

BARTOLOMÉ RIERA RIBAS

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

La complejidad de las transmisiones económicas –privadas y mercantiles– modernas, así como la internacionalización de las mismas ha dado lugar a la repetida utilización de medios instrumentales: testaferros, sociedades y personas interpuestas que tienen, entre otros, el propósito de lograr la elusión y ocultación fiscal.

Con frecuencia han sido los Tribunales, en nuestro caso los españoles, quienes han tenido que pronunciarse acerca de tales prácticas, y es el relato y consideración de alguno de tales pronunciamientos el que se expone.

Se describen también en el artículo cuáles son los elementos configuradores de estas interposiciones instrumentales, haciendo hincapié en la multiplicidad de tales figuras que, en algunos casos, rozan el esperpento al emplearse en operaciones millonarias testaferros menores de edad o con la condición de disminuidos físicos.

Se alude, finalmente, a la relación jurídica que se establece entre el testaferro y su mandante, así como los mecanismos que los Tribunales han admitido para atajar tales prácticas: «levantamiento del velo societario», consideración de simulación contractual, delito fiscal o de alzamiento de bienes o bien pretensión de resarcimiento patrimonial frente al verdadero titular de la operación.

Se concluye que se trata de un fenómeno complejo ante el cual sólo una adecuada valoración por los Tribunales de la prueba en las interposiciones instrumentales y su consecuente reproche permita lograr su atenuación.

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Los elementos configuradores de la interposición.
 - 1.º Subjetivo.
 - 2.º Objetivo.
 - 3.º Causal.
 - 4.º Temporal.
 - 5.º Localización.
- III. Las referencias normativas.
- IV. Supuestos específicos de interposición.
 - IV.1. La interposición familiar.
 - IV.2. La interposición de una Sociedad vinculada.
 - IV.3. El autocontrato como medio elusivo.
 - IV.4. El empleo de facturas falsas.
 - IV.5. La utilización de Sociedades transparentes.
 - IV.6. La utilización como testaferros de personas físicamente impedidas.
 - IV.7. La utilización de Sociedades interpuestas a efectos de la cesión de trabajadores en distintos sectores de la actividad empresarial.
- V. Consecuencias tributarias y medios jurídicos de impugnación ante la utilización de testaferros.
 - V.1. La acción «pauliana» *ex* artículo 1.902 del Código Civil, la acción de simulación o la nulidad de los contratos viciados por la simulación.
 - V.2. El llamado «levantamiento del velo».
 - V.3. El mecanismo de las presunciones.
 - V.4. La concurrencia de posibles delitos.
 - V.5. El alzamiento de bienes como resultado de la interposición ficticia.
- VI. Conclusiones.
 - 1.^a Prevalencia de la teoría de la «espiritualidad». Diferenciación entre Impuestos Directos e Indirectos.
 - 2.^a La pluralidad de sujetos o dispersión de actos como elemento de sospecha. La carga de la prueba.
 - 3.^a La diversidad de medios de impugnación o las alegaciones de defensa.
 - 4.^a El delito fiscal como «delito de propia mano».

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Toda realidad, por oscura y compleja que sea, proporciona algún dato o pista si nos acercamos a la raíz de su nombre. Si así la conocemos, a ella o a sus manifestaciones, la propia denominación que, entre todos, le hemos impuesto a esta realidad, de alguna forma, nos restringe a la vez que nos guía a la hora de interpelarla, enjuiciarla o, incluso si fuera pertinente, repudiarla.

Llamémosle, es el caso, testafarro pero también fiduciario, persona interpuesta, sociedad instrumental o de favor, «società di cómodo» y también «testa di ferro», cabeza de hierro, según los italianos, «trust» en el derecho anglosajón o «Treuhand» en el germánico, en un expresivo y certero término que podría traducirse como «la mano fiel».

Nuestro Código Civil, en su redacción vigente, proclama en su artículo 3.1 que «Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y *la realidad social* del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

Y en su artículo 1.282 proclama el citado Código Civil que «Para juzgar de la intención de los contratantes, deberá atenderse principalmente a los actos de éstos, coetáneos o posteriores al contrato». Ello exige para el análisis o calificación de cualquier relación obligacional, contractual o negocial el consuno, la conjugación de los dos elementos configuradores que se recogen en tal artículo: la averiguación, si ello fuera posible, de la auténtica intención y voluntad de las partes intervinientes y por otra, el atender, para efectuar lo anterior a los actos propios que los contratantes han desarrollado para estructurar su relación. En este orden, también ha señalado la doctrina que la palabra «principalmente» que recoge dicho artículo 1.282 referida al momento o a la posterioridad del contrato implica que la calificación se centre en el momento en el cual el contrato surte sus efectos pero que, en ningún modo, impide al intérprete de la relación contractual establecida interrogarse sobre cuáles fueron los pasos previos o coadyuvantes para su realización.

Puede, como paso inicial, acudir a las definiciones que ofrece el Diccionario de la Real Academia Española y allí constatamos que:

- **Testaferro** es «El que presta su nombre en un contrato, pretensión o negocio que en realidad es de otra persona».
- **Fiduciario** es «Hereditario o legatario a quien el testador manda transmitir los bienes a otra u otras personas o darles determinada inversión».
- **Instrumento** (3.ª acepción) es «Aquello de que nos servimos para hacer una cosa».

A partir de tales términos pueden configurarse los elementos sustanciales de la figura: interposición instrumental por cuenta y nombre de otro que sirve para ocultar una realidad, específicamente, la realización de actos que debieron ser sometidos a tributación.

Es posible, así, diferenciar dos tipos de fiducia:

- **Concreta o específica.**
- **Genérica o continuada.**

La primera, la que se refiere a la interposición en una operación concreta (aunque ésta se desarrolle a través de distintas figuras negociales), es la que abordaremos en las siguientes páginas, pues es ésta la que han tenido ocasión de enjuiciar los Tribunales en diversas resoluciones.

La segunda supone un tipo distinto de planificación fiscal. Habla el artículo 3.1 del Código Civil antes reproducido de «realidad social» y puede acudir a cualquier periódico o fuente de información rastreando voces como «off-shore», «fiducia», «constitución urgente de Sociedades» para demostrar que, en la actualidad, resulta bien sencillo acceder a formularios que proporcionan, mediante el pago de comisiones razonables para las cantidades monetarias que pudieran pretenderse ocultar al fisco, diversas fórmulas de localización de actividades y patrimonios en los denominados «paraísos fiscales» remotos o bien cercanos. En estos casos la actividad fiduciaria se traduce en una prestación de múltiples servicios: constitución de sociedades exentas, reinversiones confidenciales (el cliente desea reinvertir fondos opacos desde la sociedad fiduciaria a su propia jurisdicción), constitución de «holdings» deslocalizados para gestionar las inversiones, «sociedades transbordo» para intervenir en importaciones-exportaciones, mantenimiento de contabilidades y archivos en la sociedad *trust*, elección de fideicomisarios, *trustee* y, en particular acogimiento al fideicomiso discrecional, «Discretionary Trust», en el cual el fiduciario cumple de modo confidencial los deseos del cliente (Settlor), existiendo variedades como el fideicomiso de Acumulación (Accumulation), Mantenimiento (Maintenance), o Intereses Vitalicios (Life Interest Trusts) mediante los cuales se puede lograr la opaca transmisión de bienes o sociedades o la sucesoria. Ofrecen tales fiducias también la posibilidad de matricular barcos o aeronaves al amparo de sus banderas de conveniencia. Pero como se señaló, el hecho de que constituyan actividades desarrolladas a lo largo del tiempo no se ha reflejado hasta ahora de forma significativa en controversias judicialmente abordadas en nuestros Tribunales.

El hecho del testafarro, de la interposición negocial, es antiguo y tozudo, y por ello existe: el tráfico jurídico se ve contaminado (algunos dirían que impulsado) por la existencia de estructuras jurídicas que facilitan tal interposición de terceros en relaciones contractuales ocultando, de algún modo, la titularidad de sus reales interesados.

Económicamente, la aparición del comercio en Internet, la difusión de las transacciones electrónicas en el llamado «ciberespacio», permite añadir o augurar que la ocultación, el disfraz global será una moneda común en el tráfico mercantil de los años venideros.

La pretensión de este trabajo es retrospectiva. Es imposible conocer cómo afrontará la norma futura, en este caso la tributaria, el problema. Pero sí se pueden constatar aquellas pistas que nuestros operadores jurídicos, singularmente los Tribunales, desde el Supremo, hasta llegar a los Económico-Administrativos, (pues en definitiva éste es el paso inicial sobre el que se pronunciará el Tribunal Supremo), han ofrecido en sus resoluciones a la hora de tener que afrontar con la escurridiza figura de los testafellos, sus actos y, sobre todo, las consecuencias de su interposición, en especial, la salvaguarda de los intereses de terceros que, por aquéllos, resultasen perjudicados.

Dentro de estos últimos –perjudicados–, como se intentará desarrollar, es peculiar la Hacienda Pública por dos motivos que exceden del tratamiento que efectúan comúnmente los civilistas del problema: primero, la frecuencia de esta figura en el campo tributario agravada con la internacionalización de la economía (muy distinta de la problemática civil de la puesta de bienes a nombre de otro en tiempos de guerra o conflicto) y, segundo, la plena connivencia entre fiduciantes y fiduciarios que se aprecia en el plano fiscal y que, rara vez, localiza el problema que surja de la interposición en la relación o conflicto entre tales sujetos (por ejemplo, por desviar los bienes a un fin o propietario distintos al convenido), sino, únicamente en el intento de desviar la tributación correspondiente a un obligado tributario real localizándola en otro ficticio, el testafarro.

