pueden graduarse las distintas configuraciones del levantamiento del velo:

- a) La doctrina del *superamento della personalità giurídica* que contempla la personalidad no como ficción o técnica legal sino como creación del lenguaje jurídico que ha generalizado normas dictadas para resolver problemas concretos. Se parte de la premisa de que la interposición de la personalidad jurídica –como organización separada de sus componentes– sólo procede cuando esté justificada. Ello, para evitar un resultado incompatible con los postulados de justicia material.
- b) Otra corriente doctrinal, más restrictiva, propugna la aplicación de la técnica del levantamiento del velo sólo cuando el propio legislador ordena prescindir de la forma de la personalidad.
- c) Una tercera postura –con mayor predicamento en España– es la que autoriza el levantamiento del velo cuando se produzca alguno de los supuestos indicados dentro de una teorización de grupos de casos.

RONCERO F. *La persona jurídica: funciones y disfunciones*. Tecnos. Madrid, 1984, pág. 246 y ss. PANTALEÓN PRIETO F. «Comentario a la Sentencia de 28 de mayo de 1984». *Colección Civitas de Jurisprudencia Civil*. 1984, pág. 1.711 y ss. AURIOLES MARTIN A. «La sociedad anónima unipersonal en la reciente jurisprudencia (A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 1985)». En *Revista de Derecho Mercantil*. N.º 179-180, pág. 185 y ss. MOEREMANS D.E. «Extensión de la responsabilidad de los socios en las sociedades de capital en virtud del disregard of the legal entity». En *Derecho Comercial y de las Obligaciones*. N.º 131. Octubre de 1989, pág. 713 y ss. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «Levantamiento del velo y delito fiscal». En *Actualidad Aranzadi*. N.º 264. 10 de octubre de 1996. De los mismos autores «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación tributaria». En *RDFHP*. N.º 231-232. Mayo-agosto 1994, pág. 667 y ss. En la doctrina italiana véanse FRANCESCHELLI V. y LEHMANN M. «Superamento della personalità giurídica e società collegate: Sviluppi di Diritto continentale». En la obra colectiva *Responsabilità limitata e gruppi di società*. Giuffrè. Milano, 1987, pág. 103 y ss. VERRUCOLI *Il superamento della personalità giurídica delle Società di capitali*. Milán, 1964. En relación con un caso de interposición de sociedad con intención de defraudar a la Hacienda Pública, MOSSA. «Evaporazione di obbligazioni nella concentrazioni di aziende sociale». *Riv. Ditt. Comm.* N.º 41. 1943, pág. 102 y ss.

⁵² Para la doctrina italiana VERRUCOLI *Il superamento della personalità giurídica ... op. cit.* En España, como desestimación de la personalidad jurídica GIRON Y TENA J. *Derecho de Sociedades*. Madrid, 1976, pág. 160 y ss. Últimamente, como el levantamiento del velo de la persona jurídica la denominan BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 199 y ss. GARRETA SUCH J.M. *La responsabilidad ... op. cit.* págs. 344-346. FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 125 y ss. ROSEMBUI T. *El fraude ... op. cit.* pág. 268 y ss. Sin desatender la anterior, agrega el desenmascaramiento de la persona jurídica ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.*

Los cuatro grupos más importantes son:

- a) Identificación de personas o de esferas o confusión de patrimonios;
- b) Infracapitalización;
- c) Control o dirección efectiva externa; y,
- d) Abuso de la personalidad jurídica en fraude de ley.⁵³

2.2. Teoría del levantamiento del velo en el Derecho español.

DE CASTRO Y BRAVO⁵⁴ referenció esta teoría con ocasión del caso *SALOMON VS SALOMON & CO*. Sin embargo, no se pronunció sobre ella más que para afirmar: «lo que se pretende con esta teoría, en todo caso, es que la sociedad anónima no siga siendo un asilo intangible ante el cual deba detenerse la eficacia de los principios fundamentales del derecho, en pro de la buena fe, y en contra de la simulación, el abuso del derecho y el fraude». Hizo ver, eso sí, que se trataba de un concepto técnicamente valioso, siendo ello demostrado por las leyes internas, convenios y jurisprudencia emitidas bajo su fundamento. Asimismo, destacó que su utilidad pendía de que fuese reconducida a sus justos términos para evitar los abusos que su aplicación indiscriminada podía plantear.

La teoría propiamente tal se insertó en el año 1958 gracias a la traducción hecha por PUIG BRUTAU—con prólogo de Antonio POLO— de la obra de SERICK.

En España, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, la teoría del *disregard* se ha visto afectada por la inveterada práctica continental de estudiar los institutos jurisprudenciales anglosajones bajo el prisma de las instituciones jurídicas desarrolladas en el Derecho continental. Así, se le ha relacionado con aquellas que propugnan la justicia material⁵⁵ tales como el fraude de ley,⁵⁶ el

⁵³ Cfr. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* págs. 35-36.

⁵⁴ DE CASTRO Y BRAVO F. *La persona ... op. cit.* pág. 249.

⁵⁵ Ello está asociado a un proceso evolutivo de integración de la verdad y la justicia material. Desde antes de la promulgación del Decreto 1836/1974, de 31 de mayo (reforma al Título Preliminar del Código Civil), los juristas clamaban por la atribución a los jueces de facultades precisas para reprimir cualquier manifestación de mala fe procesal. Posteriormente, la CE de 1978 estableció principios rectores del quehacer jurisdiccional. Finalmente, el artículo 11.2 de la LOPJ, de 1 de julio de 1985, estableció que *los juzgados y tribunales rechazarán fundadamente las peticiones, incidentes y excepciones que se formulen con manifiesto abuso de derecho o fraude de Ley o procesal*.

⁵⁶ La reforma de 1974, por medio del artículo 6.4 CC, introdujo el fraude de ley en el Derecho Civil. El artículo 6.4 CC quedó redactado de la siguiente forma: «*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 hubiera tratado de eludir*». En su construcción ideológica y doctrinal resultó fundamental la obra de DE CASTRO Y BRAVO F. *El negocio jurídico*. Civitas. Madrid, 1985. En pág. 369 y ss. el autor

abuso del derecho,⁵⁷ los negocios anómalos⁵⁸ especialmente, el negocio indirecto,⁵⁹ el negocio simulado⁶⁰ y el negocio fiduciario.⁶¹

A partir de la publicación de la traducción de la obra de SERICK los tribunales españoles aumentaron su sensibilidad ante los abusos de la personalidad jurídica. Ello se evidencia especialmente a través de la doctrina de terceros. Dicha teoría se plantea si la sociedad –como persona jurídica– puede ser considerada tercero respecto de actos, derechos o situaciones, en que tal calificativo debiera, en principio, aplicarse a socios. Del mismo modo, se ocupaba de si el socio podía considerarse como tercero.⁶²

definió el fraude de ley: «Cuando se intenta amparar el resultado contrario a una ley en otra disposición dada en verdad con una finalidad diferente. El negocio en fraude de ley consiste en utilizar un tipo de negocio o un procedimiento negociado con el que se busca evitar las normas dictadas para regular otro negocio: Aquel precisamente, cuya regulación es la que corresponde al resultado que se pretende conseguir con la actividad puesta en práctica.». El autor apuntó que la consecuencia del fraude de ley era la aplicación de la norma defraudada sin que ello implicase procedimiento sancionador alguno. En materia penal, se excluye la eficacia del fraude de ley, por cuanto su aceptación implicaría una violación al principio de reserva de ley que rige en dicha materia (STC 27/6/1984). Fue el TS el que delimitó los alcances de la figura, desarrollando los planteamientos de DE CASTRO Y BRAVO. Entre otras, véanse las SsTS de 13/6/59, 27/12/1962, 28/2/1974, 13/6/1979, 20/12/1980, 5/3/1984, 10/2/1984, 14/2/1986, 26/3/1987, 12/11/1988 y 20/5/1988. Véase también la S AT de Sevilla, de 13 marzo 1980.

⁵⁷ El abuso de derecho está regulado en el artículo 7.2 CC. Dicha norma postula que «La ley no ampara el abuso del Derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales de ejercicio de un derecho, con daño para tercero, da lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso». Sobre el mismo véase DE CASTRO Y BRAVO F. *El negocio ... op. cit.* ROSEMBUJ T. *El fraude ... op. cit.*

⁵⁸ Díez PICAZO y GULLÓN, citados por DE CASTRO Y BRAVO F. *El negocio ... op. cit.* pág. 330 definen los negocios anómalos como «una deformación de una figura negocial, querida por quienes la crean y hecha para escapar de la regulación normal de los negocios, de la prevista y ordenada por las leyes».

⁵⁹ ROSEMBUJ T. *El fraude ... op. cit.* pág. 199 y ss. hace un repaso a las principales definiciones y características del negocio indirecto así como de sus diferencias con el fraude de ley.

⁶⁰ Sobre la misma véase DE CASTRO Y BRAVO F. *El negocio ... op. cit.* pág. 285 y ss. ROSEMBUJ T. *El fraude ... op. cit.*

⁶¹ Sobre el mismo véase DE CASTRO Y BRAVO F. *El negocio ... op. cit.* ROSEMBUJ T. *El fraude ... op. cit.* pág. 229 y ss.

⁶² Una de las primeras sentencias sensible a esta cuestión es la del TS de 7 de junio de 1927, donde se mantuvo que la sociedad no era tercero en relación con los socios. Dicha doctrina fue repetida en la Sentencia de 8 de octubre de 1929. También, véanse Sentencias de 12 de diciembre de 1950, de 26 de enero de 1952, de 22 de junio de 1956, de 5 de mayo de 1958, de 30 de abril de 1959 y de 21 de febrero de 1969. El TS tuvo presente, por ejemplo, el conocimiento de un requerimiento que, como particular, tiene el presidente y socio mayoritario de una S.A. (STS de 28 de noviembre de 1955). Asimismo, estimó que un socio a quien se adjudicó una finca al disolverse una sociedad de carácter familiar (4 hermanos) no es tercero de buena fe (STS de 12 de diciembre de 1950 y STS de 22 de junio de 1956). Tuvo en cuenta que se constituye una S.A. para establecer tercería excluyente de dominio respecto de los bienes que a ella aporta un socio (STS de 26 de octubre de 1961). Tuvo como causa ilícita en la creación de una SA el hecho de que la misma era para absorber otra sociedad en perjuicio de los socios de ésta (STS de 5 de mayo de 1958). También se reconoció el carácter simulado de la sociedad de responsabilidad limitada creada para cubrir un negocio indirecto (STS de 7 de julio de 1927). En estos casos, la aplicación de la llamada doctrina de terceros alcanza los mismos resultados que la del *disregard*. Sin embargo, faltaba una referencia expresa a esta última.

Sin embargo –por influencia de DE CASTRO Y BRAVO– tanto la doctrina como la jurisprudencia propugnaron su excepcionalidad.

La teoría tuvo un dudoso antecedente en la STS de 8 de enero de 1980.⁶³ No obstante, su aceptación expresa se hizo en la STS, Sala 1.ª, de 28 de mayo de 1984.⁶⁴ En ella, el TS dispuso: «la creación ficticia de sociedades mercantiles constituye un fraude de ley cuando al ‘levantarse el velo’ de su apariencia real se descubre su inexistencia como personas jurídicas, meros instrumentos o testafierros de otra personalidad, que es la que se debe tener por existente; la destrucción de esta apariencia lleva consigo la falta de eficacia de sus actos contrarios a la realidad».⁶⁵

⁶³ Caso PROTUCASA. En él se planteaba la posibilidad de investigar el fondo real de la situación sin detenerse ante la forma jurídica de las personas, contemplando tanto a los individuos reales que la constituyan como su posición. El TS penetró en la interioridad de la persona jurídica pero no estimó la existencia de intereses idénticos entre la S.A. y sus socios sino todo lo contrario.

⁶⁴ Los presupuestos fácticos del caso fueron los siguientes: se reclamaban daños por filtraciones de aguas al Ayuntamiento de Palma de Mallorca. Una sociedad cuyas acciones eran suyas (EMAYA, S.A.) fue la que, por negligencia, causó el problema. La empresa afectada (UTO IBÉRICA, S.A.) demandó directamente al Ayuntamiento. Se interpuso la excepción de falta de legitimación pasiva por parte del Ayuntamiento y, entonces, la empresa afectada demandó a EMAYA, S.A. solicitando, a la vez, la acumulación de autos. En primera instancia, el Juzgado se opuso a la acumulación. No obstante, la Audiencia la concedió. El Juzgado, en primera instancia, desestimó ambas pretensiones. La Audiencia Territorial (S. 14 de diciembre de 1981), tras confirmar la absolución del Ayuntamiento, estimó la pretensión contra EMAYA, S.A., rechazando la excepción de prescripción opuesta por ésta. Para ello, estimó que la prescripción se había interrumpido válidamente con la reclamación originalmente hecha al Ayuntamiento. EMAYA, S.A. recurrió la sentencia pero el TS rechazó el recurso. El Tribunal se adhirió a la doctrina del levantamiento del velo. Así, destacó el hecho de que el Alcalde del Ayuntamiento fuera, a su vez, el presidente del Consejo de Administración de EMAYA, S.A. Ello hacía que la interposición hecha al Municipio por reclamación administrativa del 17 de abril de 1978 tuviera la virtud de interrumpir la prescripción con relación a EMAYA, S.A.

⁶⁵ En la referida sentencia (RJ 1984, 2800) se sostuvo: «Que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 1 y 9.3) se ha decidido prudencialmente y según los casos y circunstancias, por aplicar la vía de equidad, y acogimiento del principio de buena fe (art. 7.1 del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el "substatum" personal de las entidades o sociedades, a las que la Ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (art. 6.4 del Código Civil) admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de lesa independencia (art. 7.2 del Código Civil) en daño ajeno de los "derechos de los demás" (art. 10 de la Constitución) o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un ejercicio "antisocial" de su derecho (art. 7.2 del Código Civil), lo cual no significa –ya en el supuesto del recurso– que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad del ente gestor constituido en Sociedad Anónima sujeta al Derecho Privado, sino sólo constatar, a los efectos de tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cual sea la auténtica y constitutiva personalidad social y económica de la misma, el substrato económico de su composición personal (o institucional) y negocial, a los efectos de la determinación de su responsabilidad "ex contractu" o aquiliana, porque como se ha dicho por la doctrina extranjera, quien maneja internamente de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes y menos cuando el control social efectivo esté en manos de una sola persona, sea directamente o a través de los testafierros o de otra sociedad, según la doctrina patria». Una profunda crítica a esta sentencia puede verse en PANTALEÓN PRIETO F. «Comentario a la sentencia de 28 de mayo de 1984» *CCJC*, 1984, pág. 1.711 y ss.

Los fundamentos del TS para la aplicación de esta doctrina fueron:

- a) La constatación de la existencia de conflicto entre seguridad jurídica y justicia.
- b) La aplicación de la equidad y la buena fe.
- c) El evitar el fraude a la ley así como el conflicto de intereses.⁶⁶

Los planteamientos generales de esta sentencia han sido reiterados en pronunciamientos posteriores.⁶⁷

En la doctrina española confluyen posiciones favorables –pero con reservas– y desfavorables en relación con esta teoría. Para AURIOLÉS, BISBAL, EMBID IRUJO y DE ANGEL YAGÜES la personalidad jurídica debe respetarse y sólo debe ser atravesada o ignorada para desvelar a quienes se ocultan detrás cuando a través de ella se intente cometer abuso de derecho, fraude de ley o, bien, eludir obligaciones contractuales. Desde esta posición, se insiste en valorar la importancia de la seguridad jurídica para el tráfico. DE CASTRO Y BRAVO, CAPILLA RONCERO y PANTALEÓN PRIETO la consideran una creación del lenguaje de los juristas que han generalizado normas dictadas para resolver problemas concretos. Sin embargo, afirman que la interposición de la personalidad jurídica, como ente separado de sus componentes personas físicas, sólo es procedente cuando aparezca justificada. Dentro de los que la aceptan como medida excepcional, se encuentran SÁNCHEZ CALERO, GORDILLO, PUIG BRUTAU Y GIRÓN y TENA.⁶⁸

Uno de sus más feroces críticos es PANTALEÓN PRIETO.⁶⁹ Para éste, en esta teoría resulta más que notoria la ausencia de un criterio rector firme que indique los supuestos en los cuales se puede prescindir de la forma. Asimismo, refiere que en ella se olvida que la persona jurídica no es más que un instrumento de lenguaje jurídico, una compleja disciplina normativa de relaciones entre personas físicas. Finalmente, destaca que es una teoría profundamente jurificada.

⁶⁶ Véase el análisis que sobre cada uno de estos aspectos realiza BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* en págs. 220-230, 230-243, 243-259 y 259-290, respectivamente. En concreto, la jurisprudencia del TS en que se hace referencia a estos aspectos es: abuso del derecho (SsTS de 13 de julio de 1987, de 22 de octubre de 1988); abuso de persona jurídica (STS de 16 julio de 1987); ejercicio antisocial del derecho (STS 25 enero de 1988); abuso de derecho en la modalidad de la doctrina de los actos propios (STS 16 julio de 1987); fraude (SsTS 13 de julio de 1987, de 25 enero 1988 y de 19 febrero 1988); fraude de ley (SsTS de 24 de diciembre 1988, de 16 de octubre 1989, de 2 abril 1990, de 3 junio 1991, de 23 junio 1993); protección de la buena fe (SsTS de 13 julio 1987, de 16 julio 1987, de 16 octubre 1989); omisión de buena fe (SsTS de 25 enero 1988, de 19 febrero 1988, de 16 febrero 1994); perjuicio de terceros (SsTS de 25 enero 1988, de 19 febrero 1988, de 3 junio 1991 y de 23 junio 1993); confusión de personalidades (STS de 18 septiembre 1987).

⁶⁷ Véanse SsTS de 13 de julio de 1987, de 24 de septiembre de 1987, de 25 enero de 1988, de 19 febrero de 1988, de 16 octubre de 1989, de 20 de junio de 1991, de 12 de febrero de 1993, y de 15 de abril de 1992.

⁶⁸ Cfr. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 291 y ss.

⁶⁹ PANTALEÓN PRIETO F. «Comentario ... op. cit. pág. 117 y ss.

Destacan sobre ella la obra de CAPILLA RONCERO,⁷⁰ así como los trabajos sistematizadores de jurisprudencia de DE ÁNGEL YAGÜES⁷¹ y BOLDO RODA.⁷² Esta última clasifica cuatro grandes categorías o grupos de sentencias emitidas por la jurisprudencia española:⁷³

- a) Las que tienen relación con la confusión de patrimonios y esferas, principalmente con anterioridad a la aprobación de la sociedad unipersonal en la LSRL de 1995.⁷⁴
- b) Las que se relacionan con supuestos de control o dirección efectiva en donde la voluntad de la sociedad controlada es la de la dominante.⁷⁵
- c) Casos de infracapitalización.⁷⁶
- d) Casos de abusos de la personalidad jurídica en fraude de ley o en incumplimiento de obligaciones.⁷⁷

⁷⁰ CAPILLA RONCERO F. *La persona ... op. cit.*

⁷¹ DE ÁNGEL YAGÜES R. *La doctrina ... op. cit.*

⁷² Además del tantas veces citado BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.*, puede verse un estudio actualizado, con jurisprudencia sobre esta materia hasta 1997 en BOLDO RODA C. *El «Levantamiento del velo» y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*. Segunda Edición. Tecnos. Colección Jurisprudencia Práctica. Madrid, 1997.

⁷³ Cfr. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* pág. 327 y ss.

⁷⁴ Cuando no se preveía la sociedad unipersonal, un sector doctrinal defendía que la concentración de acciones en un solo socio originaba la responsabilidad ilimitada de éste en forma automática. Lo anterior, porque el dominio efectivo de la sociedad no producía la necesaria disociación entre propiedad y riesgo, fundamento de la limitación de responsabilidad (RUBIO y DE LA CÁMARA). Otra posición defendía que la responsabilidad ilimitada del socio sólo se produciría en casos de insolvencia de la sociedad (art. 13 del Anteproyecto de LSA de 1979 y del Anteproyecto de Ley de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil en Materia de Sociedades). En ellos, sin embargo, no se preveía la prueba del fraude o abuso, tal cual ocurría en Francia, Alemania, Suiza y Austria. Esta fue la solución del artículo 2.362 del *Codice Civile* italiano de 1942 así como de la *Companies Act* inglesa de 1948. Como los Anteproyectos citados no entraron en vigor, tuvo que aplicarse la doctrina del levantamiento del velo. Sobre la responsabilidad del socio único por deudas sociales véanse: SsTS de 27 de noviembre de 1985, 9 de julio de 1987, 16 de julio de 1987, 13 de mayo de 1988, 16 de octubre de 1989 (en que una sociedad era dueña de todas las acciones de otra), 3 de junio de 1991 (mismo supuesto que la anterior) y 23 de junio de 1993. También se ha aplicado la teoría en supuestos de sociedades unipersonales de carácter público (STS de 28 de mayo de 1984). Cfr. BOLDO RODA C. *Levantamiento ... op. cit.* págs. 350-371.

⁷⁵ En el ámbito laboral, el levantamiento del velo se ha aplicado a grupos de sociedades. Así en las Ss. de la Magistratura de Trabajo N.º 25 de Barcelona, de 23 de junio de 1980; de la Magistratura de Trabajo N.º 2 de Gijón, de 3 de diciembre de 1983. Tribunal Central de Trabajo en Ss. de 4 de julio de 1984, 15 octubre de 1982, 12 mayo de 1982. Sala VI del TS, en Ss. de 25 de septiembre de 1989 y 30 de junio de 1993. Sobre el tema véase también la obra de MOLINA NAVARRETE C. *Persona ... op. cit.* que se enmarca en el ámbito de los grupos de sociedades en Derecho Laboral.

⁷⁶ a) Material: STS de 22 abril de 1994.

b) Nominal: SsTS de 20 de junio de 1983 y 15 de abril de 1992 y, con matices, la de 24 de diciembre de 1988.

Sobre el tema, véase ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 99 y ss.

⁷⁷ Es el supuesto más antiguo para determinar la procedencia del levantamiento del velo. A diferencia de los otros, en éste la aplicación de la doctrina opera, de por sí, constatado el abuso o el fraude). Se subclasifican en:

Por nuestra parte, señalamos que el levantamiento del velo también ha sido aplicado en Derecho Tributario (STS 17 enero 1995, ponente TRILLO TORRES).

En todo caso, debemos apuntar que algún sector de la doctrina española –en todo caso minoritario– se decanta contrario al carácter subsidiario del levantamiento del velo.⁷⁸ Para ello, entiende que a la vista de la función simplemente instrumental de la personalidad jurídica, siempre que no se den sus supuestos de hecho, es decir, siempre que la persona jurídica haya sido creada con el único objeto de defraudar la ley o perjudicar derechos de terceros procede, sin más, desestimarla.

a) Casos de arrendamiento de locales de negocio:

a') Aportación de local de negocio a una sociedad: SsTS de 4 de diciembre de 1954, de 8 de marzo de 1957, 7 de febrero de 1956, de 17 de febrero de 1956, de 9 de octubre de 1957, de 6 de marzo de 1964, de 25 mayo de 1970, de 6 febrero de 1971, de 19 de febrero 1970. Después de Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994: STS de 7 de enero de 1991.

b') Adjudicación de local de negocio a uno de los socios al disolverse la sociedad: SsTS de 21 noviembre 1950, de 23 diciembre 1952, de 27 de junio, de 31 octubre de 1953 y de 3 de octubre de 1955. Después de la LAU de 1994: STS de 7 de enero de 1991.

b) Casos de transformación, fusión y escisión: SsTS de 13 mayo de 1960, de 2 de junio de 1962, de 16 junio de 1970.

c) Casos de cambio de socio o de adquisición de participaciones o acciones: SsTS de 15 marzo de 1948, de 20 de junio de 1963, de 17 mayo de 1965, de 7 de diciembre de 1965, de 24 de enero de 1968, de 14 de octubre de 1959, de 21 noviembre de 1960, de 29 abril de 1963, de 2 de mayo de 1970, de 25 enero de 1988, de 22 octubre de 1988, de 29 diciembre de 1992.

d) Otros casos: fraude de contrato. Utilización de la persona jurídica para eludir el cumplimiento de una norma imperativa: SsTS de 26 enero de 1952 y de 3 de noviembre de 1967. Normas sobre notificación de actos procesales previstas en LECiv. STS de 19 febrero de 1988. En relación con el artículo 1.911 CC (principio de responsabilidad patrimonial universal) SsTS de 28 abril de 1988, de 2 de abril de 1990 y de 11 de noviembre de 1995. En relación con el artículo 1566 CC (se pretende que no hubo requerimiento que impidiera la tácita reconducción) STS de 7 de febrero de 1989. En relación con el artículo 1157 y ss. del CC (el pago como causa de extinción de obligaciones) SsTS de 20 de junio de 1991 y de 7 de junio de 1995. Utilización de la persona jurídica para eludir el cumplimiento de obligaciones que surgen de un contrato: SsTS de 22 de junio de 1956, de 21 de febrero de 1969, de 6 de julio de 1945. Contrato de apertura de crédito en cuenta corriente: STS de 15 julio de 1986. Contrato de compraventa de acciones mediante mandatario: STS de 13 julio de 1987. Contrato de mandato: STS de 18 septiembre de 1987. Incumplimiento de un pacto de reserva de derecho de voto de acciones dadas en fiducia: STS de 24 septiembre de 1987. Contrato de comisión mercantil: STS de 4 de marzo de 1988. Normas sobre extinción y liquidación de la sociedad civil: STS de 13 de marzo de 1989. Servidumbre negativa: STS de 4 de junio de 1990. Compra-venta: eludir pago de precio: SsTS de 5 de julio de 1991, de 12 noviembre de 1991, de 12 marzo de 1993 y de 16 febrero de 1994. Incumplimiento de la cláusula de no competencia: STS de 12 febrero de 1993. Eludir pago en un contrato de arrendamiento de obra: STS de 30 julio de 1994. Eludir el pago en contrato de suministro: SsTS de 10 noviembre 1994 y de 12 junio de 1995. Intento de eludir responsabilidad del cargador por pérdida de mercancías en contrato de transporte: STS de 24 febrero de 1995. Eludir el pago en un contrato: STS de 21 de julio de 1995.

e) Eludir el cumplimiento de obligaciones que surgen de los actos u omisiones en que intervenga culpa o negligencia: daños por inundaciones por averías en red municipal de agua: STS de 28 mayo de 1984. Para no indemnizar daños por incendio: STS de 29 abril de 1988. Para no indemnizar por uso de explosivos en minas: STS de 20 julio de 1995.

Sobre este último extremo véase también ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 99 y ss.

⁷⁸ Cfr: DE LA CÁMARA M. *et. al.* «Sociedades comerciales». En *RDN*. Núms. 81-82. 1973, pág. 7 y ss.

ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA,⁷⁹ aunque partiendo de un concepto de persona jurídica que no compartimos,⁸⁰ realiza aportes de gran valía en esta materia:

- a) Destaca la imperatividad de la «transparencia» en el tráfico jurídico (prohibición de clandestinidad en el ejercicio del comercio y la prohibición de confusión de patrimonios) como premisa del levantamiento del velo.⁸¹
- b) Diferencia el levantamiento del velo del –por él denominado– «desenmascaramiento» societario.⁸²
- c) Analiza las implicaciones procesales de la teoría.⁸³
- d) Destaca que la jurisprudencia del TS no es ajena a la reacción contra el conceptualismo.⁸⁴

⁷⁹ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 106 y ss.

⁸⁰ El autor concibe a la persona jurídica como «cosa» en el sentido de «centro de imputación de consecuencias jurídicas». Cfr: ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 14.

⁸¹ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* págs. 23-30.

⁸² El autor señala que la jurisprudencia sobre esta materia (tanto extranjera como española) pone de relieve la existencia de un proceso intelectual complejo de carácter bifásico. En este sentido, cuando el juez levanta el velo actúa como juez-investigador mientras que, cuando despoja de su máscara a los autores del abuso, es un juez-reparador-sancionador. Luego, destaca:

- a) El levantamiento del velo es una operación cognoscitiva y, en consecuencia, jurídicamente neutra. En tanto, el desenmascaramiento es un acto cognoscitivo final, el cual implica una respuesta del Derecho a una conducta considerada antijurídica por atacar valores fundamentales del orden normativo.
- b) El levantamiento del velo se proyecta sobre la sociedad y puede revelar:
 - a') la existencia de una verdadera persona jurídica; o,
 - b') Una mera sociedad títere al servicio de otras personas que quedan al descubierto de forma refleja. El desenmascaramiento (que se liga inexorablemente al abuso de personificación) sólo tiene lugar en este último caso.
- c) El desenmascaramiento supone siempre la operación jurídica previa del levantamiento del velo.

En todo caso, el desenmascaramiento se complementa con el principio matriz de la buena fe para desplegar su potencialidad combativa del abuso de personificación.

⁸³ Sobre el aspecto procesal el autor destaca el levantamiento del velo y el desenmascaramiento como una técnica judicial. Estudia cuestiones de vital importancia tales como la naturaleza de dicha técnica como acción, como excepción y su aplicación de oficio. Revisa la carga de la prueba y el litisconsorcio pasivo necesario, el velo detrás del velo y la cosa juzgada, la declaración de la solidaridad en la sentencia. Igualmente, analiza la técnica en los procesos concursales y en el recurso de casación. Cfr: ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso .. op. cit.* Capítulo X, pág. 137 y ss.

⁸⁴ Apunta que cuando el TS ha utilizado la técnica del levantamiento del velo para ignorar la existencia de la forma social se ha visto obligado a acudir a la ponderación de principios generales de Derecho: a) Seguridad jurídica (que impone el respeto a la personalidad y sus atributos). b) Justicia (inexistente cuando los fundadores del ente –u otros que lo dominan– se sirvan de la persona jurídica para defraudar los derechos de terceros o enriquecerse ilícitamente a su costa. Cita al efecto las SsTS de 28 de mayo de 1984, de 27 de noviembre de 1985, de 9 de julio de 1986, de 16 de febrero de 1987, de 24 de septiembre de 1987, de 4 de marzo de 1988, de 12 de noviembre de 1981, entre muchas otras. Cfr: ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* págs. 36-37.

- e) Señala que –a raíz del fundamento de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo que hace el TS– la mayor parte de la doctrina que se pronuncia a su favor considera que el fraude de ley o el abuso del derecho son presupuestos de la referida doctrina, con lo cual, se renuncia a la búsqueda de un concepto autónomo de abuso de personificación.⁸⁵
- f) Asimismo, apunta que el TS no resuelve importantes cuestiones en esta materia.⁸⁶

Planteado lo anterior, el autor define el abuso de personificación como «aquel ilícito civil que aparece integrado por la violación consciente del imperativo de transparencia en el tráfico jurídico, a través de la creación de una falsa apariencia de persona jurídica o de alguno de los atributos de una persona jurídica, determinante de una o más mutaciones patrimoniales que los intervinientes en el tráfico–expectadores de la apariencia creada, no tienen el deber jurídico de soportar».⁸⁷ A partir de dicha definición, establece las semejanzas y diferencias entre el levantamiento del velo el desenmascaramiento y las demás instituciones jurídicas que procuran la justicia material; por su orden, el fraude de ley, el abuso del derecho, así como de la simulación, el negocio indirecto y la actuación por persona interpuesta.⁸⁸

Dentro de la doctrina española, MOLINA NAVARRETE⁸⁹ realizó uno de los trabajos que mejor captan la problemática de la teoría del levantamiento del velo, haciéndola compatible con el concepto funcional de persona jurídica. Estimamos que dicho trabajo puede ser vinculado tanto a la teoría de sistemas de NIKLAS LUHMANN,⁹⁰ como a los planteamientos que sobre las revoluciones científicas realiza THOMAS KUHN.⁹¹

⁸⁵ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 63.

⁸⁶ Entre ellas:

- a) No indica si el levantamiento del velo puede desvincularse de la constatación previa de un abuso de personificación.
- b) No indica en qué consiste éste y en qué se diferencia del abuso del derecho, del fraude de ley de la reserva mental, de la simulación y cómo se solapan o colisionan estas instituciones.
- c) No hace distinción alguna entre levantamiento del velo y desenmascaramiento.
- d) En el ámbito procesal:
- a') No se ha estudiado si el levantamiento del velo debe ser solicitado por la parte interesada o puede ser verificado de oficio,
- b') Si las personas ocultas han de ser demandadas nominalmente,
- c') Si la persona jurídica llamada al proceso dispone en tal caso de una *exceptio plurim litisconsortium*.
- d') Asimismo, si los efectos de una condena dictada en un proceso con desenmascaramiento judicial puede producir cosa juzgada material en otro proceso.

Cfr. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* págs. 65-66 y 137 y ss.

⁸⁷ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 71.

⁸⁸ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 85 y ss.

⁸⁹ MOLINA NAVARRETE C. «*La persona ... op. cit.* pág. 97 y ss.

⁹⁰ LUHMANN N. *Soziale Systeme*, 1984. Sobre la misma véase IZUZQUIZA I. *La sociedad sin hombres: Niklas Luhmann o la teoría como escándalo*. Madrid, 1990.

⁹¹ Sus obras más importantes son KUHN T. *La tensión esencial. Estudios selectos sobre la tradición y el cambio en el ámbito de la ciencia*. Fondo de Cultura Económica. México, Madrid, Buenos Aires. 1983. KUHN T. *La estructura de las revoluciones científicas*. Brevarios del Fondo de Cultura Económica. Madrid, 1986. De forma paralela, la obra de LAKATOS I.

Para dicho autor, la plena conciencia de la dimensión instrumental de la personalidad jurídica en la jurisprudencia –y su decidida opción en favor del levantamiento del velo como técnica de control de abusos– hacen del ordenamiento español –pese a la carencia específica de enunciados normativos en orden a la represión de tales abusos y en consonancia con el Derecho Comunitario de Sociedades– uno de los más sensibles a los temas de la transparencia contractual y organizativa, así como a la plena responsabilidad en la conducción de las relaciones económicas y sociales.

El levantamiento del velo –dice– se ampara en garantizar los principios de interpretación de conformidad con la realidad (art. 9.2 CE) y el principio de efectividad de la tutela (arts. 9.1, 10.1 y 24 de la CE).

El autor alerta sobre algunos peligros de esta teoría:

- a) El intenso proceso de tipificación de los casos o grupos de casos y de individualización de figuras sintomáticas, caracterizado por un riguroso proceso de fijación de los valores e intereses a los que la cláusula reenvía. Al mismo tiempo, de reconstrucción del instrumento conceptual o técnica jurídica que permite realizar o concretar tales valores e intereses.
- b) La imprevisibilidad de un juicio –todavía por demostrar y derivado del paradigma del positivismo normativista– que considera más previsible un comportamiento judicial derivado del respeto a la letra de la ley o fundado sobre decisiones mecánicamente basadas en enunciados normativos que aquél derivado de una opción de política-jurídica convalidada o compatibilizada con el sistema jurídico.

Refiere que la técnica del levantamiento del velo tiende a favorecer una diversa forma de certeza jurídica y de previsibilidad o transparencia en la decisión: «Aquella que no consiste en la mera seguridad de que los jueces adoptarán un cierto tipo de lexicografía o fraseología sino que, en cambio, cristaliza en la posibilidad de prever qué elecciones cumplirán los jueces dada una cierta orientación política del Derecho».

Los riesgos para la certeza del Derecho –apunta el autor– no están en reconocer un necesario margen de interpretación, sino en pensar establecer tal certeza apriorísticamente, esto es, fuera del proceso de interpretación. La metodología cautelar que caracteriza el levantamiento del velo encuentra su fundamento real en su carácter plenamente funcional: la existencia de un área conservativa del sistema jurídico económico que obliga al intérprete a un trabajo delicado. Ello, porque la superación de las formas asume marcadamente el aspecto de un control de la autonomía privada que se tiende a contener dentro de límites más bien restringidos. Esta imagen sesgada y mixtificadora de la seguridad jurídica exige una incisiva crítica.

«Historia de la ciencia y sus reconstrucciones racionales». En la obra colectiva con el mismo título. Tecnos. Madrid, 1987. Un importante resumen de la obra de KUHN puede verse en GONZÁLEZ NAVARRO F. «La teoría general de sistemas como matriz disciplinar y como método jurídico». En AA.VV. *Actualidad y perspectivas del Derecho Público a fines del Siglo XX*. Homenaje al profesor Garrido Falla. Editorial Complutense. Madrid, 1992, pág. 143 y ss.

Sostiene que esta teoría implica una nueva idea de positividad realizada a través de un ciclo mucho más complejo y articulado, en línea plenamente armónica con la revisión operada por determinadas corrientes hermenéuticas actuales «superadoras» del «positivismo jurídico» pero no de la «idea de positividad» (esa nueva idea de positividad puede vincularse a una nueva matriz disciplinar según los planteamientos de KUHN). A su vez, pone de relieve una visión lineal o unidireccional y sesgada del valor seguridad jurídica. En ella, la orientación se apoya en el necesario equilibrio de las exigencias e intereses sociales en la compleja sociedad moderna (aquí, el primer acercamiento a los planteamientos de LUHMANN). La doctrina del levantamiento del velo –continúa– ilustra la perfecta esterilidad y obsolescencia de una abstracta contraposición entre el valor justicia y el valor seguridad. Lo anterior, en la medida en que la justicia no puede desconocer su dimensión de certeza añadida a aquélla de equidad. Tampoco la idea de certeza puede simplificarse pues realmente proyecta una eficacia bifronte que no remite a una visión estática sino dinámica de la misma, es decir, como problemática tensión bipolar entre exigencias de estabilidad y de renovación-movilidad de orden social (ténganse presentes aquí los planteamientos sobre la autopoiesis que se realizan en la teoría de sistemas).

Así reexaminada –prosigue– la teoría del levantamiento del velo no resulta un fenómeno aislado o atípico pues más bien participa de las más recientes teorías sobre hermenéutica jurídica, siendo expresión práctica del alcance real del cambio actual en la idea de positividad jurídica (que confirma plenamente su valor jurídico) aunque marca el punto de inflexión hacia un diverso paradigma de positividad.

Para dicho autor la doctrina en examen comporta la reconstrucción de la operación jurídica efectivamente puesta en funcionamiento, al margen de las formas usadas por las partes y de una valoración del juez en función de los intereses sustanciales puestos en juego, especialmente, la ausencia de interés legítimo puesto en la base de la elección de la forma jurídica concreta (punto de vista negativo) y lesión o daño para intereses de terceros o general (punto de vista positivo). La consolidación de la cláusula del levantamiento del velo ilustra una representación moderna de la función del juez como artífice de un permanente equilibrio entre el respeto de la norma y las exigencias de la equidad y justicia social, de forma que las decisiones judiciales integradas en el sistema de Derecho vigente sean, al mismo tiempo, aceptables para los intereses implicados (incluido el general). De esta manera, se integra en la moderna lógica jurídica preocupada por establecer una nueva relación entre norma y realidad, esto es, entre forma y práctica. Asimismo, presupone una idea de positividad distinta a la tradicional (que respondía al paradigma normativista del Derecho). Confirma así la crisis definitiva del positivismo como método lógico formal de interpretación del Derecho, esto es –en la terminología de KUHN–, de la matriz disciplinar por aquél representada.

La positividad –dice– no se agota en los enunciados normativos sino que implica prestaciones de naturaleza productiva y creadora que determinan nuevas y diversas posibilidades de concreción del Derecho y de las instituciones jurídicas existentes. Propone un ideal de justicia social –especificado sobre el terreno del derecho positivo– a través de la concreción de cláusulas generales en función de los problemas jurídicos singulares e históricos.

Sostiene que doctrina del levantamiento del velo, lejos de ser excepción o derogación a la normativa de la persona jurídica, constituye un presupuesto ineludible para una estricta aplicación y respeto de su disciplina, atendiendo a sus fines y a la razón de ser de la misma en consideración al sistema global de intereses puestos en juego por el ordenamiento jurídico (es a partir de este planteamiento de donde derivamos que la teoría del levantamiento del velo sirve para perfilar el entorno del subsistema autopoietico que representa la persona jurídica).

El autor destaca la amplitud de la autonomía privada en el recurso a la figura de la sociedad mercantil, sin embargo, reconoce que los límites del recurso al esquema societario quedó hipervalorado con la legitimación en el plano comunitario de la sociedad unipersonal de responsabilidad limitada. Esta situación –dice– ha abierto nuevos horizontes constructivos y operativos al tema de la superación de la persona jurídica a través de las técnicas del levantamiento del velo.

Apunta que pocos autores niegan su utilidad desde la óptica de la justicia sustancial, pero también plantea que entran en juego la certeza y la seguridad jurídica, a las que se anteponen argumentos de fraude de ley, abuso de derecho, buena fe, con el método propio de la teoría de los límites inmanentes. Asimismo, refiere que no hay límites exorbitados a la autonomía de la voluntad ni concesión desorbitada a los poderes del juez (éste actúa no por arbitrio sino sobre principios de equidad) siempre que no se configure rígidamente como respeto a la seguridad jurídica.