Por ello, por su singularidad, tanto por la descripción de los hechos enjuiciados, como por el esfuerzo doctrinal por fallar respecto a los mismos efectuada por los Tribunales resulta enriquecedor analizar algunas resoluciones de las cuales se ofrecen aquí algunos supuestos. Tales supuestos no se ajustan, como es obvio, a aquellos esquemas que abordaron históricamente los autores, principalmente civilistas, sino a los que repetidamente afrontan los Tribunales en nuestra realidad actual entendiendo que tales resoluciones sean del Tribunal Supremo, sean de los Tribunales de Instancia o Económico-Administrativos permiten delimitar la problemática que, en el terreno tributario, plantea el amplio y variopinto campo semántico que enunciamos como fiduciarios o testafellos.

Debe en este punto establecerse una importante distinción. Términos tales como mandato, representación o pacto de confianza sirven para estructurar relaciones jurídicas que, pese a la problemática que pueden plantear –alguna de las cuales aludiremos–, son plenamente válidas y surtidoras de efectos en el terreno tributario. El problema se produce cuando solapado a este elemento (fides, trust, representatio, etc.) o, mejor dicho, como raíz germinal de esta relación fiduciaria, se averigua la existencia de un propósito de ocultación, de interposición de una barrera o, al menos, de un impedimento, frente a los intereses de la Hacienda Pública.

A modo de ejemplo, puede añadirse a lo anterior el elemento de la complejidad de las figuras posibles e imaginables. Normalmente se piensa que un testaferro interpuesto sirve para eludir la tributación de una plusvalía: sea una Sociedad C que desea comprar un solar titularidad de otra, A. En una conducta que podemos calificar como «la indiferencia del tercero», a C tanto le importa que el solar se lo venda A (titular inicial) o una Sociedad interpuesta B (fiduciario de A) y que si ella, C, paga el precio de Q ptas., efectivamente por tales solares la operación se instrumente de modo que A enajene a B por la décima parte de Q los solares y simultáneamente B se lo venda a C por el precio Q. A la compradora C no le importa cuál sea la conducta fiscal de A y B y tampoco cuál sea el destino real de los cheques o efectos cambiales que entrega a B (fiduciario) en el momento de la compra. En definitiva, C quiere intervenir en el tráfico mercantil adquiriendo unos solares. Por ello, respecto a A y B únicamente se preocupará por la prevalencia del principio «pacta sunt servanda», así como de la adecuada inscripción registral de los inmuebles. En cuanto a la concreta opción y riesgo fiscal que hayan asumido los vendedores C, comprador final, procurará, en la práctica, ser neutral e incluso desconocedor de la pantalla creada.

Pero junto al anterior, y típico ejemplo de interposición, es posible hallarla en el plano inverso: la fiducia encubre un comprador real que quiere permanecer oculto. Este supuesto ha sido ampliamente estudiado por la doctrina civilista, en especial, al abordar aquellos casos en los que el comprador –fiduciario– decide retener los bienes comprados en su beneficio no revirtiéndolos al comprador real. El enfoque normativo de esta, llamada representación indirecta, se ha realizado a la luz del artículo 1.717 del Código Civil: «Cuando el mandatario obre en su propio nombre, el mandante no tiene acción contra las personas con quienes el mandatario ha contratado, ni éstas contra el mandante. En este caso el mandatario es el obligado directamente en favor de la persona con quien ha contratado como si el asunto fuera personal suyo. Exceptúase el caso en que se trate de cosas propias del mandante». Añade el artículo que «Lo dispuesto en este artículo se entiende sin perjuicio de las acciones entre mandante y mandatario». El artículo 1.720 del Código Civil señala que: «Todo mandatario está obligado a dar cuenta de sus operaciones y a abonar al mandante cuanto haya recibido en virtud del mandato» y el artículo 1.727 del Código Civil que: «El mandante debe cumplir todas las obligaciones que el mandatario haya contraído dentro de los límites del mandato». La doctrina y la Jurisprudencia Civil del Tribunal Supremo, señalando los peligros de una mermada interpretación de tales preceptos, hanpreciado que siempre protegiendo los derechos de terceros de buena fe puede entenderse que la propiedad de lo adquirido, con sus derechos y obligaciones, lo es directamente del mandante. Fiscalmente el problema se centra en revelar cuál sea la relación que une al mandante y al mandatario. Piénsese en el uso frecuente de Sociedades domiciliadas en alguno de los denominados «paraísos fiscales», las cuales compran bienes inmuebles en España, existiendo para el fisco una sospecha razonable de que, además de la interposición instrumental y de los supuestos de mandato de compra señalados, pueda tratarse de operaciones realizadas por residentes con fondos opacos localizados en el extranjero y reinvertidos mediante tales Sociedades fiduciarias.

Cabe encuadrar este tipo de prácticas dentro de los llamados negocios jurídicos anómalos dentro de los cuales la doctrina distingue entre los simulados, los fiduciarios y los fraudulentos. Pero, como señala FEDERICO DE CASTRO (y el TS en Sentencia de 5 de marzo de 1966), lo cierto es que se trata de anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, el que por tanto merecerá la correspondiente plural calificación, pudiendo ocurrir que deba ser

calificado, a la vez, como simulado, fiduciario y fraudulento. Tradicionalmente se caracterizó al negocio fiduciario a partir de la llamada teoría del «doble efecto»: así, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de febrero de 1965 dictó que el negocio fiduciario se caracteriza por su naturaleza compleja y en el que confluyen dos contratos independientes: uno real, de transmisión plena del dominio con su correspondiente atribución patrimonial, eficaz *erga omnes*, y otro obligacional válido *inter partes*, que constriñe al adquirente para que actúe dentro de lo convenido y en la forma que no impida el rescate para el transmitente, con el consiguiente deber de indemnizar perjuicios en otro caso, o sea, restitución de la misma cosa o abono del valor económico. La doctrina, fundamentalmente por el impulso del propio DE CASTRO, sometió dicha tesis a profunda revisión: no es aceptable presumir que el fiduciante quiera transmitir plenamente al fiduciario. La titularidad de éste no es dominical, al menos frente al fiduciante, sino mera «titularidad fiduciaria» la cual se aproxima en cuanto a sus efectos con la simulación negocial relativa. Se reivindica, pues, el principio «espiritualista» o causal que inspira nuestro Código Civil (arts. 1.261 y 1.274 a 1.277) debiendo atenderse a la real intención de los contratantes, con soslayo de las formas o palabras empleadas (arts. 1.261 y 1.262 CC).

Normalmente el problema, trasladado al ámbito tributario, se reconduce mediante la aplicación de la categoría jurídica de la simulación (así, art. 25 LGT). Valga como ejemplo la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 1 de febrero de 1999 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en un caso en el que una Caja de ahorros simuló constituir diversos usufructos temporales de obligaciones bonificadas en favor de una entidad, demostrándose que no había pago de la supuesta transmisión y que su única finalidad era obtener un beneficio fiscal improcedente. Recuerda el Tribunal que a partir de la teoría general del Derecho se define la simulación como la declaración de voluntad emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir la apariencia de un negocio jurídico que no existe, o que es distinto de aquel que realmente han llevado a cabo, lo que puede hacerse con fines de engaño, o como en el caso abordado, para obtener uno beneficios fiscales que no eran legalmente procedentes en el titular de los valores. De esta definición surgen dos grandes clases de simulación: la absoluta, en la que el negocio aparentado carece en absoluto de contenido real, es una ficción exterior. La relativa, consiste en la exteriorización, frente a terceros, de un determinado negocio inexistente, mientras que las partes quieren realizar otro distinto; el primero es el negocio simulado; el segundo, el disimulado. Concluye el Tribunal que la Caja simuló de modo absoluto la constitución de un usufructo de las obligaciones, aparentó venderlas sin que hubiera pago del precio ni de los gastos por la entidad aparentemente compradora. La realidad era que las partes sólo querían aparentar frente a la Hacienda Pública la existencia de una transmisión, para obtener beneficios legales improcedentes. La naturaleza y género del usufructo queda además totalmente desnaturalizada, pues el objeto de la cesión no es la detentación de la posesión de los títulos, sino exclusivamente, para el cobro ficticio de los cupones, la bonificación tributaria por quien no es legalmente el tenedor de las acciones. Alude, finalmente, el Tribunal a la teoría general de los contratos: «Analizados los hechos y la finalidad perseguida se hace preciso calificar el negocio jurídico llevado a cabo y sus efectos consiguientes. De conformidad con el artículo 1.261 del Código Civil no hay contrato sino cuando concurren los tres requisitos siguientes: Consentimiento, Objeto y Causa. En el presente caso es claro a juicio de la Sala que no hubo consentimiento tal y como exige el artículo 1.262 sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato. No hubo voluntad de transmitir por parte del vendedor ni

de adquirir por parte del comprador. Consecuentemente tampoco hubo objeto ya que las cédulas no eran objeto de la transacción ni hubo precio a cambio de ellas, tal y como exige el artículo 1.443 del Código Civil, tampoco había causa, pues al no haber obligación para ninguna de las partes, ninguna de ellas podía tener por causa la contraprestación de la otra. No había ni prestación ni contraprestación. En consecuencia había solamente la voluntad de crear una apariencia de transmisión o lo que es lo mismo una simulación absoluta, pues ningún otro negocio había en la voluntad de las partes. Partiendo pues de que lo realizado es una simulación absoluta, es unánime la doctrina y la jurisprudencia en que ningún efecto produce la apariencia creada, ni entre las partes, ni frente a tercero».