El levantamiento del velo –acota– es una cláusula incómoda porque representa crisis de los tradicionales paradigmas formalistas y normativistas del positivismo, aunque no la propia idea de positividad, que no es cuestionada sino enriquecida con un nuevo y más complejo ciclo de realización del Derecho positivo. Así, «levantamiento del velo» es una cláusula de estilo utilizada para dar mayor impacto a una operación de interpretación y aplicación de normas, de conformidad a un procedimiento argumentativo complejo, orientado a garantizar las propias condiciones de efectividad o eficacia de las normas del ordenamiento. Su éxito en la jurisprudencia española no deriva de un pensamiento de sospecha sino del realismo en el operar de los jueces conscientes de la flexibilidad de la persona jurídica para usos desviados o puramente instrumentales. Esta técnica representa un pensamiento de la crítica en relación con los efectos negativos que el recurso a la forma de la persona jurídica puede producir en atención a diversas situaciones de hecho y la protección de determinados intereses. Es, no obstante, una superación en sentido débil de la persona jurídica. Representa una buena oportunidad para confirmar la corrección de las nuevas corrientes hermenéuticas que configuran la observación de la práctica económica y de los hechos sociales como elementos decisivos para determinar el alcance efectivo, e interpretar y facilitar los instrumentos jurídicos (obsérvese aquí tanto el planteamiento de una nueva matriz disciplinar en la terminología de KUHN como el paralelismo con la idea de comunicación que se presenta entre los diversos subsistemas autorreferentes de que habla LUHMANN).

La doctrina del levantamiento del velo podría responder a una nueva ficción jurídica –aunque de signo inverso– dirigida a neutralizar los efectos perniciosos de la primera. El significado y el efectivo alcance del levantamiento del velo no pueden determinarse desde una posición teórica que contemple de modo aislado el plano de los hechos del plano de las normas pues, más bien, se requiere

su permanente conexión como aspectos complementarios y no contradictorios. Debe dotarse de transparencia el mecanismo de realización y no negar su virtualidad, reproduciendo los viejos esquemas y las tradicionales críticas que pretenden mantener el espacio a las áreas conservativas del sistema privadas de un riguroso control. Constituye una concreta manifestación de una concepción axiológica o valorativa del Derecho (principio constitucional de tutela efectiva 24 CE). La conciliación entre los aspectos del valor formal y material se puede encuadrar con todo rigor en el levantamiento del velo.

Cuando en el ejercicio de la libertad contractual la elección de una forma concreta no corresponda a la efectiva situación creada en el plano fáctico –definiéndose un equilibrio de intereses diverso al realmente existente– será la situación de hecho el referente seleccionado por los jueces para hacer efectiva la tutela a la que vienen obligados.

Así, el autor concluye que «la organización de intereses realizada a través de la persona jurídica exige una lectura constitucional, de modo que el respeto obligado de la misma –como reconoce la propia jurisprudencia– presupone la realización del interés legítimo para la que nació y la no lesión de otros intereses y valores que pueden verse perjudicados por un diferente equilibrio de hecho, de esta manera el levantamiento del velo no sólo es límite al abuso sino al uso y al valor del concepto de persona jurídica».

2.3. Levantamiento del velo y Derecho Penal.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA ⁹² apuntan que en favor de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en el Derecho Penal se ha dicho que en éste impera el principio de indagación de la verdad material, el cual debe prevalecer sobre la verdad formal en orden a la tutela más eficaz de los bienes jurídicos protegidos. Lo anterior, siempre y cuando con ello no se incurra en la aplicación analógica (prohibida en dicha rama del ordenamiento).

Con anterioridad al CP de 1995, los órganos jurisdiccionales del Orden Penal no encontraron dificultad alguna en incriminar la utilización abusiva de la personalidad jurídica cuando con ello se producía un auténtico perjuicio a terceros concurriendo los elementos de alguna figura típica del ordenamiento punitivo. Ni la estructura del delito ni la del proceso penal supusieron un serio obstáculo para la utilización de una técnica nacida para la prevención del abuso en el seno del Derecho de Sociedades. ⁹³

⁹² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación ... op. cit. págs. 669-670 y 679-681.

⁹³ Cfr. ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 76.

El TS no dudó en subsumir dentro del delito de estafa aquellas conductas en las cuales el engaño consistía en crear una falsa apariencia de solvencia y de normal en la actividad mercantil.⁹⁴

El TS aplicó expresamente la doctrina del levantamiento del velo en la sentencia de 24 de julio de 1989, la cual tuvo relación con un delito de alzamiento de bienes (por lo demás, cometido con anterioridad a la entrada en vigencia del art. 15 bis CP en 1983) entendiendo que al sustraerse bienes formalmente pertenecientes a una sociedad familiar, la acción de los acreedores no era en nombre de una sociedad (la única que –según sostenía la defensa– reunía los elementos del tipo de alzamiento) sino en interés propio.⁹⁵

⁹⁴ La STS de 8 de septiembre de 1994, ponente RUIZ VADILLO, sobre este particular, señaló: «Una cosa es el principio de mínima intervención –que además está dirigido fundamentalmente al legislador– ... y otra muy distinta que aquellos supuestos –en el caso defraudatorio– que se realizan bajo la falsa capa de una normal actividad comercial o mercantil, con una puesta en escena o una apariencia de corrección y que encierran un auténtico engaño con ánimo de enriquecimiento, queden extramuros del Derecho Penal». La STS, Sala II, de 6 de septiembre de 1991 (aunque no se trataba de una ficción societaria), también dijo: «Aparentar un negocio inexistente y una solvencia de que se carece constituye soporte idóneo para configurar el delito de estafa». En la STS de 9 de julio de 1992, se analizó la concurrencia de los elementos típicos de la estafa siguiendo paso a paso los propios de la superación de una personalidad ficticia: «En el supuesto de autos nos encontramos nuevamente ante una de las llamadas sociedades de fachada, que utilizó el acusado para, aparentando la realidad de una empresa inexistente, obtener unas cantidades de dinero de las que se apropió. Partiendo del relato de hechos probados de la sentencia recurrida ... en el mismo aparecen datos que, sin duda alguna, revelan la realidad, que no sólo de unos perjuicios económicos importantes, sino también de una actuación engañosa del procesado, anterior y coetánea con los distintos actos de disposición de sus dineros y títulos, que hicieron los perjudicados al suscribir las ficticias acciones y causa de los mismos ... tales hechos revelan que hubo una sociedad realmente inexistente, no sólo por la falta del requisito formal de inscripción en el Registro Mercantil, sino porque, materialmente, VSA careció de contenido. ... Si esto lo hubieran conocido los suscriptores... no habrían hecho sus desembolsos ... Así, concurrieron todos los elementos que definen el delito de estafa». La STS, de 14 de abril de 1989, en relación con el delito de alzamiento de bienes, dispuso: «Aparece nítida la acción de alzamiento al conseguir el procesado del acreedor de las dos empresas que regentaba como gerente, ambas dedicadas a la misma finalidad mercantil y compuestas por él y miembros de su familia más allegados, la renovación de todas las letras de cambio giradas contra dichas dos empresas por la querellante por otras dos cambiales, con la propuesta e incentivo de ser él mismo el librado, propuesta incumplida en cuanto aceptó las dos nuevas letras como gerente de una de las empresas encabezada por su propio nombre, para hacer así factible la confusión de la libradora, empresa esta que en aquel entonces carecía de bienes con que responder judicialmente, de suerte que, cuando se entabló demanda ejecutiva por la querellante y se trabó embargo sobre varias certificaciones de obra pendientes de cobro a favor de la otra empresa ... el procesado paralizó la ejecución alegando no ser tales bienes de la sociedad en cuyo nombre aceptara la dos letras que sirvieron de título al juicio ejecutivo, contraste entre lo convenido en el momento de la renovación de las letras y lo que apareció en el documento de la ejecución que pone de manifiesto el juego cómplice del procesado apoyado en su cambiante personalidad, como contratista personal o como representante de dos distintas sociedades que a la postre eran una misma empresa, con distintos apellidos jurídicos, lo que sirvió para hacer ineficaz la acción de su acreedor». El TS ha debido diferenciar el dolo civil (arts. 1.269 y 1.270 del CC) del dolo de engaño del tipo de estafa (art. 528 CP). Así, la doctrina jurisprudencial ha credo la categoría de los «contratos criminalizados, según la cual, se reputan contratos criminalizados «aquellos, que procedentes del orden civil, y con aparente concurrencia de sus elementos esenciales, están teñidos del engaño que los criminaliza y los desplaza a la órbita penal» (SsTS de 15 de marzo de 1985, de 8 de abril de 1985, de 14 de octubre de 1985, de 13 de junio de 1986, de 14 enero de 1989, de 26 de febrero de 1990, de 1 de junio de 1990, de 27 de septiembre de 1991, de 24 de marzo de 1992, de 10 de abril de 1992, de 1 de abril de 1993, de 18 de mayo de 1993, de 4 de febrero de 1995, de 16 de marzo de 1995, y de 7 de abril de 1995, entre otras).

⁹⁵ Las coordenadas fundamentales de la argumentación del TS, fungiendo como ponente BACIGALUPO ZAPATER, fueron las siguientes: «Si la existencia de una persona jurídica es simplemente una forma externa que no implica una verdadera independencia de patrimonios, porque sólo revela una modalidad comercial de las operaciones de un mismo sujeto o sujetos individuales, no cabe hablar de una actuación en nombre de otro. En tales situaciones, por el contrario, se trata de una

Igualmente, la doctrina fue aplicada en supuestos de infracapitalización.⁹⁶

En los casos apuntados –se dijo por parte del TS– no cabía hablar de «actuación en lugar de otro» ya que el ente social representaba una mera ficción instrumental al servicio de intereses no societarios sino de una o varias personas físicas.⁹⁷

En la misma línea se pronunciaron posteriores sentencias del TS.⁹⁸

actuación en nombre propio, aunque utilizando exteriormente una personalidad jurídica diferente. Una interpretación que tome en cuenta la finalidad perseguida por el legislador de no permitir, que con el amparo de formas jurídicas destinadas a fines ilícitos, se logre la impunidad de comportamientos merecedores de una pena ... no puede sino otorgar preferencia a la situación patrimonial real, pues ésta expresa, en verdad, el sentido técnico-penalmente relevante de los hechos».

⁹⁶ S AP Barcelona, de 5 abril 1994, confirmada por STS de 20 mayo 1996. Se trata de un caso en el cual una entidad social, a la que se considera simple fachada de otras, no obstante la importancia de su objeto social (la compra-venta y explotación y arrendamiento de fincas rústicas y urbanas, y de toda clase de inmuebles, valores, créditos y demás –sic–, así como la financiación de compras y ventas por parte de terceras personas, la construcción de inmuebles en terrenos propios y ajenos y las urbanizaciones y parcelaciones de todas clases, incluso polígonos de carácter industrial) cuenta con un irrisorio capital social de 15.000 pts. En la primera de las citadas se decía, en relación con el levantamiento del velo, que «es igualmente aplicable en el ámbito penal, de manera que no es necesario acudir a la vía del artículo 15 bis del CP en aquellos casos en que el verdadero sustrato de la persona jurídica sea una persona física, o, dicho de otra forma, cuando la persona jurídica es tan sólo una apariencia bajo la que se esconde la persona física que la controla y domina por completo. En dichos casos estaría permitido indagar qué haya detrás, esto es 'levantar el velo' y, una vez localizada, imputarle directamente las actividades ilícitas realizadas bajo dicha apariencia».

⁹⁷ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación ... op. cit. pág. 679.

⁹⁸ En la STS, de 24 de julio de 1989, luego de reconocer que el artículo 15 bis del Código Penal se introdujo en razón de la laguna normativa que venía llenando la jurisprudencia, se señaló: «A estos fines es decisiva la realidad patrimonial y no la realidad jurídica formal. En efecto, si la existencia de una persona jurídica es simplemente una forma externa que no importa una verdadera independencia de los patrimonios, porque sólo recela una modalidad comercial de las operaciones de un único sujeto o sujetos individuales, no cabe ya hablar de una actuación en nombre de otro. En tales situaciones, por el contrario, se tratará de la actuación en nombre propio, aunque utilizando exteriormente una personalidad jurídica diferente. Una interpretación que tome en cuenta la finalidad perseguida por el legislador de no permitir que, con el amparo de formas jurídicas destinadas a fines lícitos, se logre la impunidad de comportamientos merecedores de pena, como los definidos en los artículos 15 bis y 519 CP, no puede sino acordar preferencia a la situación patrimonial real, pues ésta expresa en verdad el sentido jurídico penalmente relevante de los hechos. De todo ello se deduce que en el artículo 519 CP el sujeto activo, antes y después de la reforma de 1983, es quien, de acuerdo con la realidad patrimonial, resulte titular del patrimonio sobre el que recaen las obligaciones contraídas. En consecuencia, el artículo 15 bis CP se limita a aquellos casos en los que existe verdadera representación de una persona jurídica, con clara diferenciación patrimonial. Sólo estos casos ofrecían las dificultades señaladas al comienzo respecto del principio de legalidad, pues sólo en estos casos existía la "laguna legal" señalada por la jurisprudencia. En el caso que ahora juzgamos, la sentencia ha consignado en el fundamento jurídico 5 que los intereses del recurrente y los de la sociedad están en manos del pequeño grupo familiar que controla y disfruta el patrimonio de OLEOSUR, S.A. Ello pone de manifiesto que en los hechos no existe distinción entre el patrimonio del procesado y el de la sociedad, y que ésta, por tanto, sólo tiene el carácter de una forma externa que no puede ocultar que en la realidad económica sólo existe una persona o un pequeño grupo de personas físicas. Tal funcionamiento demuestra que no existen, en la realidad, dos personas diferentes, aunque los negocios jurídicos formalmente se imputen a una sociedad anónima ...». En una sentencia citada por SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación tributaria». En *RDFHP*. N.º 231-232. Mayo-agosto. 1994, pág. 667 y ss., específicamente, págs. 669-670, ponente SOTO NIETO, de fecha 10 de noviembre (sin año), se dijo: «La cláusula de las actuaciones en lugar de otro, trayendo al primer plan o de la responsabilidad penal al agente directo o representante de la persona jurídica, halla su razón de ser en la finalidad de facilitar una valoración jurídica penal ajustada a la realidad de la propia conducta de agente», ya que «los inconvenientes que podrían derivarse de las concepciones venidas del Derecho mercantil se salvan en el art. 15 bis, pero sin caer en fórmulas de ficción ni dejar de atender a los factores objetivos y subjetivos que integran la conducta del declarado responsable».

Aprobado el CP de 1995 encontramos algunas figuras que entroncan positivamente con el abuso de personificación sin necesidad de recurrir a las complejas elaboraciones a que obliga la aplicación de la teoría del levantamiento del velo. Así, el artículo 290 está relacionado con el falseamiento de cuentas anuales u otros documentos que reflejen la situación jurídica o económica de la entidad de forma idónea para causar perjuicio económico a la misma, a sus socios o terceros. El tipo está configurado por el legislador como de mera tendencia, renunciándose en él a la efectiva concurrencia de un resultado lesivo (que sí se exige en la estafa).⁹⁹ Asimismo, en el artículo 295 *ibídem* se sanciona el supuesto de Administración Fraudulenta (anteriormente sólo sancionable a través del tipo de apropiación indebida).¹⁰⁰ Igualmente, el artículo 248 *ibídem* que sanciona la publicación de datos falsos sobre la situación patrimonial de la sociedad.

En definitiva, muchos de los casos que anteriormente se resolvían a través de la teoría del levantamiento del velo están ahora tipificados como delitos societarios.¹⁰¹

En todo caso, nos interesa destacar que la teoría del levantamiento del velo –como acontece con el instituto del actuar en lugar de otro– en realidad no resuelve problemas inherentes a la criminalidad de empresa sino que, más bien, resuelve problemas vinculados a la criminalidad individual de quien se oculta detrás de la personalidad jurídica o se vale de ésta para producir *out-puts* ilícitos.

2.4. Levantamiento del velo y Derecho Penal Tributario.

El abuso de las diversas formas de personalidad jurídica presentan el aspecto negativo de facilitar la realización de defraudaciones, proporcionando la cobertura perfecta para realizarlas como una complejidad técnica que dificulta en gran medida su adecuada persecución y la protección de los intereses afectados.

⁹⁹ ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ... op. cit.* pág. 81 aclara que el artículo 290 CP, si bien constituye un paso hacia adelante en la búsqueda de la verdad material y pone de manifiesto un abuso de personificación, no implica que la figura suponga una criminalización del abuso de personificación. Lo anterior, por cuanto, el tipo objetivo del delito no consiste en utilizar abusivamente los atributos de la personalidad jurídica de una sociedad mercantil, sino que castiga el falseamiento de su situación o de situaciones de dominio social afectantes al ente, mediante la publicación de datos inauténticos.

¹⁰⁰ La norma sanciona «a los administradores de hecho o de derecho o a los socios de cualquier sociedad constituida o en formación que en beneficio propio o de un tercero, con abuso de las funciones propias de su cargo, dispongan fraudulentamente de los bienes de la sociedad o contraigan obligaciones a cargo de ésta causando directamente un perjuicio económicamente evaluable a sus socios, depositarios, cuenta partícipes o titulares de los bienes, valores o capital que administren ...». ÁLVAREZ DE TOLEDO QUINTANA L. *Abuso ..., op. cit.* pág. 82, señala que la norma contiene todos los elementos del abuso de personificación salvo el atinente a la esencia de la antijuridicidad, es decir, la infracción del principio de transparencia, pues puede ser cometido por el círculo de sujetos activos con espontánea naturalidad y sin buscar la clandestinidad o instrumentalización del nombre o atributos de la sociedad para obtener desde detrás del velo la mutación patrimonial perseguida.

¹⁰¹ Sobre los delitos societarios véanse TERRADILLOS BASOCO J. *Delitos Societarios. El Derecho Penal de las sociedades mercantiles a la luz de nuestra adhesión a la CEE*. AKAL. Madrid, 1987. GARCÍA DE ENTERRÍA J. *Los delitos Societarios. Un enfoque Mercantil*. Civitas. Madrid, 1996. SÁNCHEZ ÁLVAREZ M.M. *Los delitos societarios*. Aranzadi. Navarra, 1996. MATA Y MARTÍN R.M. «Los delitos societarios en el Código Penal de 1995». En *Revista Derecho de Sociedades*. N.º 5. 1995, pág. 164 y ss. GARBERI LLOBREGAT J. «Derecho penal de empresa (delitos económicos + delitos societarios): aspectos procesales». En *Actualidad Aranzadi*. N.º 345. 4 de junio de 1998.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA,¹⁰² en relación con el anterior 15 bis CP –lo mismo puede decirse del actual art. 31 CP– apuntaron que en Derecho Penal Tributario el instituto del actuar en lugar de otro resultaba insuficiente para resolver dos grupos de supuestos:

- a) Grupo I: los casos en los que no se trata de defraudar tributos cuyo sujeto pasivo sea una sociedad sino de utilizar sociedades en buena medida ficticias, a fin de disfrazar como rendimientos sociales lo que en realidad son rendimientos personales, consiguiendo así por ejemplo eludir el gravamen de sucesiones, sustraerse a la progresividad del IRPF, o beneficiarse de las ventajas del régimen fiscal de las sociedades,
- b) Grupo II: la utilización de formas sociales para ocultar la identidad del verdadero percceptor de los ingresos, bien mediante manipulación de la legislación sobre la nacionalidad de las personas jurídicas en la inversión de capitales, bien en la evasión de divisas creando sociedades instrumentales en países de presión fiscal leve.

En estos casos –apuntan dichos autores– no cabe hablar de actuación en lugar de otro. La dificultad de aplicar el 15 bis CP en orden a la atribución de responsabilidad penal se deriva de la circunstancia de que quien ocupa la posición dominante en la sociedad ficticia no resulta encuadrable en ninguna de las funciones enumeradas en dicho precepto, pues en esos casos se presentan socios ocultos o simples testaferros en la gestión.¹⁰³ En efecto –prosiguen– cuando no se da la separación de esferas o patrimonios entre socio y sociedad no se trata ya de la actuación realmente en lugar de otro sino de actuación en interés propio. La extensión de responsabilidad prevista en el actuar en lugar de otro está reservada para los casos de clara separación entre el patrimonio societario y el de los socios. En esos casos, la realidad patrimonial subyacente señala directamente a la titularidad de personas físicas y no a la de personas jurídicas. Las personas físicas son en realidad quienes han dado lugar a los hechos imposables y quienes ocupan la posición de sujeto pasivo del impuesto, de modo que nada obsta a atribuirles la condición de autores del delito fiscal. Y cabe considerarlos autores porque ellos han llevado a cabo el hecho imposable del tributo en cuestión así como la acción típica, esto es, la elusión y generalmente la maquinación tendente a la ocultación, consistente precisamente en la utilización de sociedades para ocultarse bajo su manto.