II. LOS ELEMENTOS CONFIGURADORES DE LA INTERPOSICIÓN

Ya desde el Derecho Romano los autores se vieron en la necesidad de describir una serie de conductas, incardinables en las figuras negociales, que permitieran detectar supuestos anómalos o indiciarios de la supuesta existencia de simulación, fiducia o fraude en los negocios. Se alude, así (como recuerda DE CASTRO), a una serie de conjeturas indicativas de tal elemento intoxicador o distractivo que, en cada caso, tienen en cuenta los jueces, atendiendo a algún elemento de la relación obligacional, esto es, *pro personarum, rerum, causarum et temporum varietate*.

Pueden a ellos añadirse otros. Baste, por la relevancia que cobra en la actualidad, el elemento «locae», es decir, de localización de la relación obligacional.

Trasladando tales indicios categoriales a la relación jurídico-tributaria una breve descripción de los mismos adecuada a la realidad presente muestra que, en términos prestados del psicoanálisis, la condición del testafarro es la de un perverso polimorfo.

Así:

- 1.º Subjetivamente el testafarro es persona de condición «frágil» o «próxima». Si es persona física, lo normal es que sea persona insolvente, sin domicilio de fácil localización, sin trabajo o empresa conocidos, sin posibilidad de vincularle a actividad relacionada con la que se pretende eludir u ocultar, habiéndose llegado, como se explicará a constatar la existencia de personas interpuestas en operaciones de elusión fiscal en las cuales concurre la condición de enfermos –incluso drogadictos o terminales– y retrasados mentales. Si el interpuesto es Sociedad, su garantía de opacidad consistirá en tener un capital exiguo, unos socios y administradores dotados de las condiciones antes descritas, una plena carencia de personal y una nula presencia en el tráfico mercantil a efectos de su detección. Aún más obvio es el supuesto en el que la persona interpuesta es persona o sociedad vinculada, familiar o económicamente con el beneficiario de la interposición.

Tal elemento subjetivo de interposición alcanza cada vez mayor complejidad dada la generalización del tráfico jurídico internacional y la intervención en él de Sociedades radicadas en los llamados «paraísos fiscales». El TEAC en Resolución de 11 de enero de 1995 trató el caso de una pretendida exención en el Impuesto Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes. La entidad, peticionaria de la exención, presentó un certificado en el que identificaba a diversas personas físicas titulares indirectos del capital social, así como a dos Sociedades domiciliadas en Gibraltar titulares directos del capital en calidad de fiduciarios, aportándose así mismo una declaración del Notario de que se habían exhibido las declaraciones de fideicomiso. El TEAC confirma la resolución denegatoria de la Dirección General de Tributos. Recuerda el TEAC que la Ley 18/1991 que creó el Impuesto señalado expresa en su Exposición de Motivos la necesidad de «Hacer frente a conocidos fenómenos de interposición societaria desde paraísos fiscales». Por ello una de las condiciones fundamentales exigidas por el legislador es la identificación de los titulares de la entidad y la perfecta clasificación de unos y otros cuando, merced a fenómenos de interposición superpuestos quedan disociados titulares directos e indirectos, con lo cual tales requisitos dejan de ser puramente formales sino medios para lograr el objetivo señalado en la Exposición de Motivos de la Ley. Dicha identificación completa no es una mera condición sino el punto de arranque del procedimiento probatorio para llegar a la constatación o no por el órgano gestor de que se cumplen las auténticas condiciones que establecen la Ley 18/1991 y su Reglamento, Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre, en su artículo 74. En este orden probatorio recuerda el TEAC que no se aportó, en el expediente, título de propiedad de las personas físicas titulares del capital sino meros certificados expedidos por los administradores y, aún más se aportaron certificados emitidos a nombre de personas jurídicas como titulares directos del capital social. La entidad alegó que ostentaban dicha titularidad, únicamente, como fiduciarios. Pero, añade el TEAC, en esta fiducia concurre la especialidad de que los fiduciarios son personas jurídicas lo cual tiene relevancia de acuerdo con la normativa expuesta, pues esta circunstancia de ostentar el titular directo esta condición a título exclusivamente de fiduciario, pues con ello, al no aportarse la declaración del fideicomiso de forma esclarecedora no se cumple la exigencia normativa de poder conocer quiénes son los titulares reales, los beneficiarios de la fiducia, no quedando, pues suficientemente acreditada la personalidad de los titulares del capital social. Conclusivamente el TEAC considera ajustada a Derecho la denegación de la exención solicitada.

- 2.º Objetivamente puede intentar fingirse un desplazamiento patrimonial relativo a cualquier elemento, produciéndose, para lo que aquí nos ocupa, efectos fiscales. Debe, ciertamente, concurrir el requisito reclamado por el artículo 1.271.I del Código Civil: «Pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras». Deben someterse por ello al límite de no ser su tráfico contrario «a las leyes, a la moral, ni al orden público». Puede aludirse, aunque sea referencialmente, a la difícil e irresuelta problemática que plantea la tributación de las denominadas actividades ilícitas o ilegales, aunque la postura doctrinal dominante parece ser la de plantear la tributación de aquellas actividades «alícitas» pero comúnmente toleradas por la Sociedad y excluir totalmente, dada su nulidad *ab radice*, de las actividades ilegales así como el tráfico financiero que en ellas se genera, correspondiendo su regularización y reproche social al estricto terreno de lo penal.

Sirva como ejemplo de la amplia variedad de objetos susceptibles de ser alterados mediante la interposición ficticia el descrito en la RTEAC de 18 de diciembre de 1996 (Vocalía 2.^ª). Una sociedad adquirió a sus accionistas miembros de un grupo familiar una serie de acciones propias con el compromiso de revendérselas posteriormente. Generó con ello la Sociedad una pérdida que pretendió compensar fiscalmente. La Administración no aceptó la existencia de tales pérdidas puesto que las operaciones eran meramente supuestas y no se produjo, en realidad, transmisión de los títulos. El TEAC resuelve que debe atenderse al tipo de transmisión que ha tenido lugar en la denominada «venta de acciones propias». Recuerda que según el artículo 1.261 del Código Civil son requisitos esenciales de todo contrato, sin los que el contrato no puede darse: Consentimiento de los contratantes, objeto cierto que sea materia del contrato, y causa de la obligación que se establezca; requisitos que precisan los artículos 1.262, 1.271 y 1.274 del Código Civil, respectivamente. En particular, establece el artículo 1.276 del Código Civil que «la expresión de una causa falsa en los contratos, dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita». El Tribunal examina las cláusulas del contrato de venta de acciones: el comprador adquiere con «carácter transitorio», por un período máximo de 18 meses, renuncia a percibir cualquier tipo de dividendo o retribución de reservas y (fundamental) la compra de las acciones se realiza sin desembolso monetario alguno por parte de la sociedad quedando el precio aplazado, quedando cancelado el crédito cuando se vendan las acciones.

Alega la sociedad que nos hallamos ante un supuesto de fiducia, pero el TEAC va más allá para concluir la inexistencia de la operación. Señala (fto.7.^º) que: «no puede ser atendida la pretensión de la sociedad recurrente de considerar el controvertido contrato como un acuerdo de fiducia y no como un contrato de compraventa, pues su examen, pone de manifiesto que el mismo no responde de la naturaleza de ésta, ya que según la doctrina "el negocio fiduciario es una forma compleja que resulta de la unión de dos negocios de índole y efectos diferentes; consta: 1. De un contrato real positivo, la transferencia de la propiedad o del crédito que se realiza de modo perfecto e irrevocable, y 2. De un contrato obligatorio negativo, la obligación del fiduciario de usar tan sólo en una cierta forma el derecho adquirido para restituirlo después al transferente o a un tercero", requisitos que no concurren en el supuesto examinado, pues como se ha señalado anteriormente, no hay una transferencia de la propiedad, ni tampoco existe una obligación por parte del denominado fiduciario de "utilizar sus derechos en forma determinada, habiendo simplemente renunciado a los mismos". Y por ello, en base a los artículos 25.1 y 2 de la LGT (anterior a la Ley 25/1995), argüidos en la liquidación recurrida, que no se ha producido una transmisión de los títulos y que la supuesta compraventa de acciones no tiene repercusión alguna a los efectos de la determinación de la Base Imponible».

Obsérvese que si bien el TEAC acude doctrinalmente para calificar la fiducia a la llamada «teoría del doble efecto» y a partir de ella niega la existencia de tal «acuerdo fiduciario» y pese a que tal línea doctrinal no es unívoca, el TEAC llega a igual solución que la que aportaría la llamada doctrina «espiritualista»: atendiendo a la falta de causa las operaciones realizadas no producen efecto alguno frente a terceros.