Para los supuestos del Grupo I –dicen– existe el régimen de transparencia fiscal.

Para los supuestos del Grupo II, son más difíciles las respuestas. Por ello, la jurisprudencia empezó a aplicar la doctrina del levantamiento del velo.

¹⁰² SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación ... op. cit. pág. 670.

¹⁰³ Hoy, dada la redacción del artículo 31 CP sí se comprenden los socios ocultos o simples testaferros de gestión ya que se incluyen administradores de hecho y de Derecho por ley o voluntarios.

Al juzgador penal debe permitírsele descartar o desestimar la apariencia social fraudulenta y atenerse a la personalidad física subyacente de aquel que elude tributos. Y es que en los supuestos que nos ocupamos no se trata de hechos impositivos relativos a sociedades sino en realidad a personas físicas. Lo que se defraudan son, por tanto, cuotas de personas físicas y no de sociedades (salvo en el caso de sociedades pantalla de otras sociedades). Por consiguiente –prosiguen– siempre que la creación de una sociedad o cualquier acto que repercuta en su continuidad (como fusiones o absorciones) persiga como objeto exclusivo el de determinar una elusión fiscal, el juzgador penal debe tenerlo por ineficaz y entrar a indagar sobre la realidad subyacente, atribuyendo la cualidad del sujeto activo del delito fiscal –siempre que concurren los restantes elementos del tipo– a aquellas personas físicas en relación con cuyos tributos se comete elusión.

Repárese –apuntan– en que la superación de la ficción se reserva para los casos de exclusiva finalidad elusoria, considerándose en cambio absolutamente legítimas en la vida societaria las operaciones en que se persigue, además de algún objetivo con genuino contenido económico, una ventaja o ahorro tributarios.

Y concluyen: la tarea de depurar cuándo se trata de hipótesis de economías de opción y cuándo de supuestos elusorios será en la práctica extremadamente ardua y más en un campo tan dinámico como es el tributario, de manera que habrá que examinar muy cuidadosamente cada caso, especialmente cuando las operaciones alcanzan cierta envergadura, ya sea desde el puro ámbito interno ya sea en el ámbito internacional.

En el apartado anterior se apuntó que el TS aplicó la doctrina del levantamiento del velo en un delito de alzamiento de bienes acaecido con anterioridad a la vigencia del anterior artículo 15 bis CP.¹⁰⁴ El razonamiento descrito en aquella resolución, resultaba fácilmente trasladable al delito fiscal.¹⁰⁵ Por ello, la AP de Barcelona –apoyándose en la doctrina sentada por el TS– no encontró inconveniente alguno en aplicarla a un *conditio affaire* de defraudación tributaria.¹⁰⁶

En aquella oportunidad, la Audiencia de Barcelona sostuvo que la doctrina del levantamiento del velo: «Es igualmente aplicable en el ámbito penal, de manera que no es necesario acudir a la vía del artículo 15 bis del CP en aquellos casos en que el verdadero sustrato de la persona jurídica sea una persona física, o, dicho de otra forma, cuando la persona jurídica es tan sólo una apariencia

¹⁰⁴ STS de 24 de julio de 1989 (ponente BACIGALUPO ZAPATER).

¹⁰⁵ Cfr. SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación ... op. cit pág. 681.

¹⁰⁶ S AP de Barcelona de 5 de abril de 1994 (ponente ARZUA ARRUGAETA). Se trata de un caso de una entidad social, a la que se considera simple fachada de otras, que no obstante la importancia de su objeto social (la compra-venta y explotación y arrendamiento de fincas rústicas y urbanas, y de toda clase de inmuebles, valores, créditos y demás -sic-, así como la financiación de compras y ventas por parte de terceras personas, la construcción de inmuebles en terrenos propios y ajenos y las urbanizaciones y parcelaciones de todas clases, incluso polígonos de carácter industrial) cuenta con un irrisorio capital social de 15.000 pesetas.

bajo la que se esconde la persona física que la controla y domina por completo. En dichos casos estaría permitido indagar qué haya detrás, esto es, "levantar el velo" y, una vez localizada, imputarle directamente las actividades ilícitas realizadas bajo dicha apariencia».

Ante el recurso de amparo que se interpuso ante el TC, éste emitió una providencia de inadmisión. En ella, el Alto Tribunal afirmó que no se apreciaba vulneración de los derechos contenidos en los artículos 14, 22, 24 y 25 de la CE. Ello, porque se tuvo por probado que el recurrente dispuso de unos activos declarados, lo que llevó al órgano judicial a considerar al recurrente –con un razonamiento no arbitrario ni irrazonable y en consecuencia sin violación al derecho a la tutela judicial efectiva ni de ningún otro– como autor de los delitos tipificados en el (anterior) artículo 349 CP.¹⁰⁷

La sentencia de la AP de Barcelona fue finalmente confirmada por el TS,¹⁰⁸ manifestando éste que la función de la teoría del levantamiento del velo «es la de establecer qué hechos son relevantes para comprobar la tipicidad», sosteniendo nada más pero nada menos también que «las formas del Derecho de Sociedades, de las que se valga el autor, no son decisivas y que la significación típica de las actuaciones individuales no puede ser neutralizada por ellas» y, por lo tanto, que nos hallamos ante un criterio de verificación de la tipicidad y, siendo así, su aplicación no implica *per se* la conculcación del principio de presunción de inocencia. En suma –dijo– se trata de un modo de valoración de los hechos a fin de verificar la adecuación típica del supuesto de hecho a partir de la realidad material y descartando la ficción urdida por el sujeto y no de aplicación analógica (prohibida por contraria al principio de legalidad) ni de presunciones (inversiones de la carga probatoria) relativas a la titularidad de los activos.

En el FJ 2 de la sentencia del TS se señaló que el ocultamiento de la elusión realizada no constituía elemento del delito fiscal ni tampoco circunstancia agravante, razón por la cual pueden confiarse los detalles de la ocultación a partícipes no sujetos pasivos tributarios (a los que la referida sentencia considera cooperantes necesarios).¹⁰⁹ Asimismo, en su FJ 3 dice: «... la jurisprudencia de esta Sala ha venido reconociendo que las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no pueden prevalecer sobre la realidad económica que subyace a la sociedad. La jurisprudencia ha tenido en cuenta que las formas del Derecho de sociedades no pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal, y por ello ha admitido que los tribunales puedan "correr el velo" tenido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social».

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA,¹¹⁰ en un primer momento, reconocen que esta doctrina está llamada a constituir un valioso instrumento en la lucha contra el fraude fiscal. Asimismo, apuntan que en el plano legislativo es significativa la reforma operada en el año 1995

¹⁰⁷ STC, Sala 2.ª, N.º 4065/1994, de 21 de marzo de 1995.

¹⁰⁸ STS de 20 de mayo de 1996 (Ponente BACIGALUPO ZAPATER).

¹⁰⁹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. *Levantamiento del velo ... op.cit.* pág. 5.

¹¹⁰ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L. y MERINO JARA I. «El "levantamiento del velo" en el marco de la defraudación ... op. cit. págs. 683-686 *Levantamiento del velo ... op. cit.* pág. 4.

sobre la LGT, en cuanto introdujo la agravante después recogida en el nuevo CP (art. 305.1.a) de la «utilización de persona o personas interpuestas de manera que de oculta la identidad del verdadero obligado tributario». ¹¹¹ De este modo –sostienen– el legislador ha tomado por fin conciencia del problema existente y ha ofrecido al intérprete una apoyatura legal que antes pudiera pensarse que carecía. En efecto –dicen–, a partir de ahora la ley penal permite expresamente dejar de lado la ficción de la persona interpuesta (que puede consistir en una sociedad) e individualizar la elusión que se sirve de esa interposición, considerándola cualificada precisamente por haber utilizado tal ficción ocultatoria.

No obstante, en un segundo momento, los autores apuntan que aún queda mucho camino por recorrer dado que, si en la esfera civil el TS se está mostrando cauteloso, más lo será lógicamente en el área penal-tributaria.

Señalan que la problemática es de índole probatoria y, en este sentido, plantean los supuestos de socio único con participación aparente de socios y las sociedades de accionariado restringido por relaciones familiares o de dependencia laboral.

En algunos supuestos –que reconocen como infrecuentes– la sociedad está formada por un solo socio (sociedad unipersonal), que además controla la gestión, siendo que en ellos no representa problema la atribución de responsabilidad –a título de autor– de la persona física oculta una vez dejada de lado la ficción societaria. Sin embargo, señalan que los supuestos más frecuentes serán aquellos en los cuales, pese a la existencia de algunos o numerosos socios, se podrá demostrar –al menos indiciariamente– que la participación de todos ellos, menos uno, es simplemente aparente o que son meras figuras decorativas cuya única misión consiste en desviar la atención del verdadero titular de los activos sociales. Pruebas indiciarias al efecto –como se señala en Derecho Comparado– pueden venir dadas por la confusión de patrimonios o esferas entre la sociedad y uno de los socios, o la insuficiencia de capital con el que se ha dotado a la sociedad en comparación con el «ambicioso» objeto social propuesto, el incumplimiento de las formalidades de la vida societaria (falta de asambleas, de contabilidad o no emitir acciones). Aquí –sostienen– se puede prescindir de la forma societaria –sin reparos desde el punto de vista del principio de culpabilidad– atribuyendo la responsabilidad a título de autor al auténtico sujeto pasivo del tributo. La responsabilidad de los socios por forma se derivará de su intervención en el hecho principal del evasor autor, bien sea a título de partícipes necesarios (imponiéndoles en este caso la misma penalidad que al autor, artículos 28.b y 61 CP), bien de cómplices (penalidad inferior en grado, arts. 29 y 63 CP), dependiendo de que se consideren imprescindibles o no sus aportaciones al hecho.

¹¹¹ Señalan que la cuestión se plantea en otros términos, obviamente, a partir de la reforma de 1995 (recogida en el nuevo CP), mediante la que se introduce como agravante específica «la utilización de persona o personas interpuestas de manera que quede oculta la identidad del verdadero obligado tributario», la cual, en virtud del principio de irretroactividad de la ley penal, no pudo ser considerada en esta sentencia. La nueva regulación plantea –en casos como el comentado en que no el autor sino el partícipe realiza la agravante específica– complejos problemas de teoría de la participación.

El problema –prosiguen– surge en Derecho Penal y Procesal Penal cuando con fines defraudatorios se forma una sociedad compuesta por varios socios efectivos y otros varios meramente formales y en el proceso no se alcanza a demostrar –siquiera indiciariamente, a partir del patrimonio que en los medios financieros se atribuye a las distintas personas físicas socios– la participación real de cada uno de ellos en la sociedad, o mejor, las cuotas tributarias reales de las distintas personas físicas las cuales resultan defraudadas mediante el abuso de la personalidad social.

En estos casos, lo difícil sería individualizar los rendimientos de las distintas personas físicas:

- a) Si se aplica un criterio de atribución de cuotas por partes iguales se puede afectar el principio de culpabilidad.
- b) Otra solución sería hacer responder a cada socio como autor de su propio delito fiscal y como partícipe necesario de los ajenos, pero ello tampoco funcionaría pues se presupone conocer la participación de cada uno en los bienes de la sociedad ficticia, dato que es precisamente el que se desconoce.
- c) Finalmente, cabría hacer responder a todos los socios como coautores de un solo delito fiscal. Sin embargo, en los supuestos analizados no cabe entender que se haya realizado un único delito fiscal, con lo cual no parece admisible la cotitularidad del hecho imponible pues al faltar la infracción común no cabría hablar de coautoría.

Por ello –concluyen– en el delito fiscal «la doctrina del levantamiento del velo conduce a resultados contraproducentes, ya que en lugar de conseguirse una mejor individualización de la responsabilidad penal, se accede a un callejón sin salida que determinaría la ausencia de responsabilidad penal de conductas evidentemente defraudatorias».

Ante esta situación, proponen mantener la forma societaria y hacer responder a los socios de conformidad con el 15 bis (hoy art. 31 CP) procurando que sean sólo los socios culpables pues en el Derecho Penal no existe responsabilidad solidaria. «Aquí –dicen– habría que mantener la forma societaria y, si en relación con los rendimientos sociales se han cometido elusiones fiscales, hacer responder a aquellos socios que sean además administradores (de hecho o de derecho) o representantes y por tanto personalmente responsables, en aplicación, ahora sí, del art. 31 CP, pues la responsabilidad solidaria en el ámbito del Derecho Penal, tal como ha recordado la STC 76/1990 es inaceptable por contraria a la Constitución».

Nuestra opinión sobre estas cuestiones requiere que previamente nos ocupemos de analizar la otra teoría que nos interesa: la teoría de la imputación objetiva en Derecho Penal.

3. LA TEORÍA DE LA IMPUTACIÓN OBJETIVA EN DERECHO PENAL

3.1. Un breve panorama sobre la evolución de la teoría del delito.

Gracias a la superación y posterior sustitución de las concepciones antropológicas por las concepciones normativas, de manera sigilosa pero constante la dogmática jurídico-penal ha sufrido una mutación de sus institutos vertebrales, los cuales originariamente fueron elaborados en función del fenómeno antropológico persona física, pero que se han ido ensanchando hasta el punto de abarcar al fenómeno normativo-funcional (sistémico) que representa la persona jurídica.

Esta situación ha sido producto de las sucesivas crisis de las matrices disciplinares que han propiciado la evolución de la teoría del delito. La necesidad de la superación de los prejuicios antropológicos y naturalísticos dentro del sistema de Derecho (esencialmente normativo) y la insatisfactoria respuesta que brindan las concepciones tradicionales de los institutos elaborados por la teoría del delito a la criminalidad de empresa, han sido factores que han provocado la crisis de la matriz disciplinar sobre la que tradicionalmente aquélla se ha asentado.

El intento de superación de dicha crisis ha venido de la mano, principalmente, de los replanteamientos de ROXIN y JAKOBS.

En todo caso, se debe tener presente que las explicaciones dogmáticas han estado y continúan dependiendo de un determinado contexto cultural y filosófico que orientan el Derecho Penal. En este sentido, la síntesis que expone SILVINA BACIGALUPO ¹¹² es de oportuna mención para comprender las sucesivas crisis de las matrices disciplinares y los replanteamientos que éstas han provocado en la teoría del delito.

En el Siglo XIX la idea rectora de la sociedad configuraba el sujeto de Derecho Penal como un sujeto éticamente responsable. Esta afirmación tuvo como presupuesto la existencia de una voluntad libre, con lo cual la culpabilidad fue concebida como culpabilidad de voluntad. Consecuentemente la teoría del delito se desarrolló como una teoría de la imputación de acciones. Este punto de partida implicó que sólo el hombre –por gozar de libre voluntad– podía cometer delitos.

Como reacción a esta concepción apareció la Teoría del Bien Jurídico (BIRNBAUM), según la cual el objeto propio del delito es un bien y no un derecho subjetivo. Esta nueva concepción permitió mayor amplitud al Derecho Penal y a su vez dió lugar al nacimiento de un nuevo paradigma: el positivismo. Se presentó por tanto una nueva concepción de la sociedad. No se trataba ya de una sociedad de hombres individuales ni de la sociedad del contrato social.

¹¹² BACIGALUPO S. *La responsabilidad penal de las personas jurídicas*. Bosch. Barcelona, 1988, págs. 193 y ss., 354 y ss.

A partir de JHERING la teoría del bien jurídico adquirió una importancia trascendente. Según dicho autor el individuo es egoísta y actúa para autoafirmarse. Se introducen así elementos organizativos en la idea de sociedad y ellos son los que permiten manejar el egoísmo del individuo (palanca menor: premio-coacción; palanca mayor: sentido del deber-amor). Para JHERING la sociedad se concibe como una persona, lo que permite configurar tres tipos diferentes de seres animados: los animales, las personas y la sociedad (precisamente esta idea es la que hoy se encuentra en crisis). Esta perspectiva más amplia sobre la idea del sujeto influyó algunas opiniones minoritarias a favor de la responsabilidad penal de las personas jurídicas: en el Derecho Privado, GIERKE, en el Derecho Penal, V. LISZT, HAFTER, BUSCH y SALDAÑA.

A partir de 1881, y por la obra de V. LISZT, se planteó un nuevo horizonte del Derecho Penal, según el cual el Estado y el Derecho existen por causa del hombre. Por ello, sostuvo –junto con JHERING– que el Derecho Penal tenía que proteger intereses para cuya protección el Derecho ha creado la sociedad. El delito se definía como un fenómeno natural y la acción era la humana y voluntaria. No se renunciaba al elemento de la voluntad, pero se la concebía desde puntos de vista determinados. Los elementos de la teoría del delito eran: la modificación antijurídica del mundo exterior y la necesidad de un elemento subjetivo constituido por la culpabilidad en la forma del dolo o culpa. La idea de culpabilidad como reprochabilidad no era posible en las dimensiones de V. LISZT ya que los conocimientos extradogmáticos de los que partía eran la sociedad (entendida como conjunto de personas que actúan), la acción (como modificación del mundo exterior circundante), y el Derecho (como protección de bienes jurídicos o intereses). De ahí que el delito fuera el efecto malo que ese actuar producía en el mundo circundante. Para poder imputar el resultado malo al sujeto se operaba con el criterio de imputación basado en la causalidad natural. El sentido de la acción dependía pues de su incidencia en el mundo exterior, es decir, en el efecto que tenía sobre los bienes jurídicos. El efecto lesivo de un bien jurídico tenía un sentido negativo.

Aproximadamente hasta 1930 –y a pesar de la influencia de la filosofía de los valores– estos paradigmas iban a ser inatacables.

Dos nuevas corrientes iban a influenciar y modificar el paradigma del positivismo: por un lado, los cambios de las elaboraciones sociológicas de WEBER y, por otro, las concepciones filosóficas de SCHELER.

La sociología intentó comprender interpretativamente el actuar social. Se incluyó la hermenéutica –a diferencia de lo que hacía JHERING– para explicar causalmente sus desarrollos y efectos. La acción social se concibió como un comportamiento humano entendido como actos positivos externos e internos vinculados con un actuar con sentido positivo. Lo importante no era ya el movimiento corporal sino el sentido que el agente le daba al actuar, el cual, para ser social, debía estar relacionado con el actuar de otras personas: no todo contacto entre personas tenía carácter social, sino sólo cuando se actuaba entre personas. Es decir, se estaba ante un hecho social en la medida en que había relación interactiva de las personas. El sentido de la acción era lo que la convertía en social. Se trataba pues de una idea normativa y no regida por las leyes de las ciencias naturales como había ocurrido hasta entonces.

En filosofía se planteó la existencia también de una ética material y no sólo formal.

Nos encontramos aquí con un concepto de sociedad diferente al que sostenía V. LISZT. La sociedad era una organización más compleja donde la violación de bienes jurídicos podía no ser relevante para el Derecho Penal (cuestión de la adecuación social). Este modelo de sociedad iba a determinar el sujeto del Derecho Penal que era un individuo cuya constitución es cada vez más compleja y, a su vez, con más facultades que las que se le reconocían al sujeto infractor: el sujeto es capaz no sólo de dirigir sus acciones sino también de dirigir sus motivaciones.

Estos cambios de paradigmas explican las transformaciones que sufrirían las categorías dogmáticas de la teoría del delito a partir de WELZEL: la responsabilidad penal surgía como consecuencia de la responsabilidad ética.

WELZEL apuntó que la función del Derecho Penal era una pretensión ético-social frente a la sociedad, protegiendo bienes jurídicos a través de determinadas exigencias a la voluntad (libertad de voluntad) y protegiendo básicamente determinados valores éticos sociales de acción y de carácter. En este sentido, el aspecto subjetivo era lo que le daba sentido a la acción y la finalidad racional de la acción estaba en relación con la decisión de la acción. Por lo tanto, el tipo penal debía distinguir entre lo socialmente adecuado y lo que no lo era. Ello también tuvo como consecuencia que la culpabilidad debiera incluir la conciencia de antijuridicidad (estos planteamientos tendrían efectos en la teoría del error de prohibición). El autor distinguió la dirección, es decir, la finalidad de la acción, de la decisión de actuar. Una cosa es dirigir la acción y otra distinta dirigir la motivación. Ello a su vez le permitió mantener con mayor rigurosidad la distinción entre antijuridicidad y culpabilidad.