- 3.º Causalmente la figura del testafarro sirve para distorsionar la verdadera naturaleza del negocio jurídico empleado. Ejemplos típicos son los ya mencionados de simulación, absoluta o relativa. En la primera se pretende fingir la celebración de un contrato cuando en realidad no se pretende establecer ninguno siendo su supuesto más común el de puesta de bienes a nombre de otro «fiducia cum amico», que, si bien, históricamente, tuvo explicación en tiempos de guerra o persecuciones para salvaguardar patrimonios amenazados, ha servido también para intentar evitar las acciones de posibles acreedores, en supuestos de insolvencia, fraude fiscal en fase recaudatoria, o incluso, inversamente, para posibilitar compras –blanqueo de capitales– que no puede asumir como tal el verdadero titular de los fondos. En la segunda, simulación relativa, el contrato simulado encubre otro realmente querido y cuyos efectos, disimulados, quieren realmente las partes instrumentando por ello la actuación simulatoria; valga como ejemplo de ello, dada su menor tributación, el de compraventas entre padres e hijos que encubren auténticas donaciones o, de otro modo, transmisiones sucesorias en vida.
- 4.º Temporalmente puede apreciarse la utilización de testafarros, singular pero no infrecuente, en aquellos casos en que, ante el «efecto anuncio» de cambios normativos de relevancia económica y fiscal importante, determinados contribuyentes acuden al uso de tales instrumentos fiduciarios para colocar sus bienes en una situación suspensiva anticipándose y con ello eludiendo la futura regulación legal que pudiera perjudicar sus intereses. Sirva como ejemplo la noticia de la aprobación del Decreto-Ley 1/1989 el cual modificó la tributación de los derechos de suscripción ante lo cual no fueron infrecuentes los supuestos de quienes, en proyecto de vender empresas o participaciones empresariales, colocaron, vendiéndolas a testafarros, tales participaciones en forma de derechos de suscripción, antes de la entrada en vigor del mentado Decreto-Ley 1/1989, produciéndose después de él, en caso de lograrlo, la venta de la empresa, igualando el testafarro el valor de la enajenación con el de la que, al menos formalmente, le supuso la suscripción de aquellos derechos de suscripción.
- 5.º Puede resultar paradójico aludir a la «localización» del testafarro pues lo lógico en él es, precisamente, su deslocalización. No se trata ya de constatar el hecho de que sea, por su propia realidad social, difícil de ser objeto de notificación o emplazamiento tributario, sino de algo más complejo en un sentido tanto internacional como en el del propio Estado español. En el primer plano es obvia y frecuente la utilización de Sociedades radicadas en los denominados paraísos fiscales que efectúan transacciones con residentes españoles; Sociedades que, aun encubriendo intereses económicos también españoles, son de casi imposible descubrimiento por la Hacienda nacional. Pero en el segundo plano es, incluso, más paradójico comprobar cómo se producen «localizaciones» de testafarros dentro de España aprovechando la existencia de regímenes tributarios estancos lo cual, constitucionalmente establecido, resulta encomiable, pero no así que el tal estancamiento se traduzca en la falta de flujo de información entre Administraciones de un mismo Estado. Y, en este orden, han podido estructurarse operaciones fiduciarias (usufructo de acciones, comunidades de bienes, obligaciones bonificadas, etc.) en las cuales alguno de los intervinientes estaba localizado en territorio común y el o los otros en territorio Vasco o Navarro.

III. LAS REFERENCIAS NORMATIVAS

El problema inicial que suele plantear la doctrina al abordar problemas como el de la interposición negocial, el de la fiducia o el de los testafellos, es el de cuáles son los límites que puede imponer el Derecho a la autonomía contractual de las partes, verdadero impulsor del tráfico jurídico y económico moderno. Se contraponen en este punto dos planos de interés: el de cada uno de disponer a su voluntad de sus elementos patrimoniales y el interés general de que este tráfico, individualmente generado, devenga en subvenir el sostenimiento de las cargas generales de la comunidad en los términos que la ley haya establecido, en especial, atendiendo a la manifestación de una mayor capacidad económica que, en cada acto de tal tráfico jurídico-negocial, se produzca.

Tales ejes tienen plena resonancia en nuestras normas.

Así, el artículo 1.255 del Código Civil proclama, como principio configurador esencial de nuestro Derecho de obligaciones el principio de «autonomía contractual» al dictar que: «Los contratantes podrán establecer los pactos, cláusulas y condiciones que tengan por convenientes, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público». Este principio recoge con claridad el reconocimiento de que la voluntad negocial surgida del mutuo acuerdo de las partes es, al menos desde la Revolución Francesa, o si se prefiere Industrial, el principal motor o génesis del intercambio económico. Pero, obsérvese, pese a su profundo trasfondo liberal, el artículo 1.255 del Código Civil establece una prudente cautela: la ley, la moral y el orden público. De los dos últimos elementos restrictivos pudiera pensarse que no pueden incidir en la problemática tributaria. No es así, pues uno de los elementos pendientes de regulación y solución en la normativa tributaria es el de la tributación de aquellas actividades ajenas o contrarias a la ley. Piénsese en el tráfico de drogas, armas o prostitución. No es el objeto del presente trabajo pero la doctrina actual, recordando que el artículo 1.275 del Código Civil establece que: «Los contratos sin causa o con causa ilícita no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o la moral», señala que es preciso abordar la tributación de aquellos contratos claramente ilícitos en los cuales, carentes de causa admisible, en ningún caso sería procedente la exigencia de tributos frente a aquellos otros contratos que serían simplemente lícitos, atendiendo a un desfase entre la legislación vigente y la realidad social, artículo 3.1 del Código Civil citado. Ahora bien, esta visión doctrinal, en los casos de mayor constatación social supone reclamar que sea el legislador quien resuelva el problema: legalice aquellas conductas o negocios que considere socialmente aceptables y, consecuentemente, someterlas a tributación.

Pero es que el principio de la autonomía de la voluntad de las partes contratantes que reclama el artículo 1.255 del Código Civil además del límite que a ella misma se propone, esto es, el sometimiento a la Ley de los contratos, se somete en el artículo 1.257 del Código Civil a un importante límite, casi decisivo para la consideración de los problemas que aquí nos ocupan. Señala este artículo 1.257 del Código Civil en su primer párrafo: «Los contratos sólo producen efecto entre las partes que los otorgan y sus herederos...». Este principio conocido como de «relativización» de los contratos es fundamental a la hora de evaluar sus efectos, en especial si se produce un perjuicio a terceros o, incluso, si el contrato es el medio elegido o instrumentalizado para obtener tal resultado dañino con lo cual estos terceros, sea la Hacienda Pública, pueden prescindir de este medio o, al menos, impugnar, aquellas cláusulas contractuales que, amparadas en la autonomía de la voluntad, se pruebe que tenían por objeto principal el perjudicar sus derechos.

En el ámbito tributario desde la aprobación de la Ley General Tributaria en 1963 las controversias surgidas ante la concurrencia de supuestos de fiducia o interposición fueron abordados mediante la aplicación de diversos preceptos (excluimos aquí abordar la problemática originada en los casos de fraude de ley, pues se trataba en ellos de abordar una discusión no ya material sino de segundo orden, jurídica, acerca de si la norma aplicada en cada caso era la correcta o lo fue como pura cobertura o con abuso de los preceptos legales). En concreto podían invocarse los artículos 25 y 28 de tal LGT (el cual, en su apartado segundo señala que: «El tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la Ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez») salvando lo que en su redacción inicial motivó diversas críticas doctrinales debidas en particular a la referencia del artículo 25.3 de la LGT (anterior) a la capacidad económica de los contribuyentes como moduladora de la exigencia de los tributos.

La Ley 25/1995, de 20 de julio (BOE de 22 de julio), dio nueva redacción a diversos preceptos de la Ley General Tributaria. A nuestros efectos es conveniente recordar, por una parte, la desaparición del ya citado artículo 25.3 de su texto, aunque, aun después de ello, los Tribunales, en especial los del orden Penal, han seguido recordando que la atención a la capacidad económica que en cada uno se manifieste como resultado de su intervención en el tráfico jurídico-económico es un principio que recoge el artículo 31.1 de la Constitución Española como fundamental a la hora de determinar el cumplimiento de todos a su obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

La Ley 25/1995 introduce, como novedad, un artículo 25 de la LGT que, en su único párrafo señala que: «En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados». El artículo 28.2 de la LGT se mantiene con el texto antes reproducido.

La Ley 25/1995 dio una nueva regulación al régimen de las infracciones y sanciones en el orden tributario. Y es aquí donde se plasma expresamente la problemática de los testafellos o fiduciarios, aunque localizándola en el terreno de la graduación de las sanciones, con lo cual será preciso, en cada caso concreto (como reza el art. 82.1 LGT), calificar con las técnicas admitidas en Derecho si concurre la circunstancia agravante que prevé la Ley General Tributaria.

Dispone su artículo 82.1.c): «Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a ...: La utilización de **medios fraudulentos** en la comisión de la infracción o **la comisión de ésta por medio de persona interpuesta**».

Sería el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre (BOE de 12 de septiembre), de desarrollo del régimen sancionador tributario, el que iba a desarrollar ambos supuestos, siempre a efectos de su consideración como agravantes de las infracciones cometidas. Así en su artículo 19 procede a desarrollar tales criterios de agravación. En el segundo inciso de su primer párrafo señala tal artículo 19 que «A estos efectos (de graduación) se considerarán medios fraudulentos la existencia de anomalías sustanciales en la contabilidad y el empleo de facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados», desarrollando seguidamente la consideración que merecen disitintos tipos de ano-

malías contables o empleo de facturas correspondientes a operaciones inexistentes. En cuanto a la comisión de la infracción utilizando a terceros señala el Real Decreto en su artículo 19.4, igualmente a efectos de incrementar la graduación de las sanciones que: «Se considerará que se han utilizado personas físicas, jurídicas o entidades interpuestas en la comisión de la infracción cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de los rendimientos o incrementos de patrimonio o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona».

Obsérvese que este artículo 19.4 ofrece un amplio abanico de previsiones en el plano subjetivo pues permite englobar no sólo la interposición de personas físicas o jurídicas sino también de «entidades» supuesto en el cual entrarían por ejemplo las comunidades de bienes cuyo uso fiduciario no ha sido infrecuente, en especial a la hora de efectuar inversiones opacas en bolsa, añadiendo también la figura del testaferro «desconocedor» o ignorante de que su nombre y firma, real o falseada, ha servido para instrumentar una operación de elusión fiscal. También es amplia la previsión que efectúa el artículo respecto a resultados económicos beneficiarios de la interposición: rendimientos, incrementos de patrimonio y la muy genérica de «operaciones con trascendencia tributaria» que puede dar lugar a múltiples controversias para distinguir si se aborda la existencia de un mandato o de una interposición fiduciaria. En cambio, no prevé el artículo citado supuestos en los que no concurre la circunstancia de la ocultación; en un ejemplo repetido, los padres donaban a los hijos unas acciones (normalmente representativas de una participación empresarial relevante) y éstos las vendían por igual valor al comprador final tributando los padres por el incremento lucrativo a florado a un tipo reducido en el IRPF. Sería prolija la discusión de si se trataba de un supuesto de fraude de ley o de simulación, absoluta, como parece, pues no existía verdadero *animus donandi* al ser común en este tipo que, a su vez, los hijos resultasen deudores de sus padres en igual cantidad que lo donado y después vendido, revirtiendo a tales padres, al cancelarse el préstamo lo que en realidad fue el precio de las acciones vendidas al comprador real. Ello muestra la dificultad de que la norma prevea, sin excederse, en exceso o en defecto, la multiplicidad de casos que se plantean en una realidad tan compleja como la tributaria, ante lo cual sólo es posible la confianza en la prudencia de las partes que la discuten, uno a uno, o en la precisión de los Tribunales que los afronten.

IV. SUPUESTOS ESPECÍFICOS DE INTERPOSICIÓN

IV.1. La interposición familiar.

La puesta de bienes a nombre de otro encuentra su lugar primero y casi «natural» en el seno de la propia familia: hijos menores, ascendientes de prolongada edad, etc. Tal elemento subjetivo en la interposición no presenta, en sus consecuencias, elementos jurídicos diferenciadores respecto a otras estructuraciones de este tipo que se producen pero, singularmente, a la hora de ejercer su actividad probatoria tal elemento familiar, por palmario, es valorado por los Tribunales.

Así, el TEAC en Resolución de 14 de mayo de 1999 aborda un supuesto, anteriormente tratado en lo penal por el Juzgado de lo Penal número 1 de Valladolid en Sentencia de 11 de diciembre de 1992 y de la Audiencia Provincial de tal ciudad de fecha 4 de marzo de 1993, en el cual una sobrina apareció como titular de dinero en metálico y de un inmueble de su tío. Respecto a lo primero se discutía si fue la propia interesada quien firmó la orden de traspaso del metálico de la cuenta de su tío a la cuenta de su titularidad abierta en un Banco. Respecto a lo segundo señalaba el Juzgado que «en el día siete del mismo mes le había donado también la mitad de una casa... de la que el donante era dueño en pleno dominio, aunque efectuada bajo la apariencia de compraventa y precio de 800.000 pesetas y según escritura pública de fecha 7 de junio de 1989». Por falta de prueba, en lo penal, fue absuelta la imputada de los delitos de estafa y falsedad. Como ejemplo genérico puede afirmarse que, de haberse probado, tanto puede pensarse que lo ocurrido pudo calificarse con tales tipos delictivos como con una instrumentalización efectuada por el tío al poner bienes a nombre de su sobrina. Lo interesante es recalcar que el TEAC en la resolución citada da plena validez a las transmisiones efectuadas sometiéndolas al Impuesto de Sucesiones y Donaciones tal y como pretendía la Inspección de los Impuestos Cedidos de Castilla y León y lo hace en base a dos argumentos: 1.º que a la vista de los hechos es suficiente, para calificar lo ocurrido como transmisión lucrativa *inter vivos*, a lo dispuesto en el artículo 146 de la LGT y artículo 57 del Reglamento general de Inspección que admiten la existencia de Actas basadas en la constatación de la existencia de una prueba preconstituida. Constituida, precisamente, por lo contenido en las sentencias penales señaladas; y 2.º que aun cuando tales sentencias no hubieran existido la Administración hubiera podido acudir al mecanismo de la acumulación de presunciones a que se refiere el artículo 118 de la LGT, trasunto del artículo 1.253 al ser dicho mecanismo ineludible cuando, como señala entre otras la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1998 «al ser grandes las dificultades que encierra la prueba directa y plena de la simulación de los contratos, por el normal empeño que ponen los contratantes en hacer desaparecer los vestigios de la simulación y por aparentar que el contrato es cierto y efectivo reflejo de la realidad». Sucede, como en casi todos los supuestos de este tipo encausados, que nos hallamos ante un problema de prueba. ¿Qué ocurriría si, en el mismo supuesto, acreedores de mejor derecho pretendieran que lo sucedido fue que el donante quiso distraer sus bienes a nombre de su sobrina y, al fallecer ella consolidó su propiedad? El TEAC atiende en este caso a elementos fácticos relevantes: La sobrina era quien vivía y cuidaba al tío y en la compraventa no se probó el pago del precio y concluye que se produjo una donación, alegando además que es irrelevante el hecho de que el pago del precio del inmueble estuviese reconocido en escritura pública y ello porque «la escritura pública notarial, según establece una Jurisprudencia reiterada de la cual pueden verse las Sentencias de 19 de octubre de 1993 y 17 de marzo de 1997, lo único que acredita, conforme se deduce del artículo 1.281 del Código Civil, es el hecho que motiva la escritura pública y su fecha, así como que los otorgantes han hecho ante el Notario determinadas declaraciones, pero no la verdad intrínseca de éstas que pueden ser desvirtuadas por pruebas en contrario, hallándose, incluso, entre éstas, declaraciones que pueden ser desvirtuadas mediante prueba en contrario». No entra, sin embargo, el TEAC en considerar, cual sería la problemática de averiguar, cuáles efectos se producirían en el caso de concluir que no existió en el donante el tal *animus donandi* sino alguno de los otros antes señalados, carencia en absoluto de tal ánimo o intención distinta, elusión a los acreedores, con la consiguiente, en ambos casos, nulidad de los negocios efectuados.

La interposición de persona supone la configuración de una relación triangular que intenta conseguir bien una ocultación, bien un disimulo, bien una disminución de la tributación exigible. Son diversas las sentencias y resoluciones de los Tribunales que abordan la naturaleza de las transmisiones entre familiares, normalmente entre padres e hijos en las cuales puede concurrir algún elemento anómalo, centrándose en el análisis del primer escalón: transmisión de padres a hijos, pero no puede olvidarse que, en la práctica tal antecedente persigue un consecuente: se intentaba eludir la tributación, más gravosa correspondiente a las transmisiones lucrativas anticipando el reparto sucesorio de la herencia, pero a la vez, en caso de venta de empresas, diluir la participación accionarial entre los diversos miembros de la familia para conseguir que, aun tributando, el desmenuzamiento de la titularidad diera lugar a la aplicación de tipos marginales menores en el IRPF o también para sobrevalorar las participaciones empresariales ante futuras enajenaciones.

Así, la Resolución del TEAC de 9 de febrero de 2000, Vocalía 1.ª, califica como transmisión lucrativa la operación que vestida como permuta efectúan unos padres en favor de sus hijos alegando que hay que atender a la verdadera naturaleza de lo pactado para concluir que nos encontramos ante un acto de liberalidad encuadrado en un conjunto más amplio de actuaciones encaminadas a otra finalidad (generar Bases Imponibles negativas para los padres). Se trataba de la entrega de unas acciones a cambio de unos bonos bancarios los cuales se hallaban, incluso, pignorados. El valor de los bonos, era, por ello, prácticamente nulo por serlo la diferencia entre su valor de mercado o nominal y el de la carga pignoraticia que los gravaba, por lo cual concluye el TEAC que la denominación de permuta ocultaba la verdadera naturaleza de los contratos, esto es, la de una transmisión lucrativa, y ello, incluso, sin necesidad de acudir al texto del artículo 25 de la LGT: «El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible». La permuta, según el TEAC, es pura *apariencia*.