Esta concepción no permitía una visión distinta de la responsabilidad penal de personas jurídicas (tal y como sostuvieron ENGISCH, HARTUNG, LANGE, JESCHECK); siendo que las pocas opiniones que intentan un reconocimiento de la responsabilidad penal de las personas jurídicas (WEBER, ROTBERG, HEINITZ, HENKEL) se volvieron a apoyar en las ideas de la teoría orgánica de V. GIERKE.

El reivindicar a la prevención como fundamento de la pena recibió el nombre de «funcionalismo». Dentro de éste caben distinguir dos corrientes, una moderada (ROXIN) y otra radical (JAKOBS). Ambas se caracterizan por la normativización del sistema y sus categorías pero se distinguen en el grado de absolutización del sistema metodológico funcionalista, dando lugar a resultados diferentes.

Así, a comienzos de los años setenta ROXIN, a través de su famoso escrito *Kriminalpolitik und Strafrechssystem*.¹¹³ adoptó una postura crítica frente al sistema finalista de WELZEL.

¹¹³ Una visión actualizada del pensamiento de ROXIN puede verse en ROXIN C. *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*. Tomo I. Traducción y notas Diego-Manuel Luzón Peña, Miguel Díaz y García Conlledo y Javier de Vicente Remesal. Civitas, Madrid, 1997.

El replanteamiento de ROXIN dio lugar a un nuevo sistema (o matriz disciplinar) de la responsabilidad penal, en el cual era necesario incluir factores político-criminales. A aquélla –dijo– no es posible responder desde categorías puramente ontológicas sino que las categorías se normativizan y su legitimación se fundamenta en razones político-criminales. Es decir, que se encuentran justificadas por la teoría de la pena en la que se basan. La política criminal, por su parte, requiere una legitimación y ésta proviene de las teorías de los fines de la pena.

A partir de este planteamiento, se superaron los puntos de vista de la teoría jurídica del positivismo, que se caracterizaba por excluir de la dimensión de lo social y de la política de la esfera de lo jurídico. En su lugar, se reconoció que lo social y lo político debían también ser considerados en la esfera de lo jurídico pero introduciendo en su nuevo criterio valoraciones político-criminales en las explicaciones de la parte general. Es decir, que los conceptos jurídicos, en lugar de referirse a categorías ontológicas, se refieren a resultados político-criminales.

Lo anterior significa que se encuentran justificados por las teorías de los fines de la pena, es decir, que están legitimadas por la teoría de la pena de la que proviene. La exclusión de ciertos comportamientos a los que no se les puede imputar determinados resultados es consecuencia del principio de culpabilidad. En este sentido, ROXIN sostuvo que la necesidad abstracta de pena en el sentido de la prevención general y del principio de culpabilidad son criterios político-criminales rectores del tipo penal.

Por otro lado, el autor rompió con la culpabilidad de los principios de la dogmática ontologista para, en su lugar, considerarla desde el punto de vista de la prevención especial. Por lo tanto, las causas que excluyen la culpabilidad en realidad no lo hacen ya que el poder obrar de otra manera siempre se encuentra presente en el sujeto. Ello demuestra –en su opinión– que el obrar de otra manera no puede ser la esencia de la culpabilidad y la única explicación para ello la encuentra en los criterios de prevención, fundamentalmente, de prevención especial. Estas constataciones –que fueron expuestas muy claramente por ROXIN– resultan muy importantes para una nueva concepción del principio de culpabilidad pues a ésta se le libera de una característica que sólo se le puede atribuir a la persona física.¹¹⁴

A partir de los planteamientos de ROXIN la discusión en torno a la culpabilidad de la persona jurídica debió facilitarse. No obstante, el autor sostuvo que había de afirmarse la existencia de culpabilidad en un autor cuando en el momento del hecho disponía de la posibilidad de comprender la norma, esto es, si psíquicamente le era posible y –según sus posibilidades de decisión en compara-

¹¹⁴ KAUFMANN A. «Schuld und Prävention» en *Festschrift für Rudolf Wassermann*, 1985, pág. 889, también puso en duda el principio de culpabilidad como medida de la pena. Así –dijo–, si la culpabilidad no es determinada como presupuesto de un «reproche» –ya sea ético o social– sino es considerada bajo aspectos netamente funcionales relacionados con los fines de la pena. Lo que se constata es la necesidad de excluir el reproche del contenido de la culpabilidad. Por un lado porque se trata de una cuestión difícilmente comprobable en forma empírica y, por otro lado, porque siempre que se trata de determinar la existencia de culpabilidad del sujeto opera con la hipótesis de cómo se hubiese comportado otro en el lugar del sujeto, con lo cual se está realizando una delimitación normativa de la responsabilidad penal.

ción de las de una persona adulta normal en la mayoría de las actuaciones— un comportamiento orientado en la norma. Asimismo, como el autor hizo prevalecer a la prevención especial como justificante de la pena, el problema de la responsabilidad penal de la persona jurídica seguía sin solución.

Un verdadero cambio con ese modelo de sujeto tuvo lugar a partir de las transformaciones de las concepciones sociológicas y filosóficas dentro de las cuales ha jugado un papel fundamental la teoría de sistemas de NIKLAS LUHMANN.

La traducción del pensamiento de LUHMANN al ámbito jurídico-penal lo realizó JAKOBS, en la expresión más radical del funcionalismo jurídico. Éste, si bien no está pensado para resolver problemas de criminalidad empresarial, a la postre resulta ser sumamente útil en la consecución de ese objetivo.

Según JAKOBS¹¹⁵ el Derecho Penal se orienta a garantizar la identidad normativa. En este sentido, no hay nada en la sociedad que no sea sustituible. Esto permite demostrar que el problema se encuentra en la forma que la sociedad adopta y no en la determinada consolidación para que el estado de las cosas no cambie. Lo importante es la identidad de la sociedad reflejada en las normas y, consecuentemente, no en la protección de los bienes jurídicos.

Esto explica que el delito sólo se pueda explicar desde un punto de vista comunicativo. El delito es una comunicación falsa. Un sujeto comunica una norma que en realidad no existe. Esta comunicación falsa es la que se debe imputar al sujeto competente. Ello conlleva, a su vez, que la función del Derecho Penal sea el mantenimiento de la confianza en la norma. Desde este punto de vista, con la teoría de los sistemas comunicativos la pena ya no es un mal porque lo que en definitiva pretende es dejar claro cuál es el contenido de la norma. La teoría de la comunicación rompe o pone en crisis la idea de la pena como mal y da lugar al reaparecimiento de una nueva forma de entender la prevención general, es decir, en sentido positivo. No tiene nada que ver con la intimidación de los autores potenciales sino con una función del Derecho Penal que en absoluto requiere una verificación empírica. Desaparecen así los problemas empíricos de demostración pues la imposición de una pena sólo tiene sentido para ratificar el contenido de la norma y no para que sirva de ejemplo.

Esta redefinición de la teoría de la función del Derecho Penal, a partir de la prevención general positiva, y la explicación de la teoría del delito, desde la teoría de los sistemas comunicativos, da lugar al surgimiento de una nueva teoría del delito diferente de la tradicional.

¹¹⁵ Cfr. JAKOBS G. «Strafrecht». *Allgemeiner Teil. Die Grundlagen und die Zurechnungslehre*. 2 Auflage, N.º 43 y ss. pág. 148 y ss. JAKOBS G. *La imputación objetiva en Derecho Penal* Traducción Manuel Cancio Meliá. Editorial Civitas, Madrid 1996. JAKOBS G. *Derecho Penal: Parte General: Fundamentos de la teoría de la imputación*. 2.ª edición. Marcial Pons. Madrid, 1997. JAKOBS G. «Responsabilidad penal en supuestos de adopción colectiva de acuerdos». En AA.VV. *Responsabilidad penal de las empresas y sus órganos y responsabilidad por el producto ... op. cit.* pág. 75 y ss. Analizando sus planteamientos ZUGALDIA ESPINAR J.M. «Las penas previstas en el artículo 129 del Código Penal para las personas jurídicas (consideraciones teóricas y consecuencias prácticas)». En *Revista del Poder Judicial*. N.º 46. Segundo trimestre de 1997, pág. 327 y ss., especialmente, pág. 338 y ss. DE LA GÁNDARA VALLEJO B. *El sujeto ... op. cit.* pág. 49 y ss.

En este sentido, el proceso de análisis es diferente del de WELZEL. No se debe ontologizar los objetos de las normas sino normativizar los conceptos de la dogmática. Esto tiene como consecuencia una nueva teoría de la acción desde que la acción es el comportamiento exterior evitable se trata de lo qué es un sujeto en general y no de cómo éste actúa, sino de lo que para éste es su mundo circundante y de cómo pueden imputar al sistema las modificaciones del mundo circundante.

En el ámbito de la tipicidad esta modificación da lugar a que los principios del riesgo permitido, la prohibición de regreso y el principio de confianza impliquen una modificación del mundo circundante. Por lo tanto, también se desvanece la tradicional diferencia entre acción y omisión. Lo que importa no es hacer o no hacer sino haber actuado conforme al deber. Lo determinante es si el sujeto cumplió o no con el rol que le tocaba cumplir en la sociedad. Importa si la modificación en el mundo exterior es consecuencia de cómo se organizó el ámbito de competencia del sujeto.

En este contexto, el principio de culpabilidad adquiere una función totalmente diferente de las que se le han reconocido hasta el momento. La culpabilidad es la demostración de la falta de fidelidad al Derecho por parte del autor. A pesar de que el concepto de culpabilidad que JAKOBS propone no se encuentra vinculado a ninguna forma de reproche –excluyendo así la necesidad de fundamentar una respuesta sobre la libertad de voluntad– insiste en que la culpabilidad se relaciona con libertad, pero no se trata aquí de la libertad de voluntad sino de la libertad de autoorganización o autoconducción, esto es, de la de administrar el ámbito de la propia organización. En este sentido, la culpabilidad no es una cuestión de alternativas de acción del sujeto (por ello ya no importa la existencia o no de la libertad de voluntad). Es un problema de la sociedad: si ésta tiene o no alternativas para tratar a los que cometen delitos.

Desde estos nuevos puntos de partida se puede sostener que la persona jurídica es un sistema compuesto por su estatuto y sus órganos (sistema social), que dicho sistema se puede comunicar falsamente y que frente a dicha comunicación falsa el sistema jurídico reacciona imponiendo una pena para reafirmar la vigencia de la norma infringida. En este sentido, el concepto de culpabilidad de JAKOBS supera el ámbito del estrictamente normativo y se coloca en el plano funcional.

3.2. Evolución de los criterios de imputación penal.

En la teoría clásica del delito –y como consecuencia de sus planteamientos filosóficos– privó la teoría causal. Así, el problema causal se convirtió en el problema central de la teoría del tipo, el cual no podía verse desde el punto de vista jurídico sino desde una visión científico-natural. El planteamiento clásico –no obstante– era cuestionable si atendía el hecho de que la tipicidad es un concepto jurídico.¹¹⁶

¹¹⁶ Véanse MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación objetiva ... op. cit.* págs. 4-5, 10-11 ROXIN C. «*Derecho Penal ... op. cit.* págs. 346-347, MEZGER E. *Derecho Penal ... op. cit.* págs. 108-109 BACIGALUPO E. *Manual ... op. cit.* pág. 95.

Ante esta objeción, surgió la teoría de la equivalencia de las condiciones.¹¹⁷ Utilizada por primera vez por John STUART MILL (1843) y desarrollada por el procesalista Julios GLASER, fue llevada al Derecho Penal por REICH VON BURI.

Esta teoría parte de la premisa de que sólo por excepción una consecuencia es resultado de una única causa. Por regla general, la consecuencia es la reunión de diversos antecedentes (cada una de las condiciones de la consecuencia debe ser considerada como causa y todas poseen un valor equivalente, siendo que ninguna tiene una importancia superior). Así, todas las condiciones del resultado se consideran equivalentes y de ahí que la teoría de las condiciones recibiera también el nombre de teoría de la equivalencia. Caso de que varias acciones constituyan condiciones del resultado, todas ellas serán causales puesto que en el seno del concepto de causa no es posible distinguir entre causalidad jurídico-penalmente relevante e irrelevancia. La formulación de esta teoría utilizó un concepto muy amplio de causa, resultando típica toda acción que condicionase el resultado aunque ello sólo fuera de forma remota. La limitación de esas consecuencias se llevaba a cabo en el ámbito de la culpabilidad por medio de la valoración de la previsibilidad del curso causal concreto. Esta teoría, no obstante, fracasó a la hora de explicar los delitos cualificados por el resultado (principalmente porque el *versari in re illicita* –ser culpable por todas las consecuencias de la acción– desapareció en 1953 en Alemania –con el art. 18 CP– y en 1983 en España –con la exigencia de al menos culpa para sancionar con pena más grave una especial consecuencia–).

Los excesos de teoría de la equivalencia de las condiciones se intentaron modular con las «teorías individualizadoras de la causalidad», que distinguían entre causa y condición. Sin embargo, éstas no lograron su objetivo.

También fracasó la «teoría de la causación adecuada», según la cual sólo era causa la que según la experiencia idónea podía producir el resultado. Ello, porque una teoría causalista no podía hacerse depender de la previsibilidad o conocimiento del autor.

VON BURI, para que no bastase con una mera relación de causalidad en su determinación, estableció algunos requisitos adicionales para que procediera la imputación penal. De esta manera, el dolo y la previsibilidad se formularon como correctivo de la equivalencia de las condiciones, extendiéndose esta solución tanto en la doctrina como en la jurisprudencia.

También se intentó delimitar la equivalencia de las condiciones a través de la antijuridicidad, intento enfocado principalmente hacia los delitos culposos: una acción es contraria al deber de cuidado sólo en cuanto para el autor existiera la posibilidad de evitar el resultado mediante una conducta conforme a derecho. Cuando ello no fuese viable, el comportamiento no sería antijurídico por falta de evitabilidad.

¹¹⁷ Sobre la teoría de la equivalencia de las condiciones véanse ROXIN C. «Derecho Penal ... op. cit. págs. 347-359. JESCHECK H.D. *Tratado ... op. cit. págs. 380-383. MEZGER E. Derecho Penal ... op. cit. págs. 110-111. BACIGALUPO E. Manual ... op. cit. págs. 95-97. REYES ALVARADO Y. Imputación objetiva ... op. cit. págs. 8, 16-20, 30-31. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. La imputación ... op. cit. págs. 6-9.*

A pesar de todos los esfuerzos correctivos la teoría de la equivalencia de las condiciones ésta siempre extendía excesivamente el ámbito de aplicación de la tipicidad. Así, muchos casos que no debieron ser considerados como típicos pasaron a serlo y sólo evadían la punición a través de la ausencia de antijuridicidad. Por todo lo anterior, la teoría de la equivalencia de las condiciones careció de genérica aceptación.

De forma paralela a la teoría de la equivalencia de las condiciones, surgió la teoría de la *conditio sine qua non*.¹¹⁸ Según esta teoría, para que resulte causal, la acción ha de constituir una *conditio sine qua non* del resultado: un acontecimiento es causa de un resultado cuando no puede ser suprimido mentalmente sin que el mencionado resultado desaparezca.

La teoría de la *conditio sine qua non* se propuso para explicar la causalidad en las omisiones: sería causa de una omisión aquel comportamiento que no podía ser mentalmente introducido al curso causal real sin que el resultado desapareciera. Sin embargo, ello implicaría manejar una causalidad hipotética y de ahí que en realidad no se diera la relación causal. Además, requería una probabilidad rayana en la certeza, lo cual suponía un trato distinto a los delitos de omisión (cuasicausalidad) en relación a los de acción: la omisión surgía como tal sólo en un plano valorativo para destacar que determinadas personas desplegasen una actividad diversa de aquella que jurídicamente les era exigible. De esta manera, desde el punto de vista legal, no se negaba aquí la presencia de una acción sino que se reprochaba el no haber realizado lo que era legalmente exigible. Si se entendía la omisión como el desarrollo de una conducta diversa de la jurídicamente esperada (concepto valorativo) era innegable que en esa desobediente acción existía un nexo causal. Sólo en este sentido podía ser entendida la causalidad de las omisiones.

Para SCHMIDHÄUSER,¹¹⁹ la discusión sobre la causalidad en las omisiones fue uno de los más lamentables problemas artificiales que se ha planteado el Derecho Penal en el último siglo.

Esta teoría tuvo mucha influencia en Alemania. No obstante, fue muy criticada por no resolver los cuestionamientos sobre cómo suprimir un factor imaginariamente y determinar que el hecho no hubiese ocurrido o sobre cuándo la concurrencia de fenómenos impedía la producción del resultado.¹²⁰

Los excesos de la teoría de la equivalencia utilizada sin correctivos y los defectos de la de la *conditio sine qua non* llevaron a la formulación de otra teoría: la de la causalidad adecuada o de la adecuación.¹²¹

¹¹⁸ Sobre esta teoría véase ROXIN C. «Derecho Penal ... op. cit. págs. 347-359. JESCHECK H.D. *Tratado ... op. cit. págs. 383-386.* MAURACH R./ZIPF H. *Derecho Penal ... op. cit. págs. 310-313.* REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva ... op. cit. págs. 10, 14-15 y 27.*

¹¹⁹ Citado por REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit. pág. 48.*

¹²⁰ Cfr. REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit. pág. 43.*

¹²¹ Sobre esta teoría, véase ROXIN C. «Derecho Penal ... op. cit. págs. 359-362. JESCHECK H.D. *Tratado ... op. cit. págs. 386-389.* MEZGER E. *Derecho Penal ... op. cit. págs. 113-115.* BACIGALUPO E. *Manual ... op. cit. págs. 97-99.* REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva ... op. cit. págs. 24-26.* MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ... op. cit. pág. 10.*

VON BAR –en busca de un principio general aplicable a cualquier caso– propuso distinguir entre causas y condiciones. Así, una condición adquiriría la categoría de causa sólo cuando de acuerdo con la forma como regularmente se desarrollan los fenómenos condujese a un resultado. El concepto de previsibilidad era ajeno al planteamiento de VON BAR.

VON KRIES no se limitó a aplicar el concepto de probabilidad propuesto por VON BAR y consideró que la adecuación de la causalidad requería –complementariamente– la dominabilidad del hecho. Este planteamiento generó una polémica sobre la forma como debía llevarse a cabo el juicio de previsibilidad, sobre todo si se considerarían los conocimientos reales del agente o si se estimarían los de un hombre medio. A la postre se arribó a una posición ecléctica que exigía un juicio de valor emitido con posterioridad a los hechos y con base en los conocimientos exigibles a la generalidad de las personas (en este sentido era objetivo), pero incluyendo también los conocimientos especiales que entonces poseía el autor (en este aspecto era subjetivo). Así, se mezclaron aspectos objetivos y subjetivos y de ahí la dudosa utilidad de la teoría. Esta, además, no llegó a solucionar casos en los cuales, pese a lo improbable del curso causal –y aun del resultado–, era innegable la existencia de una causa jurídicamente relevante. Para esta teoría, bastaba que el resultado fuera probable al realizarse la acción a efectos de que ésta pudiera contemplarse como causa del resultado. El fundamento material de la teoría de la adecuación residía en el hecho de que sólo la creación de un riesgo jurídicamente desaprobado podía corresponder al sentido de la norma prohibida. Asimismo, sólo serían imputables aquellos resultados en que dicho riesgo se hubiera realizado.¹²²

3.3. La teoría de la imputación objetiva.

Empiezan a ser numerosos los estudios que se ocupan de la teoría de la imputación objetiva.¹²³

¹²² Sobre las críticas de MEZGUER a la teoría de la causalidad adecuada véanse REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva...* op. cit. pág. 27. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ...* op. cit. págs. 14-17 señala que MEZGER con su «teoría de la relevancia» (que es punto de partida de la imputación objetiva a estudiar de seguido) señaló que no sólo es importante el nexo causal sino también la relevancia jurídico-penal del nexo condicional. Ataca la teoría de la equivalencia porque no toda condición puede fundamentar la responsabilidad: en sentido jurídico, no todas las condiciones son equivalentes. Así, la teoría de la adecuación es una parte esencial de la tipicidad penal, pero no como teoría de la causalidad, sino como criterio para decidir la relevancia jurídica de un determinado nexo causal. No obstante, a MEZGER se le criticó la falta de fundamentación de su teoría. Hoy, según el criterio de probabilidad, se concibe a la teoría de la adecuación junto con la teoría de la relevancia, como métodos de delimitación del ámbito de la imputabilidad objetiva (para excluir los cursos causales completamente improbables).