Esta apreciación no es, sin embargo, siempre compartida por los Tribunales. El Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía en Sentencia de 10 de diciembre de 1999 abordó un caso en el que un padre vendió a sus hijos un inmueble urbano manifestándose en la escritura pública, de 1992, el haber recibido con anterioridad al acto del otorgamiento de la escritura, el precio estipulado y posteriormente, en otra escritura de 1993, los otorgantes manifestaron haber padecido un error en la primera relativo al precio de la transmisión el cual no fue efectivamente satisfecho, sino que, según ahora se aclaraba se satisfaría en 13 mensualidades. La Administración consideró que en la escritura de 1992 concurría la existencia de un negocio simulado, faltando el requisito esencial del contrato de compraventa, es decir, la causa onerosa del mismo, que encubría el negocio realmente realizado a título gratuito, evidenciándose el mismo en el hecho de confesar haberse recibido el precio con anterioridad cuando en realidad nada se había recibido. El Tribunal desestima la pretensión de la Administración al considerar que no concurre el enlace preciso entre el hecho admitido y el que se trata de deducir, aquí la donación. Y señala: «Puesto que la connotación fundamental de la simulación es el encubrimiento, es muy difícil probar la falta de pago, lo cual da lugar a entrar en el campo de las presunciones, sin que ello suponga relajar el principio de precisión por el de mera sospecha, invirtiendo la carga de la prueba. La transmisión de bienes inmuebles de ascendientes a descendientes puede realizarse perfectamente de forma onerosa, a través de un contrato de compraventa instrumentalizado en escritura pública, como en el supuesto que aquí nos ocupa, in sufragio

de las reglas lógicas del criterio humano». Y concluye, «Está acreditada una transmisión onerosa, instrumentalizada en escritura pública, sin que pueda deducirse por la relación de parentesco que se trata de una donación encubierta bajo un contrato inexistente de compraventa.». Achaca, en definitiva, a la Administración el no haber aducido y probado la existencia de aumento y correlativa disminución en los patrimonios de los intervinientes en la transmisión para acreditar la pretendida falta de pago, recordando asimismo el Tribunal que en la norma aplicada (Texto Refundido del ITP y AJD de 30 de diciembre de 1980) no se contienen presunciones legales, *iuris tantum*, y que en la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la presunción de transmisión lucrativa sólo opera cuando en los Registros fiscales o datos que posee la Administración se comprueba la disminución del patrimonio de una persona y el aumento inmediato o en plazo de prescripción del artículo 25 de la Ley, del cónyuge o causahabientes.

En esta línea de elucidación de transmisiones entre familiares pueden citarse dos Resoluciones del TEAC (Vocalía 4.^a), ambas de igual fecha, 14 de mayo de 1999.

La primera (RG 2756/1998) estudia la existencia de una posible donación entre cónyuges en el caso en que se había procedido a la venta de un bien, originariamente privativo de uno de ellos. A efectos de lograr disminuir o eludir la tributación se concertó entre ellos la existencia anterior de un préstamo para justificar la venta entre ellos. El TEAC señala que el préstamo no reunía ninguno de los requisitos establecidos por el artículo 1.227 del Código Civil para surtir efectos frente a terceros por lo cual cabe, en consecuencia, presumir la existencia de una donación entre cónyuges.

La segunda (RG 2781/1998) plantea el supuesto de unos cónyuges que donan a su hijo una serie de acciones pignoradas en garantía de un préstamo que tales cónyuges habían obtenido. Se señalaba además que, aunque el director de la entidad bancaria certificó que el donatario asumió el préstamo con consentimiento y conocimiento de la entidad, ello no prueba suficientemente la asunción de la obligación de la deuda garantizada pues no se aportó documento de pago alguno que acreditase lo anterior.

Se trata de un supuesto dentro del género de las llamadas «donaciones con modo» que, mediante la interposición filial han encubierto las plusvalías generadas como consecuencia de empresas. El esquema básico era el siguiente:

- a) Los padres obtienen un préstamo de una entidad financiera por el importe en que piensan vender sus acciones.
- b) Pignorán tales acciones en garantía del crédito obtenido.
- c) Donan a sus hijos con la carga del préstamo (supuesto de «donación modal») las acciones.
- d) Los hijos venden las acciones (normalmente a una empresa multinacional al representar ellas una participación empresarial relevante en una Sociedad española).
- e) Con el precio recibido los hijos cancelan el préstamo solicitado por sus padres.

- f) La consecuencia pretendida era, obviamente, que no existiera incremento de patrimonio en los hijos y que, en cuanto a los padres, se discutiera, incluso, si la donación de las acciones se valoraba en un valor desproporcionadamente menor respecto al préstamo obtenido (como auténtico anticipo de la venta), como relata la RTEAC señalada, se podía admitir la deducibilidad del préstamo cargado a efectos de no tributar en el ISD los donatarios.

También alude a las presunciones *ex* artículo 118.2 de la LGT la Sentencia del TSJ de Galicia de 29 de enero de 1999 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en la cual se plantea el problema de la adquisición *pro indiviso* de tres hermanos de la nuda propiedad de unas naves industriales reservándose sus padres el usufructo vitalicio sobre los rendimientos que de las naves industriales se obtuvieran. El Tribunal consideró que los indicios probados, partiendo del diseño de la operación y de que los hermanos fueran estudiantes, convivieran con sus padres y dependieran económicamente de ellos hasta el punto de haber sido incluidos en las declaraciones del IRPF de los ascendientes para obtener deducción por descendientes a su cargo se consideran adecuados para obtener vía de inferencia la conclusión de que los nudos propietarios carecían de disponibilidad económica para sufragar el importe del precio de venta, y por derivación, que el precio fue financiado íntegramente por los padres adquirentes del usufructo vitalicio y en consecuencia se produjo una transmisión lucrativa para los nudos propietarios, al no haberse probado, en particular, la existencia de un previo patrimonio en los hijos que justificase su aplicación al fin de la operación. Generalizando este caso particular es muy interesante la doctrina que sienta esta sentencia al establecer la necesidad de probar la existencia entre los indicios probados y el hecho jurídico que se trata de demostrar, la transmisión lucrativa entre padres e hijos, esto es, el enlace preciso y directo exigible para la aplicación de las presunciones que avala, legislativamente, tanto el artículo 118 de la LGT como en el artículo 1.253 del Código Civil. Estructuralmente puede ser útil desarrollar los argumentos o requisitos que esgrime el Tribunal para aceptar la aplicabilidad de la prueba mediante presunciones pues este procedimiento puede ser de común aplicación en los casos de interposición de persona o existencia de testafellos en operaciones de elusión fiscal.

El TSJ de Galicia en la Sentencia relatada parte de esta apreciación o acreditación de «indicios» y exige en ellos la concurrencia de cuatro requisitos para que pueda operar la presunción del artículo 118 de la LGT (en el caso abordado, de transmisión lucrativa encubierta bajo otra onerosa): suficiencia, adecuación, carácter probado y naturaleza plural de tales indicios.

Explicitando estos cuatro elementos resulta que el indicio presuntivo de elusión (elevando el supuesto concreto al genérico concepto de interposición) debe ser:

- Suficiente.

En la calificada como transmisión lucrativa se presume la existencia de ésta a través de una serie de datos, indicios o vestigios basados, fundamentalmente, en el elemento de la «presunción hominis», consideración de las circunstancias particulares de los intervinientes en la operación, en este caso la nula entidad patrimonial de los hijos beneficiarios de los actos

impugnados. Ello se concreta en un segundo elemento de apreciación cual es el del diseño de los actos establecidos por las partes ya que «dado el peculiar diseño de la operación y la evidente dependencia económica que los nudos propietarios tienen de sus padres (que son, además, adquirentes del derecho de usufructo), ha llegado a la conclusión de que la totalidad del precio fue satisfecha por éstos. Esta convicción reforzada por la constatación de otro antecedente de tipo fiscal a los nudos propietarios que no fuera el de figurar como sujetos con derecho a deducción de las declaraciones por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas formuladas por sus padres, tiene carácter de presunción, tal y como la contempla el artículo 118.2 de la Ley General Tributaria...».

- Adecuado.

Se aducen en este sentido los términos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de diciembre de 1996 al diferenciar entre las presunciones legales de las simples o *iuris tantum* las cuales suponen una mera inversión de la carga de la prueba, desde el momento que pueden ser destruidas por alguna prueba que se les oponga frente a las absolutas o *iuris et de iure*, que no admiten prueba en contrario alguna e impiden por completo la controversia, razones por las cuales un sector de la doctrina civilística ha entendido que no son verdaderos medios de prueba sino «declaraciones legales» que producen un desplazamiento de la carga de la prueba (*iuris tantum*) a una dispensa de prueba (*iuris et de iure*). En el caso que enjuició la sentencia del TSJ de Galicia citada se admite que la Administración no recurrió a una presunción *iuris et de iure* que le dispensara de la carga de la prueba sino que acudió a una presunción simple de la que dedujo la existencia de una transmisión lucrativa sujeta a imposición. Y añade: «El recurrente parece confundir el juego de la distribución de la carga probatoria cuando se utiliza la prueba de presunciones simples u *hominis*, ignorando que la prueba de indicios resulta adecuada para satisfacer aquel principio (de distribución de la prueba), otra cosa es que los indicios resulten suficientes y apropiados, para permitir el proceso de inferencia en que tal prueba consiste, y de resultar así, aquel frente a quien se hace valer tal prueba, corre con la carga de contrarrestarla mediante la aportación de la oportuna contraprueba».

- Carácter probado.

A la vista de lo anterior el Tribunal examina la actuación o *iter lógico* seguido por la Administración para concluir su liquidación apreciando si concurren tres elementos: identificación correcta de las circunstancias, suficiencia y adecuación de los indicios. En el caso concreto, la sentencia alude a las siguientes circunstancias (sin duda reveladoras a la hora de enjuiciar otros supuestos): «diseño de la operación», parentesco, carácter *pro indiviso* de las adquisiciones, división de la titularidad en nuda propiedad y usufructo vitalicio, dependencia económica de los hijos respecto a los padres (carácter de «estudiantes»), no constancia del pago real del precio, hechos concluyentes a partir de las declaraciones del IRPF de los padres (los hijos figuran como merecedores del derecho a la deducción por descendientes), etc.

- Carácter plural, repetido.

Puede partirse de la conclusión a la que llega el Tribunal: «Pues la forma en como se diseñó la adquisición, fundamentalmente, la desmembración de nuda propiedad y usufructo, que no aparece justificada en su causa, junto a la dependencia económica de los hijos y carencia de patrimonio propio, apuntan a que el dominio de la operación adquisitiva lo tenían los padres, **aunque disimulada con aquella forma atributiva, que propició, precisamente, una anticipación de la futura transmisión lucrativa, que se veló o encubrió en una aparente participación de los hijos en una transmisión onerosa**». Para llegar a tal conclusión el órgano jurisdiccional, tanto en instancia como en apelación, acude a un método inferencial consistente en apreciar la existencia de unos hechos probados plurales y repetidos, no desmentidos por la contraprueba de la parte en cuya virtud, tal apreciación concluye que existe entre tales hechos y la conclusión relativa a la existencia de una transmisión lucrativa un enlace preciso y suficiente para validar la presunción.

La utilización por los padres de transmisiones lucrativas en favor de los hijos, a fin de eludir la tributación, al menos parcialmente, que hubiera resultado a aquéllos en el caso de transmitirse activos o acciones por vía onerosa a terceros ha sido objeto de diversas resoluciones judiciales.

El Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de noviembre de 1988 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) aborda el caso de una ampliación de capital societaria resultante de la cual emanaban unos determinados derechos de suscripción. La Sociedad tenía, a la sazón tres socios, un padre y dos hijos. El padre renunció al ejercicio de su derecho de adquisición preferente, por lo cual las nuevas acciones se repartieron entre sus dos hijos (aunque no se señala, cabe inferir que la ampliación se efectuaba con cargo a capitalización de reservas anteriormente constituidas). La Administración Foral de Navarra entendió que tal renuncia suponía una donación en favor de los beneficiarios y, como tal, sometida a tributación para lo que tuvo en cuenta la configuración íntimamente familiar –padre y dos hijos– que concurría en el supuesto y el indiscutible valor económico de tales derechos, que vinieron a suponer un incremento patrimonial para los hijos. Recurrida dicha resolución el Tribunal de Instancia entendió que la Administración «ha venido en deducir la calificación jurídica de donación de una serie de actos que, en puridad jurídica no se corresponden con dicha figura, tomando como referencia los expresos términos utilizados por los interesados (renuncia, acrecer), con una significación cuanto menos discutible».

El Tribunal aborda dos cuestiones: la naturaleza de los derechos de suscripción y el carácter de la enajenación de los mismos en el caso que se le plantea. Respecto a lo primero recuerda que, inequívocamente en el terreno mercantil, los derechos de suscripción preferente emanan de la titularidad de las acciones pero, una vez generados, cobran vida propia y se alzan como figura jurídica independiente de las acciones, siendo perfectamente posible, y frecuente, su enajenación por los accionistas separadamente de las acciones, o lo que es lo mismo, no se puede ser titular de derechos de suscripción sin tener la cualidad de accionista, habiendo incluso sociedades de gestión bursátil o simplemente mercantil que tienen como una de sus actividades la de actuar como mediadores en el tráfico de tales derechos de suscripción. Tal es su virtualidad de transmisión en el tráfico mercantil que, incluso, pueden ser objeto de enajenación forzosa por vía de subasta o de derecho de retracto

en favor de los socios (Resoluciones de la Dirección General de los Registros de 27 de abril de 1990 y de 2 de diciembre de 1991) siendo, en definitiva, un derecho cuya posibilidad de ejercicio «en todo caso ha de respetarse» según destaca el artículo 169.1 de la Ley de Sociedades Anónimas. Se trata pues, concluye el Tribunal Supremo, de derechos subjetivos patrimoniales, con valoración propia, cuya renuncia es perfectamente lícita, bien se haga gratuitamente, bien por precio.

Pero, pese a tal amplio encuadre conceptual, en la sentencia señalada concluye el Tribunal Supremo que: «Una mínima valoración de la prueba... conduce a las mismas conclusiones a que llegó la Hacienda Foral, es decir, que estamos en presencia de un negocio simulado –la renuncia–, que encubre otro disimulado –la donación–, encaminado a provocar un desplazamiento patrimonial gratuito en favor de los donatarios, es decir, de los hijos en el caso presente (circunstancia parental que no tiene por qué ser decisiva) concurriendo en definitiva los requisitos que exigen los artículos 618, 623 y 630 del Código Civil.». En definitiva, el Tribunal prescinde del encubrimiento y califica la transmisión como gratuita.

El planteamiento del Tribunal de instancia era, a nuestros efectos, significativo, pues contraponen los «expresos términos» utilizados por los interesados con la calificación jurídica que se les dé (en este caso donación). Tal es, siempre, la problemática que plantean de fiducia o presencia de testafierros: prevalencia de las formas y denominaciones negociales particularmente establecidas en uso de su libertad contractual o remisión a la labor calificadoria que Administraciones o, en último extremo, los Tribunales, efectúen.

IV.2. La interposición de una Sociedad vinculada.

Un supuesto frecuente de interposición es el que se produce mediante la utilización de Sociedades vinculadas, esto es, de aquellas que se hallan bajo el dominio directo o indirecto de la persona o Sociedad que quiere beneficiarse de su intervención. Regulan los supuestos de vinculación los artículos 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) (según Ley 43/1995, de 27 de diciembre) y 15 de su Reglamento (Real Decreto 537/1997, de 14 de abril), explicitando el artículo 16.2 de la LIS aquellos supuestos en que, legalmente cabe apreciar la existencia de vinculación. Pero, en cuanto a los supuestos aquí examinados, conviene hacer referencia a los efectos que se producen si se proclama la concurrencia de operaciones vinculadas. Así dicta el artículo 16.1 de la LIS que: «La Administración tributaria podrá valorar dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas cuando la valoración convenida hubiera determinado, considerando el conjunto de las personas o entidades vinculadas, una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor normal de mercado o un diferimiento de dicha tributación».

Dicho artículo contiene, pues, tres ejes de aplicación:

- Posibilidad de que la Administración valore conjuntamente las Sociedades y personas vinculadas y, por ende, las operaciones por ellas realizadas.

- Determinación de valor normal de mercado como límite tanto respecto a ingresos como gastos de las operaciones producidas entre tales entidades vinculadas (lo cual proporciona innumerables controversias sobre cuál es la correcta valoración en cada caso) piénsese en transferencias, entre Sociedades vinculadas, de terrenos, marcas u otros activos que nada tienen que ver con el valor común en el mercado, pero sí por la expectativa para un singular comprador: última parcela en un polígono industrial precisa para iniciar su reordenación, marca que interesa a una multinacional únicamente para excluir el producto de su competencia o compra de una cabecera periodística o de radiodifusión con múltiples pérdidas pero con presencia en el mercado y posibilidad de relanzamiento. Se trata, en definitiva, de la antigua discusión respecto a cómo debiera delimitarse lo que es el «valor de mercado» de un bien, si éste difiere del «precio» que alguien está dispuesto a pagar por él, sea notoriamente superior o inferior a aquél.
- Además, el artículo 16.1 de la LIS permite la impugnación de aquellos supuestos en que, si bien, las operaciones vinculadas no se producen a valor inferior al del mercado, existe en la práctica un diferimiento de la tributación.

Un supuesto que sirve para ilustrar la práctica de la interposición de Sociedades de favor es el que aborda la Resolución del TEAC de 9 de julio de 1998 (Vocalía 2.^a) confirmatoria de la Resolución del TEAR de Aragón de 10 de octubre de 1995. Se trataba de un supuesto en el cual el Balance de una Sociedad presentaba, entre sus partidas, unas existencias constituidas por solares y terrenos y, dentro de ellas, una partida de sesenta millones de pesetas correspondiente a los pagos hechos a una segunda Sociedad en concepto de opción de compra que hubo de satisfacer la primera para poder acceder a la adquisición de los inmuebles. La Inspección consideró que no quedaba suficientemente acreditada la adquisición que la primera inmobiliaria pretendía haber hecho de la opción de compra, razón por la que tampoco era admisible que el importe de la cesión pudiera activarse formando parte del coste de adquisición. Ciertamente, a efectos de la determinación de la Base Imponible (ejercicio 1990), pues la Sociedad la declaraba negativa, se trataba de discutir si era procedente la sanción del 10 por 100 ex artículo 88.1 de la LGT o, a efectos anticipadores, si el mayor coste contabilizado por la tal opción de compra serviría en el futuro para minorar la plusvalía que pudiera ocurrir si se vendieran los terrenos. A lo relatado deben añadirse algunas precisiones relevantes, pues de lo contrario no se entendería el motivo último de la discrepancia: la sociedad que enajena la opción carece de actividad real y los cheques que pretendidamente sirvieron para pagarla vuelven a ingresar en las cuentas de la adquirente y formalmente pagadora de la cesión. El TEAC admite que los pagos efectuados en concepto de opción de compra se aprecia un supuesto de contrato simulado que no puede tener trascendencia a efectos del Impuesto sobre Sociedades barajando diversas alternativas no contradictorias, como la de que se tratara de un sobreprecio no justificado o también de aumentar la compradora el coste de los terrenos para atenuar plusvalías en ventas futuras. Asimismo, el TEAC recuerda su reiterado criterio según el cual puede llegarse a este tipo de conclusiones mediante la aplicación de la prueba por indicios, esto es de las presunciones, en base al artículo 118 de la LGT siempre que concurren los tres requisitos habilitantes para esta vía probatoria: a) seriedad, esto es, que exista un auténtico nexo o relación entre el hecho conocido y la consecuencia extraída, que permita considerar ésta en un orden lógico como extremadamente probable, b) precisión, que el hecho o hechos conocidos estén plena y completamente acreditados y sean claramente reveladores

del hecho desconocido que pretende demostrarse, y c) concordancia, entre todos los hechos conocidos que deben conducir a la misma conclusión. Se trata, pues, de fijar el número máximo y preciso de los hechos concurrentes en una operación para que (tanto aporte quien pretenda defender su validez o impugnarla) pueda inferirse por el juzgador una conclusión lógica.