¹²³ Una primera aproximación a lo que hoy se conoce como imputación objetiva la hizo LARENZ sobre una base filosófica. RICHARD HONIG busca nexos causales relevantes e indiferentes pero no sobre una base filosófica sino sobre una normativa. Así, en un juicio sobre la alcanzabilidad o evitabilidad del resultado, HONIG (a diferencia de LARENZ y el finalismo) se aleja de la finalidad como elemento subjetivo para centrarse en el enjuiciamiento objetivo del acontecer. Cfr. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ...* op. cit. pág. 30 y ss. En España, fue introducida en 1962 por GIMBERNAT ORDEIG E. *Delitos cualificados por el resultado y relación de causalidad*, 1962, en cuya obra se previó la relación entre la lesión del deber objetivo de cuidado y resultado apuntando como único criterio válido al respecto del fin de protección de cuidado de la norma lesionada. Tratan el tema a nivel general, entre muchos, ROXIN C. *Derecho Penal ...* op. cit. pág. 362 y ss., MAURACH R. y ZIPF H. *Derecho Penal ...* op. cit. pág. 317 y ss., JESCHECK H.D. *Tratado ...* op. cit. págs. 388-391,

El principio fundamental sobre el cual ésta se edifica fue formulado a comienzos del Siglo XIX por HEGEL. Éste planteó que en sentido estricto sólo puede llamarse imputación a aquello que en una conducta puede ser reconocido como mío (unas consecuencias son parte de la configuración de la acción y otras consecuencias pertenecen a la modificación que en el mundo exterior ha causado el comportamiento). Por consiguiente, sólo las consecuencias que pertenecen a mi conducta –como modificación del mundo exterior– pueden serme imputadas, mientras que las consecuencias que no se derivan de mi conducta, sino de la ya producida modificación en el mundo exterior, no deben serlo.

Según vimos, en las primeras etapas del Derecho Penal el daño debía serle atribuido a quien lo causó (criterio naturalístico). El problema que padecían estas concepciones era explicar la responsabilidad penal –que es un criterio jurídico– a partir de criterios naturalísticos (la teoría de la equivalencia de las condiciones era viable desde el punto de vista naturalístico pero inviable desde el punto de vista penal).¹²⁴

Recuérdese también que la teoría de la causalidad relevante intentó hacer una acotación de la de la equivalencia, sin embargo, el problema para aquella teoría era determinar esa relevancia. A pesar de esta deficiencia, la teoría dejó como aporte a la de la imputación objetiva el señalar que una persona sólo puede ser penalmente responsable cuando su conducta haya sido la que colocó la causa relevante –desde el punto de vista penal– para la producción del resultado. En consecuencia, a una persona sólo le será imputado un resultado (en sentido jurídico penal) cuando con su conducta haya creado un riesgo jurídicamente desaprobado que se realizase en dicho resultado.¹²⁵

Así, acogiendo los puntos de vista de las teorías de la adecuación y de la relevancia –según un criterio de probabilidad– para la restricción de la responsabilidad jurídico penal –excluyendo cursos causales completamente improbables–, y con la ayuda de ulteriores argumentos, se desarrolló la teoría de la imputación objetiva.

MIR PUIG S. y MUÑOZ CONDE F. *Adiciones al tratado de JESCHECK*, págs. 391- 394 sobre el estado de la cuestión en España BACIGALUPO E. *Manual ... op. cit.* págs. 99-102. En monografías específicamente dedicadas al tema encontramos: JAKOBS *La imputación objetiva ... op. cit. Derecho Penal: Parte General: Fundamentos de la teoría de la imputación*. 2.ª edición. Marcial Pons, 1997. REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit.* MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *Imputación objetiva ... op. cit.* JAKOBS G. *Derecho Penal: Parte General: Fundamentos de la teoría de la imputación*. 2.ª edición. Marcial Pons, 1997. GIMBERNAT E. SHÜNEMANN B. y WOLTER J. *Omisión e imputación objetiva*, Facultad de Derecho UCM, 1994. CUESTA AGUADO M.P. *Acerca de la tipicidad y de la imputación objetiva según el nuevo Código penal de 1995*, Tirant lo Blanch SL, 1996. WOLFGANEL F. *Tipo penal e imputación objetiva*. Editorial Constitución y Leyes S.A. 1995. GANDARA VALLEJO B. *Consentimiento, bien jurídico e imputación objetiva*. Editorial Constitución y Leyes S.A. 1995.

¹²⁴ La subjetivización del injusto que hizo WELZEL supuso el traslado de conceptos naturalísticos al plano jurídico y desconoció que una determinada actividad sólo debe ser calificada de injusta en cuanto lesione expectativas de comportamiento social. Así, la distinción ente lo objetivo y lo subjetivo que debe hacerse dentro del Derecho Penal debe obedecer a parámetros diversos de los puramente naturalísticos.

¹²⁵ Cfr. REYES ALVARADO Y. *Imputación ... op. cit.* págs. 278-279.

Inicialmente, ésta fue concebida para resolver determinados supuestos problemáticos dentro de la causalidad en delitos de resultado, específicamente, aquellos en los cuales el resultado sobrevinía aun cuando el agente hubiese adoptado comportamiento conforme a deber.¹²⁶ Independientemente de lo anterior, se pretendía elaborar una teoría general de la imputación para los delitos de resultado (tanto dolosos como imprudentes) desligada completamente del dogma causal.¹²⁷

Fundamento de la teoría de la imputación objetiva es la observación deducida de la esencia de la norma jurídico-penal: sólo es objetivamente imputable un resultado causado por una acción cuando dicha acción ha creado un peligro jurídicamente desaprobado que se ha realizado en el resultado típico (este fundamento –recordemos– se hallaba también en la base de la teoría de la adecuación).

La traducción del pensamiento hegeliano al Derecho implica que a una persona sólo le puede ser imputado aquello que constituya su obra y no aquello que sea resultado de la simple causalidad, de la mala suerte, o del destino. Así, la imputación se basa en el principio de autorresponsabilidad, según el cual cada individuo debe responder por sus propias actuaciones y no por las conductas de los demás. De esta manera, el criterio sólo es aplicable en una teoría del delito donde la autorresponsabilidad pueda funcionar como principio rector, pero a través de mecanismos que permitan su concreta aplicación (esto, sin embargo, debe tratarse con cuidado porque puede llevar al intérprete a un campo que corresponde al legislador).

¹²⁶ Para solucionar estos problemas GIMBERNAT y RUDOLPHI adoptaron el criterio de «fin de protección de la norma» (para delitos culposos): si el resultado producido no estaba dentro de los que querían evitar con el establecimiento del deber que emana de la norma de cuidado el autor estará exento de responsabilidad). ROXIN, por su parte, elaboró la teoría del incremento del riesgo (en un principio, aplicable sólo a los delitos imprudentes): se examina la conducta que cae dentro del riesgo permitido, se compara con esta la forma de actuar del sujeto, finalmente se comprueba si la forma de actuar del autor ha incrementado la probabilidad del resultado en comparación con el comportamiento que hubiese sido correcto. Cfr. SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIO MELIÁ M. Estudio preliminar al libro JAKOBS G. *La imputación objetiva ... op. cit.* pág. 28.

¹²⁷ SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIO MELIÁ M. *Estudio ... op. cit.* pág. 38 y ss., 45, 47, 62-63 señalan que ARMIN KAUFFMANN, CEREZO MIR y GRACIA MARTÍN critican el traslado de la imputación objetiva de los delitos imprudentes a los dolosos. Lo mismo hacen STRUENSEE, CUELLO CONTRERAS, SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, HIRSCH, KÜPPER. El primero, por la amplia inclusión de los conocimientos especiales, lo cual denota que se trata de un problema de tipo subjetivo. Los dos últimos, partiendo de los tradicionales conceptos de infracción al deber de cuidado y la relación de contrariedad a deber o relación de antijuridicidad (con los que no queda lugar para la imputación objetiva). MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ... op. cit.* pág. 123, por el contrario, indica que la creación de un riesgo típicamente relevante es un requisito tanto del injusto doloso como del imprudente, siendo su contenido el mismo en ambas formas delictivas. Ello implica que ante la identidad básica del tipo objetivo, ambos no se diferencian hasta llegar al tipo subjetivo. Los autores primeramente citados indican además que el TS, en sus incisos, sólo la aplicó a los delitos imprudentes (Sentencias de 20 de mayo de 1981 y 5 abril de 1983), señalan que la teoría de la imputación objetiva es distinta de la de la causalidad, si bien su contenido se identifica en ambas con la teoría de la adecuación. Pero en la aplicación a los diversos casos se brindan diferentes criterios y, por ello, existe una gran falta de homogeneidad. Así, en las SsTS de 3 de junio de 1989 (asunción del riesgo por la víctima), de 13 de noviembre de 1989 (que conjuga riesgo permitido, fin de protección de la norma y relación de riesgo), de 12 febrero de 1993 (prohibición de regreso como limitativa de la imputación objetiva del resultado, dado que la víctima había reorientado el riesgo creado por el autor mediante su comportamiento) y de 21 de diciembre de 1993 (donde se interpreta el 6 bis b) del CP anterior a la luz de la imputación objetiva), también en SsTS de 15 octubre de 1992, 4 febrero 1993, 6 de abril de 1993; 7 de junio de 1993). Sin embargo –prosiguen–, desde antes el TS venía utilizando criterios individuales limitativos de la responsabilidad de carácter normativo (exigiendo que para la realización de un delito la conducta culposa sea la causa de uno de aquellos resultados a cuya prevención se dirige la norma reglamentaria infringida), SsTS de 17 diciembre de 1964, 13 abril de 1979 y 18 septiembre de 1975.

Lo importante de la teoría de la imputación objetiva es el apuntar que, siendo todos los delitos conductas regidas por las reglas de la causalidad física, dicha causalidad no basta para la deducción de una responsabilidad penal dado que no todas las acciones ni todos los resultados interesan al Derecho Penal.

Así, todo juicio de responsabilidad necesariamente supone la existencia previa de una causalidad (que no puede ser suplida por una teoría de la imputación). La causalidad es una condición mínima pero no suficiente de responsabilidad. Mientras que la causalidad genérica debe provenir de la correspondiente rama del saber científico, la causalidad concreta del Derecho Penal debe ser determinada por el funcionario judicial en cada caso específico.

La teoría de la imputación objetiva sirve para excluir resultados que no pertenecen a la acción. Por ello, el resultado es vital para el desvalor de la acción.¹²⁸

Por otra parte, esta teoría trata de fijar los criterios normativos a través de los cuales un resultado (en el que reside la lesión del bien jurídico) es atribuible a un comportamiento.

No hay lugar en ella para una distinción entre los delitos de acción y los de omisión, puesto que lo que al Derecho Penal le incumbe como conducta es aquella actuación con la cual una persona se aparta de las expectativas de comportamiento social, generando con ello una defraudación. Ni en el plano naturalístico existen las omisiones, ni en el Derecho Penal resulta de utilidad la distinción entre acciones y omisiones. La posición de garante –utilizada anteriormente sólo en los delitos de omisión– se utiliza ahora para toda conducta ilícita. Con ello, se regresa a un sistema penal unitario.

La idea de centrar el acento del juicio de imputación en la faceta objetiva del suceso fue retomada por ROXIN en los años setenta. Dicho autor sentó las líneas básicas para la moderna doctrina de la imputación objetiva. Ello lo hizo reconduciendo la idea de la posibilidad de dominio a través de un denominador común representado por el principio del riesgo: a la luz del resultado, lo determinante es saber si la conducta del autor creó o no un riesgo jurídicamente relevante de lesión típica de un bien jurídico en relación con aquél. Lo anterior, a través de ciertos criterios que excluyen del ámbito de tipicidad las acciones inadecuadas.¹²⁹

¹²⁸ Cfr. ROXIN C. «Derecho Penal... op. cit. págs. 325-345. JESCHECK H.D. *Tratado... op. cit.* pág. 389 y ss. REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva... op. cit.* págs. 38-39. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación... op. cit.* págs. 19-22. SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. Estudio preliminar al libro JAKOBS G. *La imputación objetiva en el Derecho Penal* Traducción de Manuel Canció Meliá. Editorial Civitas. Madrid. 1996, págs. 28 y 32.

¹²⁹ Los parámetros propuestos por ROXIN fueron:

- a) La disminución del riesgo (lo que reduce la probabilidad de una lesión no se puede concebir como dispuesto finalmente respecto del menoscabo de la integridad corporal y, en consecuencia, no puede ser imputado).
- b) Creación o no de un riesgo jurídicamente relevante (riesgo permitido y riesgos generales de la vida, la teoría de la adecuación y la problemática de las desviaciones del curso causal).
- c) El incremento o falta de aumento del riesgo permitido (el incremento, dentro de los comportamientos alternativos conforme a Derecho).

Tanto JAKOBS como FRISCH intentan una sistemátización de la imputación objetiva entendiéndola como «teoría del tipo objetivo». Ambos parten de criterios objetivos: sólo comportamientos que *ex ante* se muestran peligrosos pueden ser objeto de desvaloración por el ordenamiento penal.¹³⁰

Concentrándonos en JAKOBS, reiteramos que este autor ha emprendido una profunda reconstrucción de la dogmática penal, pues acusa a causalistas y finalistas de que sus teorías –inmersas en el naturalismo– resultan absolutamente insuficientes en la explicación del delito.

El fundamento dogmático de su teoría pasa por superar la construcción de la teoría del delito tan sólo con base en datos naturalistas como el de la causalidad y el dolo.

Al autor lo mueve la idea de que el Derecho Penal halla su legitimación en la prevención general positiva,¹³¹ fundamento que es radicalmente distinto a los postulados tradicionalmente:¹³²

Dados los defectos de las teorías de la retribución¹³³ y de la originaria teoría de la prevención especial, surgió como alternativa el planteamiento de la teoría de la prevención general.¹³⁴ Hoy, esta

d) La esfera de protección de la norma (fin de protección de la norma, destinado, básicamente, a abarcar casos de favorecimiento de autopuestas en peligro, puestas en peligro de un tercero con su consentimientos, daños sobrevenidos posteriormente, y casos en los que se produce un segundo daño (inicialmente, sólo se reservó este aspecto para hechos imprudentes).

Dado el doble significado del entonces existente fin de protección de la norma, ROXIN lo denominó «alcance del tipo». Los criterios de ROXIN se vieron como tales y no fueron considerados como una teoría general de la imputación de los delitos de resultado (modificadora de la estructura típica del delito activo u omisivo; doloso e imprudente). Sobre todo se aplicaron en el delito imprudente. Cfr. SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. «Estudio ... op. cit. págs. 32-35. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ... op. cit. págs. 30-38.*

¹³⁰ Cfr. SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. *Estudio ... op. cit. págs. 52 y 68*, con referencias a las similitudes y discrepancias entre ambos autores.

¹³¹ Sobre esta teoría Cfr. ROXIN C. «*Derecho Penal ... op. cit. págs. 89-93*, MAURACH R./ZIPF H. «*Derecho Penal... op. cit. págs. 87-88, 106-107*, estas últimas con énfasis en los objetivos de la prevención general. MEZGER E. «*Derecho Penal ... op. cit. págs. 371-373*. JESCHECK H.D. «*Tratado ... op. cit. págs. 94-95, 102-103.*

¹³² Cfr. JAKOBS G. *La imputación ... op. cit. págs. 89-97.*

¹³³ La idea de retribución de la pena se apoya en tres presupuestos inmanentes: a) La superioridad moral de la comunidad sobre el delincuente (que brinda la facultad del Estado para, con la pena, dar al culpable aquello que se merece). b) La existencia de culpabilidad (que explica por qué la pena puede ser graduada de acuerdo con su gravedad). c) En principio, la posibilidad de concordar la gravedad de la culpabilidad y la magnitud de la pena (de tal forma que la condena se sienta merecida tanto por el autor como por la comunidad). De la teoría retributiva, lo destacable es que exalta la necesidad de graduación de la pena, así como los efectos sociales que provoca. Hoy, sin embargo, se considera ampliamente superada.

¹³⁴ Esta teoría tuvo como principal exponente a FEUERBACH (1775-1833). El autor derivó esta teoría de la llamada teoría psicológica de la coacción que no ve el fin de la pena en la retribución ni en su influencia sobre el autor sino en la influencia sobre la comunidad, la cual –mediante las amenazas penales y la ejecución de la pena– debe ser instruida sobre las prohibiciones legales y apartada de su violación. En este sentido, la teoría tiene dos aspectos:

a) El negativo (entendido como intimidación de otros que corren el peligro de cometer delitos semejantes); y,
b) El positivo (como la conservación y el refuerzo de la confianza en la firmeza y poder de ejecución del ordenamiento jurídico).

teoría tiene mucha influencia (aparte de en JAKOBS en SCHMIDHÄUSER, HOERSTER). Sin embargo, también tiene detractores (WOLFF).¹³⁵

El hecho de que JAKOBS parta de que la finalidad última del Derecho Penal sea la prevención general coadyuva a que en su planteamiento no encuentre obstáculo para admitir –entre otras cosas– la responsabilidad penal de las personas jurídicas. Veamos:

JAKOBS señala que lo que caracteriza al comportamiento humano jurídico-penalmente relevante no es que lesione o ponga en peligro bienes jurídicos (esto también sucede por catástrofes naturales, animales, etc.) sino su significado: «Averiguar y establecer lo que significa un determinado comportamiento desde el punto de vista social constituyen el objeto de la teoría de la imputación objetiva».¹³⁶

El autor que seguimos considera que lo penalmente relevante es el quebrantamiento de un rol:

El mundo social –dice– no está ordenado de manera cognitiva (sobre la base de relaciones de causalidad) sino de modo normativo (sobre las base de competencias). Por ello –prosigue– la

De ella derivan ventajas tales como:

- a) El ejercicio de la confianza del Derecho.
- b) El efecto de pacificación que produce la sanción en la sociedad.
- c) La exigencia de disposiciones exactas.
- d) La demostración de que no se debe renunciar a la pena incluso en ausencia de peligro.

Como defectos, sin embargo, también se le achacan:

- a) El no incluir medidas para la delimitación de la duración de la pena.
- b) Atentar contra la dignidad humana.
- c) Si no se la limita por el principio de culpabilidad, a esta posición le falta un criterio proporcional que limite la gravedad de la pena a imponer.

La misma lógica de la intimidación lleva a considerar que mientras mayor sea la gravedad de las penas que se imponen en atención a la impresión que produce en la generalidad mayor debe ser también su eficacia. Pero realmente no es la pena más grave sino la más justa en relación con lo injusto del hecho y la culpabilidad del autor la que incide en la conciencia jurídica del pueblo como fuerza configuradora de costumbres. Sobre esta teoría Cf: ROXIN C. «Derecho Penal ... op. cit. págs. 89-93. MAURACH R./ZIPF H. «Derecho Penal... op. cit. págs. 87-88, 106-107, estas últimas con énfasis en los objetivos de la prevención general. MEZGER E. «Derecho Penal ... op. cit. págs. 371-373. JESCHECK H.D. «Tratado ... op. cit. págs. 94-95, 102-103.

¹³⁵ ROXIN C. *Derecho Penal ... op. cit.* págs. 99-103, como defecto común a las teorías preventivas, apunta el no contemplar el principio de culpabilidad como medio para la limitación de la pena. Indica además que si bien en teoría nada impide que la pena esté por debajo del grado de culpabilidad lo que no puede en ningún caso es sobrepasarlo. De esta manera, señala a la pena como servidora a los fines de las prevenciones especial y general, limitada en su magnitud por la medida de la culpabilidad, pudiéndose quedar incluso por debajo de este límite en tanto lo hagan necesario exigencias preventivo-especiales y a ello no se opongan las exigencias mínimas preventivo-generales. En el mismo sentido MAURACH R./ZIPF H. *Derecho Penal ... op. cit.* pág. 109 y ss.

¹³⁶ Simplificando: se trata de delimitar comportamiento socialmente adecuado y comportamiento socialmente inadecuado, una vez realizada esta delimitación queda determinado cuál es el comportamiento que se exige de una persona en cada contexto. JAKOBS G. *La imputación ... op. cit.* págs. 11-12.

equiparación entre delito y lesión de un bien jurídico (empezando por la omisión donde no todos responden sino sólo el obligado en posición de garantía) ya no resulta suficiente. El derecho a la libre organización conlleva como sinalagma el deber de ocuparse de que dicha organización no resulte lesiva.

Por ello –dice– la construcción del delito no debe hacerse tan sólo con base en datos naturalistas (como la causalidad o el dolo) pues lo esencial debe ser el quebrantamiento del rol genérico de toda persona de reclamar derechos y de reconocer los derechos de los demás. De esta forma, cada comportamiento se debe regir por su contexto y es dentro de éste donde se debe valorar su significado.¹³⁷

Se trata, en definitiva, de delimitar comportamientos socialmente adecuados. Una vez realizada esta delimitación, queda determinado cuál es el comportamiento que se exige de una persona en cada contexto. Si la persona no cumple con esa exigencia, su comportamiento tiene un significado delictivo. Quien se mantiene dentro de los límites de su rol no responde de un curso lesivo aun en el caso en que bien pudiese perfectamente evitarlo: ningún médico –ejemplifica JAKOBS– está obligado a realizar semanalmente a sus pacientes revisiones generales.¹³⁸

El rol es una abreviatura del ciudadano modelo en cada contexto, y esto es lo que la imputación objetiva del comportamiento debe determinar. No obstante, el hecho de que un comportamiento cause de modo cognoscible un resultado pernicioso, *per se* nada significa, pues puede que en el contexto el comportamiento adecuado competa a otra persona.

En definitiva, lo decisivo es definir al sujeto que actúa en sociedad y al que le es imputado su comportamiento, pues esta definición ofrecerá las pautas necesarias para interpretar objetivamente dicho comportamiento, decidiendo cuáles de sus conocimientos individuales son relevantes.¹³⁹

Para JAKOBS¹⁴⁰ sólo aquello que es objetivamente imputable puede denominarse acción. Por consiguiente, desde el punto de vista del Derecho Penal no se plantea la cuestión acerca de si una acción se ha producido de manera objetivamente imputable sino si un suceso, por ser objetivamente imputable, constituye una acción jurídico-penalmente relevante.

¹³⁷ La imputación como forma existe desde los inicios de la cultura humana, pero imputación como contenido depende del contexto social; por consiguiente, la imputación objetiva del comportamiento es imputación vinculada a una sociedad concreta.

¹³⁸ JAKOBS G *La imputación ... op. cit.* págs. 101-109.

¹³⁹ Cfr: SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. *Estudio ... op. cit.* págs. 59 y 67.

¹⁴⁰ JAKOBS G. *La imputación objetiva en Derecho Penal*. Traducción Manuel Cancio Meliá. Editorial Civitas. Madrid. 1996. pág. 100. Véase también REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit.* pág. 60.

El Derecho es un generador de expectativas a nivel social cuya inobservancia es considerada como una defraudación. No a todas las personas les son exigidas las mismas conductas pues sólo una diversificación de funciones puede permitir la subsistencia de un conglomerado tan complejo. Cada persona está obligada solamente a cumplir aquellas funciones que caen dentro de su ámbito de organización.

En el mundo social «no todo incumbe a todos» puesto que cada persona está sólo obligada a comportarse de acuerdo con lo que la sociedad le exige. Como el individuo debe llenar las expectativas de comportamiento que permitan la armónica convivencia social, cada persona tiene posición de garante frente a esas expectativas, y cada vez que un individuo las defraude total o parcialmente habrá incumplido al campo de acción del Derecho Penal.

Por ello, en una sociedad todos somos garantes en relación con determinadas actividades. Así, la labor fundamental del Derecho Penal es la individualización de quien –por haber faltado a su posición de garante– lesionó los intereses sociales. Debe quedar claro que la acción naturalística –con el factor intencional que le es inmanente– no es negada por el Derecho Penal, sólo que su interés no se centra en el sentido naturalístico de la conducta sino en su significación social. De ahí que el concepto de acción de JAKOBS permita abarcar también a las personas jurídicas.¹⁴¹

Al concebir el injusto como expresión de sentido incompatible con la norma, esto es, como perturbación social, la imputación se divide en dos niveles:

- a) La calificación de un comportamiento como típico (imputación objetiva del comportamiento).
- b) La constatación –en los delitos de resultado– de que el resultado producido queda explicado precisamente por el comportamiento objetivamente imputable (imputación objetiva del resultado).

La determinación del quebrantamiento de la norma se produce en el ámbito del tipo y es provisional.

¹⁴¹ No desconocemos la existencia de un concepto negativo de acción. HERZBERG (1922) es el que utiliza por primera vez el concepto negativo de acción (abarcando tanto la acción como la omisión) y que consiste en «no evitar lo evitable en posición de garante». Aplicando el principio de evitabilidad KAHRS (1968): «al autor se le imputa un resultado si no lo ha evitado aunque podía evitarlo y el Derecho se lo exigía». JAKOBS (1974) para los delitos de resultado señala que conducta es «provocación evitable del resultado». BEHRENDT (1979): «no evitación evitable de la situación típica». Sin embargo, dicho concepto resulta de poca utilidad y por ello preferimos hacer la referencia doctrinal de estilo ROXIN C. *Derecho Penal ... op. cit.* págs. 247-249.

Finalmente, sólo con la afirmación de culpabilidad se puede hablar verdaderamente de un ataque a la vigencia de la norma.

Éstos –según el autor que seguimos– son los fundamentos de la imputación objetiva:

- a) Los seres humanos se encuentran en el mundo social en condición de portadores de un rol.
- b) Entre autor, víctima y terceros –según los roles que desempeñen– ha de determinarse a quién compete –por sí solo o en conjunto con otros– el acontecer relevante; es decir, quien ha quebrantado su rol –administrándolo de modo deficiente– responde jurídico-penalmente.
- c) Esto rige tanto respecto de hechos dolosos como de hechos imprudentes, sólo que en los dolosos el quebrantamiento del rol es tan evidente que no necesita la explicación que requieren los imprudentes.¹⁴²

Por otra parte, los roles también funcionan como límites de responsabilidad (ello tanto en la comisión como en las posiciones de garantía implícitas en la omisión).

Por eso, el autor describe esos límites:

- a) No forma parte del rol de cualquier ciudadano eliminar todo riesgo de lesión de otro: existe un riesgo permitido.¹⁴³
- b) Si bien el comportamiento de los seres humanos se entrelazan, no forma parte del rol del ciudadano controlar de manera permanente a todos los demás pues, de otro modo, no sería posible la división del trabajo: debe existir un principio de confianza.¹⁴⁴
- c) El carácter conjunto de un comportamiento no puede imponerse de modo unilateral-arbitrario.¹⁴⁵

¹⁴² JAKOBS G. *La imputación ... op. cit.* págs. 89-97.

¹⁴³ Cfr: JAKOBS G. *La imputación ... op. cit.* pág. 117 y ss. 141-143. Sobre el punto, véase también REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit.* pág. 85 y ss. y 141 y ss. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ... op. cit.* págs. 61-77 y 125 y ss. Cfr: también ROXIN C. *Derecho Penal ... op. cit.* pág. 371 y ss. refiriéndose al hecho de que el riesgo permitido excluye la imputación.

¹⁴⁴ Cfr: JAKOBS G. *La imputación ... op. cit.* pág. 117 y ss. Véase también REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit.* pág. 141 y ss.

¹⁴⁵ Cfr: JAKOBS G. *Imputación op. cit.* pág. 17 y ss.

d) Puede que la configuración de un contacto social competa no sólo al autor sino también a la víctima.¹⁴⁶

Como segundo escalón de la imputación objetiva, es necesario que el riesgo provocado por el agente se realice en el resultado.

La doctrina es unánime en afirmar que para poder imputar un resultado a su autor no basta con que conducta imprudente y resultado estén unidos por una relación de causalidad. Entre ambos, debe existir un nexo específico, de tal manera que el resultado pueda ser considerado la realización del riesgo penalmente relevante creado por el autor.¹⁴⁷

Así, como complemento de la imputación objetiva, es indispensable que se analice el comportamiento del autor, no ya como un genérico portador de roles, sino como individuo. Este aspecto individual de la conducta escapa a las consideraciones genéricas propias de una imputación objetiva, y debe ser analizado dentro del ámbito de la culpabilidad, a través de la que podría denominarse «imputación subjetiva».

De esta manera, el injusto atañe a la imputación objetiva, y el aspecto individual de la culpabilidad a la imputación subjetiva.

Como la imputación no se ocupa de consideraciones individuales, sino del análisis de expectativas generales de comportamiento, el dolo no puede ser parte del injusto sino de la culpabilidad.

Ello no supone desconocer que toda conducta humana –naturalísticamente entendida– tiene un componente intencional. Lo que ello en verdad supone es el reconocimiento de que la distinción que desde el punto de vista natural se hace entre lo objetivo y lo subjetivo no coincide necesariamente con la diferenciación que entre dichos conceptos hace el Derecho Penal. Por ello, la subjetividad –en cuanto hecho psíquico individual– pertenece a la culpabilidad.

¹⁴⁶ Cfr. JAKOBS G. *Imputación ... op. cit.* pág. 17 y ss 173 y ss. Véase también ROXIN C. *Derecho Penal ... op. cit.* pág. 387 y ss., REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit.* pág. 164 y ss.

¹⁴⁷ Recordemos que en la imputación objetiva la relación de causalidad juega un papel secundario (ello porque la relación de causalidad es entendida como presupuesto para la imputación objetiva del resultado y no como parte integrante de ésta), sin embargo, en los delitos comisivos de lesión constituye un requisito imprescindible para que el autor responda en grado de consumación (tanto si es presupuesto o parte integrante de la imputación objetiva) Cfr. MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación ... op. cit.* pág. 165 y ss. 168. REYES ALVARADO Y. *La imputación ... op. cit.* pág. 195 y ss. y 298 y ss. ROXIN C. *Derecho Penal ... op. cit.* pág. 373 y ss.

Las expectativas de comportamiento son predicables tanto de los delitos dolosos como de los culposos. Así, si comparamos, vemos que en el dolo existen los aspectos cognoscitivo (parte esencial de la imputación objetiva) y volitivo (que atañe a la imputación subjetiva). Por eso, una vez conocida aquella representación previa, no necesariamente está satisfecho el aspecto subjetivo del delito.¹⁴⁸

La culpabilidad es vista por JAKOBS como atribución según las necesidades preventivo generales en lo que se denomina concepto funcional de culpabilidad.¹⁴⁹

De esta forma, sólo el fin dota de contenido al concepto de culpabilidad. El fin está en la prevención general positiva, entendida no como intimidación sino como ejercicio de la fidelidad al Derecho. El fin rector y determinante de la culpabilidad es la estabilización de la confianza en el ordenamiento, perturbada por la conducta delictiva. Mediante la atribución de la culpabilidad, y la punición ligada a ella, se confirmaría la confianza en la corrección de la norma. El delito frustra las expectativas de la comunidad jurídica y esa frustración se compensa interpretando como fallo la conducta frustrante, considerándola culpable y castigándola. La autonomía se atribuye como capacidad en el caso de que resulte funcional y puede faltar cuando exista la posibilidad de asimilar el conflicto de otra manera.

A esta concepción se le han hecho múltiples críticas.¹⁵⁰ En primer lugar, se dice que abandona la función restrictiva de la punibilidad del principio de culpabilidad en atención a la prevención general. La punibilidad del particular no depende ya de circunstancias que radican en su persona sino de lo que presuntamente sea necesario para el ejercicio de los ciudadanos en la fidelidad al Derecho, para la estabilización de su confianza en el ordenamiento (por ejemplo castigar a quien no puede controlarse hasta tanto no se pueda curar o al delincuente habitual). KANT había criticado esta posición por atentar contra la dignidad humana. Puede pensarse también que con esta posición se incurriría en roces de constitucionalidad. También se critica esta posición por cuanto no brinda un parámetro para establecer lo necesario para estabilizar la confianza en el ordenamiento siendo que la misma deja al arbitrio del legislador o del juez –en una vacilante inseguridad– lo que haya que entender por culpabilidad. Finalmente, se han vertido críticas que señalan que si la única finalidad es la estabilización de las normas, el modelo de JAKOBS se presenta como un sistema en el que será indiferente que las normas garanticen la libertad, o sean terroríficas como las de un estado totalitario en el que se niegue la libertad y la dignidad de las personas.

Frente a la crítica de la instrumentalización del sujeto, JAKOBS ha argumentado, en primer lugar, que no se trata de la conservación de la identidad de un sistema social sin más, sino de aquella identidad normativa de un sistema social diferenciado por un determinado sistema jurídico.

¹⁴⁸ REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva ... op. cit.* págs. 65-69.

¹⁴⁹ Sobre el mismo véase JAKOBS G. *Estudios de Derecho Penal*. Madrid, 1997, pág. 73 y ss. y 365 y ss.

¹⁵⁰ Cfr: BACIGALUPO S. «*La responsabilidad ... op. cit.* págs. 211-213.

Asimismo, que no se trata más que de la descripción de los presupuestos del funcionamiento de la sociedad. A su modo de ver, la descripción no instrumentaliza sino que, en todo caso, pone de manifiesto las instrumentalizaciones ya existentes.

En relación a la pretendida vulneración de la dignidad humana, JAKOBS responde que no se trata de la estabilización de la sociedad a costas de la libertad del sujeto. Argumenta que, precisamente, el sujeto se encuentra presente en la medida en la que transmite comunicativamente, es decir, en tanto y en cuanto determina la autodescripción de la sociedad. De esta manera, el sistema de la sociedad es el que marca los límites del sistema jurídico y, por lo tanto, no desaparecen en absoluto ni la libertad del sujeto ni el límite de punibilidad. No es correcto –aclara– oponer las condiciones de constitución de la subjetividad a las condiciones de configuración de la sociedad en el sentido de «libertad» frente a «colectividad» ya que, en cualquier caso, desaparecen las condiciones empíricas de la subjetividad si la sociedad no funciona. En ningún momento esto significa que toda sociedad que funcione sea una sociedad en la que los sujetos obtienen sus derechos, sino sólo que –y esto es subrayado expresamente– sin una sociedad que funcione sólo tendremos un conjunto accidental de individuos que por creencia de coincidencias vinculantes no conocen el mundo objetivo y, por ello, no pueden sobrepasar el marco de sus sensaciones personales. El proceso comunicativo es determinante para poder hablar de sujetos libres.

En cuanto a que su sistema podría incluso amparar regímenes totalitarios, JAKOBS responde categóricamente afirmando que esta teoría no pretende presentar un modelo de Derecho Penal deseable sino que describe el Derecho Penal diferenciado por la sociedad.

REYES ALVARADO ¹⁵¹ resume las ventajas de la teoría de la imputación objetiva:

- a) Separa los planos naturalísticos y normativos: si el Derecho Penal trabaja con conceptos valorativos, no tiene problemas con la omisión –como ocurre con las visiones naturalísticas–, pues lo que interesa es la existencia de defraudaciones a las expectativas sociales.
- b) También se eliminan los inconvenientes propios de los delitos culposos, porque no desempeña papel determinante la intencionalidad real o potencial como ocurre en el finalismo.
- c) Perderá importancia la artificiosa y extensa discusión sobre si el desvalor de la acción es más o menos importante que el del resultado, pues en el plano naturalístico siempre habrá resultados como modificaciones al mundo exterior pero, en el jurídico, habrá resultados pero como quebrantamiento de una norma o defraudación de expectativas sociales penalmente relevantes.

¹⁵¹ REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva ... op. cit.* pág. 70.

d) Pierde trascendencia la discusión sobre la necesidad de valorar la importancia del aspecto subjetivo propio de las tentativas, en cuanto se distingue claramente entre la subjetividad natural –que siendo inmanente a cada conducta humana, sólo interesa desde el punto de vista naturalístico– y aquellos componentes subjetivos que poseen relevancia para el Derecho Penal.

REYES ALVARADO ¹⁵² también destaca que la teoría de la imputación objetiva no es más que la pretensión de dar una interpretación moderna al juicio de imputación propio del Derecho Penal, despojándolo de un contenido exclusivamente naturalístico –ajeno a la ciencia jurídica– para, en su lugar, edificarlo sobre consideraciones de carácter social. Con esto –prosigue– se esperan superar los inconvenientes derivados de concepciones estrictamente naturalísticas como el causalismo y el finalismo. También señala que la teoría de la imputación está llamada a reemplazar lo que se ha denominado «el concepto jurídico penal de conducta». En su lugar, se concluye que para el Derecho Penal es acción toda causación imputable. Así, el concepto jurídico penal de acción surge cuando existe una conducta «injusta» y «culpable» a través de dos juicios: imputación objetiva y subjetiva.

Por su parte, MARTÍNEZ ESCAMILLA ¹⁵³ señala que la configuración del nexo objetivo, que ha de existir entre acción y resultado para que pueda afirmarse la responsabilidad del autor por la lesión del bien jurídico, constituye el objeto de la moderna doctrina de la imputación objetiva. Coincide con REYES ALVARADO al indicar que con la teoría de la imputación objetiva se intenta la superación definitiva del dogma causal en el Derecho Penal: para que un resultado pueda serle atribuido a un sujeto es necesario (ya en el plano objetivo) que aquel constituya la realización de un riesgo jurídicamente relevante, cuya evitación sea precisamente la finalidad de la norma infringida.

TORIO LÓPEZ ¹⁵⁴ afirma la imputación objetiva no es tan nueva, sólo que se pretende elevar –mediante un proceso inductivo– ciertos principios generales a criterio dogmático general. Sin embargo –agrega– la introducción de criterios de imputación del resultado al amparo de determinados casos en el ámbito de la tipicidad no permite afirmar que se haya producido una reformulación global de la tipicidad a través de la teoría de la imputación objetiva.

Quizá por ello, SUÁREZ GONZÁLEZ y CANCIÓ MELIÁ ¹⁵⁵ aclaran que no puede hablarse aún de que exista una teoría de la imputación objetiva.

¹⁵² REYES ALVARADO Y. *Imputación objetiva ... op. cit.* págs. 12 y 71.

¹⁵³ MARTÍNEZ ESCAMILLA M. *La imputación objetiva ... op. cit.* págs. XXIII Y 30 y ss.

¹⁵⁴ Citado por SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. *Estudio ... op. cit.* pág. 47.

¹⁵⁵ SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. Estudio preliminar al libro JAKOBS G. *La imputación objetiva en el Derecho Penal*. Traducción de Manuel Canció Meliá. Editorial Civitas. Madrid. 1996, pág. 21.

No obstante, no podemos perder de vista la certera apreciación de MIR PUIG ¹⁵⁶ en el sentido de que ésta es la discusión más importante del Siglo XX sobre la base de la teoría del delito: cuál es el papel de lo objetivo y subjetivo de dicha teoría.

En síntesis –agrega– la discusión gira en torno a dos cuestiones:

- a) Si los criterios de selección son comunes a delitos dolosos e imprudentes (para FRISCH y JAKOBS son idénticos).
- b) Qué relevancia corresponde a la consideración de los conocimientos del autor (para que el juicio sea objetivo).

4. LA PROBLEMÁTICA PUNITIVA EN EL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL: PROPUESTA DE SOLUCIÓN A TRAVÉS DE LAS TEORÍAS DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO Y DE LA IMPUTACIÓN OBJETIVA

La Ley 10/1985 corrigió una situación de laguna que existía en las instituciones sancionadoras respecto del régimen de transparencia fiscal. ¹⁵⁷ En ese sentido, con la reforma se dio nueva redacción al artículo 88.2 LGT, el cual estableció una sanción del 20% de la diferencia entre las cantidades reales a imputar en la base imponible de los socios y las declaradas para las entidades sometidas a transparencia fiscal. Si la infracción recaía sobre imputación de declaraciones, bonificaciones y retenciones, la sanción era el 50% de la cuantía indebida.

MARTÍNEZ IZQUIERDO ¹⁵⁸ criticó la solución entonces adoptada, pues –dijo– se trataba de una situación discriminatoria ya que la transparencia fiscal no sólo es obligatoria (para prevenir posibles elusiones fiscales) sino que, además, el mismo hecho (producido en la entidad y simplemente reproducido en el contribuyente) se sancionaba doblemente. Era claro –decía– que sólo podía ser sancionado el socio que tuviese conocimiento del fraude cometido por la entidad transparente.

En relación con el delito fiscal, se hicieron importantes análisis sobre esta materia.

PÉREZ ROYO ¹⁵⁹ señaló que «la actuación de la sociedad, o de la persona física a través de la cual ésta exterioriza su voluntad, declarando datos falsos relativos a los resultados que han de ser imputados a los socios no era susceptible de ser subsumida en el tipo del –entonces vigente– artícu-

¹⁵⁶ Citado por SUÁREZ GONZÁLEZ C. y CANCIÓ MELIÁ M. *Estudio ... op. cit.* pág. 65.

¹⁵⁷ Sobre dicha laguna véase SAUS IBORRA R. «Comentario sobre infracciones, sanciones y delito fiscal en el régimen de transparencia fiscal». En *Crónica Tributaria*. N.º 41. 1982.

¹⁵⁸ MARTÍNEZ IZQUIERDO S. *El delito fiscal ... op. cit.* pág. 60.

¹⁵⁹ PÉREZ ROYO F. *Los delitos y las infracciones ... op. cit.* pág. 183.

lo 349 del Código Penal, en cuanto que de dicha actuación no se deriva directamente el perjuicio económico para la recaudación tributaria. Este perjuicio se produciría cuando los socios consignasen en su propia declaración las cantidades incorrectamente imputadas y en base a ello eludiesen el pago del tributo (IRPF o IS, según los casos) o disfrutasen de un beneficio fiscal indebido.

Por su parte, PALLARES RODRÍGUEZ ¹⁶⁰ apuntó que sujeto activo del delito no era el sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que la sociedad transparente estaría exenta de tributar por el IS y era el socio el que lo lleva a cabo. Por ello, los socios serían los sujetos activos del delito de defraudación si en su actuación dolosa cumplían los requisitos del tipo del –entonces vigente– artículo 349 del Código Penal.

En este sentido –apuntaba–, era necesario distinguir entre los socios gestores o que estuvieran al corriente del falseamiento de los datos declarados por la sociedad y los socios inocentes que ignoren este hecho. En su opinión, los socios inocentes no podían incurrir en defraudación porque carecían del dolo requerido por el tipo penal para ello. En cambio, sí apreciaba conducta dolosa en la actuación de los socios gestores por cuanto podrían responder de un delito de defraudación tributaria referido a la elusión de pago de su propio tributo y a la obtención ilícita de beneficio fiscal.

Lo que no le quedaba claro era si los socios gestores podían responder de la actuación llevada a cabo por los socios inocentes, ello porque encontraba dificultad para apreciar que el tipo doloso se hubiese cumplido al exigirse –según su parecer– el conocimiento del importe de la cuota defraudada.

Concluyó que era bastante improbable que el defraudador conociera la situación fiscal de los socios y la incidencia que la base imponible ocultada por la sociedad transparente va a tener en sus respectivas cuotas impositivas.

Para evitar situaciones de impunidad, PÉREZ ROYO ¹⁶¹ propuso considerar a los gestores como autores directos de la defraudación a su favor y mediatos de la defraudación perpetrada por el socio inocente.

Sin embargo, PALLARES RODRÍGUEZ ¹⁶² señaló que en ese supuesto el gestor debía conocer la cuantía defraudada por el inocente, siendo este aspecto poco probable. En aquel momento, apuntaba la necesidad de una reforma legislativa que clarificara responsabilidades criminales de sociedades transparentes.

¹⁶⁰ PALLARES RODRÍGUEZ R. *El delito tributario ... op. cit.* págs. 297-298.

¹⁶¹ PÉREZ ROYO F. *Los delitos y las infracciones ... op.cit.* pág. 184.

¹⁶² PALLARES RODRÍGUEZ R. *El delito tributario ... op. cit.* pág. 298.

Con la modificación del régimen de transparencia fiscal operada por Ley 43/1995, reguladora del IS, y la LMF (art. 47.1 y 2), ¹⁶³ la letra e) del artículo 79 LGT quedó redactado de la siguiente manera: «e) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios por las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad».

Correlativamente, el número 2 del artículo 88 *ibidem* quedó redactado como sigue: «2. Las entidades en régimen de transparencia fiscal serán sancionadas: a) Con multa pecuniaria proporcional del 20 al 60 por 100 de la diferencia entre las cantidades reales a imputar en la base imponible de los socios y las declaradas, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado tres del artículo 82 de esta Ley. b) Tratándose de infracciones cometidas en la imputación de deducciones, bonificaciones y retenciones, con multa pecuniaria proporcional del 50 al 150 por 100, de la cuantía indebida de las mismas, sin perjuicio de la reducción establecida en el apartado 3 del artículo 82 de esta Ley».

En la tipificación de las infracciones contenidas en el artículo 79 e) LGT se eliminó el inciso final «en la parte en que dichas entidades no se encuentren sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades».

Correlativamente, en la regulación de las sanciones contenida en el artículo 88.2 LGT se eliminó del primer párrafo el inciso según el cual se sancionaba a las entidades en transparencia fiscal «en la medida en que no estén sujetas a tributación por el Impuesto sobre Sociedades».

En realidad, estos últimos incisos había que entenderlos suprimidos ya por la LIS de 1995, por lo que la supresión que operó por la LMF era puramente formal.

Recordemos que la nueva LIS somete a tributación a las sociedades transparentes por la totalidad de la renta (hasta 1995 sólo tributaban por la parte de la base imponible correspondiente a los no residentes).

De acuerdo con FALCÓN Y TELLA, ¹⁶⁴ hasta 1995 la sociedad transparente quedaba sometida al régimen general de infracciones y sanciones por la parte de base sujeta al IS (la correspondiente a no residentes), y al régimen específico de infracciones y sanciones previsto para entidades transparentes únicamente por la parte de la base imputada a los socios.

¹⁶³ Sobre este tema véanse FALCÓN Y TELLA R. y otros, *Medidas fiscales ... op. cit.* págs. 40-42. LAMOCA PÉREZ C. «Infracciones correlativas a los socios de sociedades en transparencia fiscal». En *Carta Tributaria*. N.º 241. Febrero de 1996.

¹⁶⁴ FALCÓN Y TELLA R. y otros, *Medidas fiscales ... op. cit.* págs. 40-42.

La reforma –apuntó– no supuso que el régimen específico de los artículos 79 e) y 88.2 LGT se aplicase a toda la base imponible sino que, pese a la supresión de los incisos mencionados, estas infracciones se referían sólo a la base o cantidades imputadas a los socios, con exclusión de la parte de la base que correspondiera a los no residentes que no se imputa por transparencia.

Según su criterio, con el nuevo régimen concurrían tres sanciones sobre la renta imputada por transparencia:

- a) La sanción a la sociedad por no ingresar, ya que parece que este tipo de sanciones abarca –desde el 1 de enero de 1996– la totalidad de la renta de la sociedad o, mejor dicho, la totalidad del descubierto, y no sólo el porcentaje correspondiente a socios no residentes.
- b) Las sanciones previstas en el artículo 88.2 LGT sobre las cantidades imputadas.
- c) Las sanciones correspondientes a los socios si como consecuencia de la imputación de una cantidad menor deja a su vez de ingresar.

Esta situación le parecía inadmisibles. Por ello agregó que el mantenimiento del tipo específico del artículo 79 e) junto con las sanciones del artículo 88.2 obligaba a entender que en el régimen de transparencia fiscal no cabía –en principio– sancionar a los socios aunque éstos conocieran la discordancia con la realidad de las cantidades imputadas.

En apoyo de esta interpretación –dijo– juega el hecho de que tras la Ley 25/1995 ya no se menciona a los socios de entidades transparentes entre los sujetos infractores del artículo 77.3. y, sobre todo, el hecho de que la falta de ingreso del socio se castigue en cabeza de la sociedad a través de los artículos 79 e) y 88.2.

Asimismo, estimó que el socio que participaba en la gestión de la sociedad y no salvaba su voto en los acuerdos al amparo del artículo 38.1 LGT, podría ser considerado responsable en cuanto que habría colaborado en la comisión de la infracción. Desde luego –apuntó– el socio que no se atuviera en su declaración personal a las bases y cantidades que le hubiera comunicado la sociedad transparente incurriría igualmente en infracción grave.

Fuera de estos casos, estimó que cuando la falta de ingreso del socio se debiera exclusivamente a una imputación incorrecta por parte de la sociedad, sólo se sancionaría a esta última.

En nuestro parecer, en relación con los ilícitos cometidos en el régimen de transparencia fiscal, deben distinguirse dos tipos de supuestos:

- a) Aquellos en que están presentes los presupuestos para aplicar la teoría del levantamiento del velo.

- b) Aquellos en que la entidad transparente sí ha mantenido independencia en relación con el socio.

Dada la proximidad existente entre el régimen de transparencia fiscal y la teoría del levantamiento del velo conviene clarificar sus respectivos ámbitos de actuación.

FALCÓN Y TELLA,¹⁶⁵ coincidiendo tanto con STAMPA SÁNCHEZ¹⁶⁶ como con ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA,¹⁶⁷ aclaró que la transparencia fiscal no debía ser confundida con la teoría del levantamiento del velo.¹⁶⁸

En primer lugar –decía en relación con la legislación originaria– porque la transparencia voluntaria no implica abuso de la personalidad jurídica. Asimismo, porque el régimen de transparencia fiscal no reúne tres características que son predicables del levantamiento del velo:

- a) Su carácter excepcional (limitado a los casos de fraude o abuso).
- b) El carácter necesario (en virtud de la protección de intereses de terceros que implica el no poder quedar al arbitrio del responsable del abuso).
- c) La necesidad de que el abuso sea probado por quien lo alega.

Así las cosas –apuntó– el levantamiento del velo no puede identificarse con el régimen de transparencia fiscal puesto que este último es:

- a) Una previsión normativa general (que no implica desconocimiento de la personalidad jurídica).

¹⁶⁵ FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* pág. 134 y ss.

¹⁶⁶ STAMPA SÁNCHEZ L. *Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta*. Editorial de Derecho Financiero. Madrid, 1980, pág. 267.

¹⁶⁷ ALBIÑANA GARCÍA QUINTANA C. «La personalidad jurídica societaria y el impuesto». En *Anales del CUNEF*. 1978-1979. Madrid, 1979, pág. 11 y ss., especialmente, pág. 32. Del mismo autor, Prólogo a la obra de SOTO GUINDA J. *La tributación de las sociedades en España*. 2.ª ed. Guardiana Publicaciones. Madrid, 1980, pág. 35. El autor señala que no hay obstáculo para aplicar la técnica de la desestimación de la personalidad jurídica en el Derecho Tributario, pero sólo en casos concretos de abuso de posibilidades de configuración jurídica, siendo que los supuestos de transparencia no son necesariamente casos de abuso.

¹⁶⁸ Para FALCÓN Y TELLA R. *Análisis ... op. cit.* págs. 136 y 187, la técnica de la penetración es también aplicable a las sociedades, pero sólo en casos de fraude o abuso (así se desprende de párrafo 2 del parágrafo 41 de la OTA y del parágrafo 42 *ibidem*, artículos 6.4 y 7 del CC español sobre fraude o abuso. Pero existen normas específicas para el Derecho Tributario en la LGT (el autor se refiere a las normas vigentes hasta antes de la reforma de la LGT de 1995) como el artículo 25 (que recuerda el parágrafo 42 de la OTA) y el 24.2 sobre fraude de ley (aquí aún requería el propósito *probado* de eludir, que no se exigía en Derecho Civil).

- b) En algunos casos, es voluntaria (hoy sólo rige el régimen obligatorio).
- c) Aplicable a cierto tipo de sociedades.
- d) No limitada a los casos de abusos de las posibilidades de configuración jurídica (aunque en la mente del legislador pudo existir este objetivo).
- e) No exige prueba del abuso del derecho.

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO y MERINO JARA ¹⁶⁹ suman algunos argumentos a esta diferenciación apuntando que la transparencia es una técnica legislativa mientras el levantamiento del velo es una técnica judicial. Asimismo, agregan que en el campo tributario la doctrina del levantamiento del velo viene a representar algo así como un estado embrionario de la técnica de la transparencia necesaria, donde caben diversos supuestos de abuso de la personalidad jurídica caracterizados por su «atipicidad» y excepcionalidad; razón por la cual resulta extremadamente dificultoso que el legislador proceda a otorgarles un tratamiento específico con vocación de generalidad. Hasta tanto se produzca esa previsión normativa habrá que probar, caso por caso, que se ha producido ese abuso de la personalidad jurídica (prueba que no es exigible tratándose de la transparencia obligatoria que es un régimen de tributación en el que si bien no cabe duda de que ese elemento lo tiene en cuenta el legislador no llega a plasmarlo en su configuración legal prescindiendo de él totalmente). Ahora bien –concluyen– la propia realidad de la transparencia fiscal también puede ser cuestionada por los tribunales, pues como dice la STS de 20 de mayo de 1996, «ni el régimen de transparencia fiscal o mercantil impide a los tribunales "levantar el velo" societario para tener conocimiento de la realidad económica subyacente».

Debemos apuntar que si bien esta clarificación es la ideal entre ambas figuras, existen supuestos en los cuales el abuso que hace el particular de la personalidad diferenciada daría lugar a la aplicación de la teoría del levantamiento del velo a efectos de sancionar al verdadero autor del ilícito tributario.

Así, para estos supuestos, la problemática punitiva en el régimen de transparencia fiscal debe resolverse a través de la teoría del levantamiento del velo. Esto es, sancionando como autor a la persona física que se oculta tras la entidad transparente con ánimo de defraudar –conducta en todo caso agravada por la utilización de persona interpuesta–, y a los socios meramente formales a partir de su consideración como partícipes necesarios o cómplices.

Si no fuera el caso de aplicar la teoría del levantamiento del velo, esto es, cuando sí existe una diferencia entre la personalidad física del socio y la entidad sujeta al régimen de transparencia, la teoría de la imputación objetiva es la que debe entrar en juego.

¹⁶⁹ SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J.L y MERINO JARA I. *El levantamiento del velo ... op. cit.* pág. 675, *Levantamiento del velo ... op. cit.* pág. 2.

En la actualidad, al ser la entidad transparente la única obligada a practicar retenciones, presentar la declaración, determinar la cuota y realizar el ingreso, es aquélla la única que debe ser sancionada.

Si bien en esto coincido parcialmente con FALCÓN Y TELLA, mis razones para realizar esta afirmación son distintas a las que vierte el referido autor:

Es a la empresa a quien la Ley obliga a determinar las bases imponibles (en el ámbito de las infracciones) a retener y a realizar el ingreso (en infracciones y delitos). En este sentido, es a ella a quien la ley le impone el cumplimiento de un rol y no a sus socios (en Derecho Penal no todo compete a todos, se dice en la teoría de la imputación objetiva).

En el supuesto de incorrecta determinación de cuotas, la infracción sólo puede ser cometida por la empresa pues es ésta quien tiene la obligación de determinarlas y, por tanto, de quien es exigible la conducta conforme a derecho.

En el supuesto de dejar de retener o de declarar e ingresar, la infracción y el delito se perfeccionan (si se cumplen además los restantes presupuestos de los tipos) a partir de esta falta de retención o de declaración e ingreso por parte de la sociedad.

En este sentido, es el riesgo creado por la acción u omisión de la sociedad –quien incumple la expectativa de cumplimiento de su rol– el que se realiza en el resultado.

En razón de lo anterior, la falta de ingreso que con posterioridad tiene lugar por parte del socio no es penalmente relevante, ello, porque su conducta es consecuencia de la originaria falta de ingreso por parte de la entidad transparente, siendo que no fue su acción (u omisión) sino la de la referida entidad la que se realizó en el resultado.

La conducta del socio sólo es penalmente relevante cuando en el régimen de devoluciones que priva en materia de sociedades transparentes las obtenga indebidamente.

En el ámbito del delito, el perjuicio que representa para la Hacienda Pública la falta de ingreso de la diferencia entre la cuota calculada sobre el tipo proporcional del IS y la que resultaría de aplicar la escala progresiva del IRPF, sería una consecuencia civil derivada del hecho punible.

En consecuencia, dicha cantidad podría exigirse a través de la acción civil resarcitoria que la AT habría de promover contra la sociedad.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Sobre la problemática en esta materia véanse FERNÁNDEZ OUBIÑA A. «La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública». *Crónica Tributaria* N.º 75. 1995, pág. 14. MUÑOZ MERINO A. *El delito de contrabando*. Aranzadi. Pamplona. 1992, pág. 493 y ss. La AP de Barcelona en Sentencia de 25 de julio y 26 de septiembre de 1988 «El delito en sí mismo ... la única consecuencia jurídico-penal que produce es la pena, ya que, en realidad, la obligación reparato-

En el ámbito de la infracción, si bien la acción civil no está prevista expresamente, la duplicidad de sanciones (por la determinación incorrecta de cuotas y por la falta de ingreso y principalmente por el hecho de que la sanción por la determinación incorrecta de cuotas está en función del importe defraudado) resarciría a la Hacienda Pública del referido perjuicio económico.

En el régimen de infracciones tributarias esta solución no representaría ningún problema puesto que la empresa ostenta capacidad infractora (art. 77.3 LGT) y, en consecuencia, es ella la que sufre la sanción.

ria tiene por causa la acción y la omisión generadoras de un ilícito civil ... La deuda tributaria es siempre anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública ... es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en sus sustantividad al hecho criminal, de ahí que el delito, de carácter estrictamente formal, sólo atente contra el tráfico jurídico fiscal, y por tanto, carece de contenido patrimonial». En el mismo sentido AP de Barcelona de 22 de julio de 1988. STS de 2 de mayo de 1988 (RJ 1988, 1520). Véanse también las SsTS de 21 de enero, 5 de noviembre y 3 de diciembre de 1991. En esta última se señala que «la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda resultante del expediente administrativo no pasa al debate judicial como un elemento predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo ... sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal ... provee a la Hacienda pública de un nuevo y único título –judicial– para hacer efectiva la deuda tributaria». Asimismo, STS de 30 de enero de 1991: «la condena ha de extenderse a la indemnización de los perjuicios producidos al Estado por tal defraudación por los intereses reclamados, excluyendo de lo que aparece designado como deuda tributaria la sanción correspondiente, ya que se impone con el carácter de pena en la presente resolución, siendo responsable directo y subsidiario la sociedad en cuyo nombre actuó ...». En dicha sentencia se anula en casación la de la AP de Barcelona de 25 de julio de 1988 en la que se negaba el ejercicio de la acción civil en el delito de defraudación tributaria por considerar que la Administración se encuentra investida de ciertas facultades para hacer efectivo el cobro de la deuda con independencia de proceso judicial. En el mismo sentido que el TS se ha manifestado la AP de Valladolid, de 25 de marzo de 1996, al señalar que «establece el –anterior– artículo 19 CP que toda persona responsable criminalmente de un delito o falta, lo es también civilmente, disponiendo los artículos 101 y ss. de dicho cuerpo legal que la responsabilidad civil implica la reparación del daño y la indemnización de los perjuicios. En el delito que nos ocupa, dado el bien jurídico protegido, la responsabilidad civil ha de extenderse y proporcionar el resarcimiento de la deuda tributaria». FALCÓN Y TELLA R. «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 RGIT y en los artículos 9 y 10 de la LOPJ». *Quincena Fiscal* N.º 11, junio 1988, pág. 7. El autor señala que la primera posición parece aceptarse incluso por el Fiscal General del Estado (Memoria publicada en *Impuestos* N.º 23.º 1990, pág. 101), que únicamente opone al mismo un inconveniente de carácter práctico: de prosperar la tesis de que el delito fiscal no engendra acción civil ejercitable junto con la penal «el juez no podrá proceder a los embargos correspondientes, con lo que es de suponer que los responsables de tales delitos se apresuren a alzarse con sus bienes, acción que es de discutible encaje en el artículo 519 del (anterior) Código Penal ... pues la deuda no es líquida hasta que no se determine en resolución firme, y la jurisprudencia del Tribunal Supremo viene exigiendo reiteradamente la liquidez de la deuda para que la distracción de bienes encuentre acomodo en el 519 CP». El autor achaca a esa «conveniencia práctica» –en que probablemente se fundamente la jurisprudencia del TS favorable a mantener la acción civil resarcitoria en delitos de defraudación– ha sido superada pues el nuevo artículo 257 del CP castiga como insolvencia punible no sólo el alzamiento de bienes en perjuicio de acreedores cuando exista deuda líquida sino también a quien con el mismo fin realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento ejecutivo, incluidos los administrativos, iniciados «o de previsible iniciación». En todo caso –apunta– nada impide la adopción por la propia Administración de las medidas cautelares al amparo del artículo 128.3 LGT, con autorización del juez de instrucción, tal como exige el citado precepto. *Ibid.* págs. 7-8. En relación con la problemática de la responsabilidad civil de personas jurídicas en el delito de defraudación véanse CHICO DE LA CAMARA P. «El delito fiscal en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas jurídicas no debe alterar las posiciones jurídico-subjetivas del tributo». En *Quincena Fiscal* N.º 11, junio de 1988, pág. 11 y ss.

Sin embargo, no debemos perder de vista que en el ámbito del delito de defraudación, quien sufriría la sanción (por virtud del art. 31 CP) sería el administrador o representante de la persona jurídica.

Esta diversidad de tratamientos punitivos no parece poder justificarse por el simple traspaso del umbral pecuniario que diferencia uno u otro estadio represivo.

Si se admite la capacidad penal de la persona jurídica –tal y como se auspicia desde la teoría de la imputación objetiva– la solución, si bien mantendría algunas diferencias, no sería tan dispar como acontece en la actualidad.