IV.3. El autocontrato como medio elusivo.

No faltan supuestos en los cuales quien pretende la elusión fiscal acude a la interposición de una Sociedad controlada por él, o, inversamente, desvía bienes o localiza negocios correspondientes a Sociedades de su titularidad en favor de su propia persona.

Éste es el caso que abordó la Audiencia Nacional (Sala de lo Contencioso-Administrativo) en Sentencia de 22 de julio de 1999. Se trataba de una Sociedad que era titular de contratos de arrendamiento respecto a unas estaciones de servicio de combustibles. Se produjo la transmisión de tales derechos en favor de una persona física, pretendiéndose la no sujeción al IVA de esta operación por tratarse de la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial. El adquirente resultó ser, a su vez, el socio de la transmitente. La Audiencia Nacional considera, en cambio, sujeta la transmisión por hallarnos ante una transmisión ficticia, al producirse mediante una subrogación efectuada en favor de la persona física de los derechos arrendaticios de los cuales gozaba anteriormente la Sociedad. Y añade la sentencia en su Fundamento 5.º: «Para este caso la Sala debe aplicar la teoría del levantamiento del velo societario, porque concurre confusión de patrimonios entre la sociedad actora y su administrador, produciéndose una simulación en la sucesión contractual según el artículo 25 de la LGT, porque la subrogación en la explotación del negocio es sólo nominal, teniendo en cuenta que el titular físico de dicha sociedad y su administrador, posterior titular, coinciden en la misma persona, y la transmisión es ficticia, pues los arrendamientos de las estaciones de servicio cambian en teoría de arrendatario, pero en realidad están detentados por el mismo titular físico. Debiendo tenerse en cuenta la doctrina del TS sobre responsabilidad del administrador respecto de las deudas sociales, según las Sentencias del TS de 23 de marzo y 10 de julio de 1998 (R.S. 1492 y 6116)».

La Sentencia del TSJ de Canarias de 2 de noviembre de 2000 se planteó el caso en el que una Sociedad enajena unos inmuebles siendo el comprador a la vez apoderado de la Sociedad transmitente. La Sala entiende que tal contrato no es válido al no existir en casos como el descrito verdadero consentimiento de la entidad vendedora, situación que requerirá para la eficacia del contrato la oportuna ratificación de la compraventa por parte de los órganos de administración social de la vendedora. Por ello, si el consejo de Administración de la misma rehusa la ratificación del contrato de venta celebrado por su apoderado en su propio favor, procedería en el plano tributario, incluso, la devolución de las cuotas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados que, eventualmente, se hubieran abonado, ya que en tal caso tendrían la naturaleza de ingresos indebidos. Postula, pues, el TSJ de Canarias la ineficacia del autocontrato, supuesto ciertamente tosco por su patencia pero que podía haberse encubierto mediante la interposición de persona ligada pero distinta a la del apoderado de la vendedora.

IV.4. El empleo de facturas falsas.

La existencia real en el mercado de las denominadas «facturas falsas» ofrece un supuesto en el cual el fiduciario no es el instrumento de un único mandante sino que sirve a diversos fiduciarios dada su genérica, y no concreta intervención en el tráfico mercantil. La Sentencia del Juzgado de lo Penal N.º 1 de Vigo de 26 de mayo de 1994 plantea el tema del concurso real de delitos entre el delito fiscal y la falsedad documental al existir un supuesto de venta de facturas falsas creado para posibilitar la elusión fiscal. Señala el Tribunal que «Siendo una persona jurídica el sujeto pasivo de la relación tributaria, la responsabilidad penal se polariza en el gerente acusado, que efectivamente ejerce de modo exclusivo su administración, al hilo de lo apuntado en el artículo 15 bis del Código Penal incorporado en la reforma de 1983». La ocultación mediante instrumentos ficticios interpuestos, cuales son las facturas falsas, constituye, según el Tribunal una conducta típica de defraudar a la Hacienda estatal, autonómica o local, mediante la elusión del pago de impuestos bien entendiendo que se admite el comportamiento omisivo como forma de comisión –así STS de 29 de junio de 1985, 2 de marzo de de 1988, 26 de noviembre de 1990, 27 de diciembre de 1990, 20 de noviembre de 1991, 31 de octubre de 1992, y 9 de marzo de 1993–, y partiendo de la base de que dicha actitud omisiva denota más reprochabilidad penal, ya que representa un máximo –no decir nada y, por tanto, defraudar todo– frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada.

El Tribunal, a continuación, resume precisamente los elementos que la Jurisprudencia y la doctrina consideran concurrentes en el elemento de falsedad documental que conocemos como «facturas falsas». Señala en este orden que: «Así, la acción mendaz del particular concretada en inveracidad en la narración de los hechos y en error de autenticidad números 4 y 9 del artículo 302 del Código Penal como registro de modalidad imprescindible recae sobre un documento mercantil cual es una factura, que refleja actos de comercio o actos típicos de una empresa, y que, junto con recibos y albaranes, recibe tan concreta y relevante calificación, entre muchas, en Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 1983. También la falsedad detectada tiene potencia para "producir daño real en el tráfico mercantil", hasta el punto de que dicho perjuicio real se ha materializado al ejecutarse la inclusión de las facturas en el apartado de deducciones del Impuesto sobre Sociedades cuyas declaraciones se presentaron realmente a la Administración –incorporándose desde este momento al tráfico jurídico–, de modo que fueron imprescindibles posteriores declaraciones complementarias para regularizar la situación fiscal de las empresas que compraron las repetidas facturas al inculpado. Y, desde el punto de vista subjetivo, queda del todo patente la conciencia del agente de alterar la verdad documental con un *animus laedendi* o de producir daño para cuya apreciación basta recordar el repetido –en modo y tiempo– comportamiento del acusado, en uniformizada remuneración en el Impuesto sobre el Valor Añadido o comisiones, y con resultado de defraudación por importe superior a 150.000.000 de pesetas producida –no se olvide– en momento coetáneo al incumplimiento de las más elementales obligaciones fiscales por parte de un individuo que, con tan contrastado currículum, tiene la desfachatez de presentarse en el año 1991 ante el Delegado de la Administración Tributaria de Vigo, en acción sólo comprendida desde la prepotencia y altivez del ignorante que, a buen seguro acusado por las circunstancias, descarta o minusvalora la inteligencia ajena».

Obsérvese que el Tribunal de Vigo junto a una dura, y no exenta de ironía, descripción de la picaresca actividad de los emisores de facturas falsas, inconcebible en un sistema tributario moderno, plantea que incluso la retribución de tales entes instrumentales puede corresponder no sólo a comisiones percibidas por ellos sino a la pura apropiación por su parte de cuotas de impuestos devengadas en las operaciones simuladas y que no serían objeto de ingreso en la Hacienda Pública.

La Audiencia Provincial de Sevilla en Sentencia de 20-5-1996 estudia un caso en el que el representante de una sociedad con la intención de defraudar a Hacienda ideó un plan para no tener que tributar por el incremento patrimonial resultante de los 259 millones que había obtenido por la venta de una nave industrial y unos terrenos. Para ello solicitó y obtuvo de los representantes de otras dos sociedades facturas por importe de unos 60 millones de pesetas en concepto de obras de mejora sobre sus inmuebles, obras que en realidad nunca se hicieron. Presentó, además, un plan de reinversión del incremento patrimonial obtenido (alegando la continuación de la actividad) por la venta de esa nave y terreno cuando en realidad en ellos no se ejercía actividad laboral o empresarial alguna. Comenzando por esta última circunstancia el Tribunal afirma que no cabe admitir la exención pues no se trataba de activos fijos necesarios para la realización de la actividad empresarial, ya que en los terrenos vendidos no se ejercía actividad productiva alguna, por lo que la plusvalía generada por su venta fue una pura operación especulativa, calificativo que no tiene por qué considerarse peyorativo, sino puramente descriptivo de la plusvalía obtenida, formando parte, además, dicha práctica de una misma maniobra defraudatoria por lo cual se integra la cuantía de la cuota defraudada por este concepto a los efectos del delito fiscal enjuiciado.

Continúa la Audiencia de Sevilla con un completo excurso sobre el concepto de defraudación mediante el empleo del concepto de la «falsedad» para distinguir, al igual que el Auto de la Audiencia Nacional de 12 de febrero de 1993 y la Sentencia del Juzgado de lo Penal de Vigo de 26 de mayo de 1994 entre **falsedad implícita y falsedad externa**. El problema radica en que, en algunos supuestos, los Tribunales han admitido la absorción de determinadas falsedades instrumentales por el tipo penal del delito contra la Hacienda Pública. La Audiencia de Sevilla recuerda, sin embargo, que una cosa es la falsedad implícita a la propia declaración defraudatoria e incluso en los documentos confeccionados para enmascararla como puede ser la contrafacción o falsedad en los propios documentos de declaración o en la propia contabilidad o documentos del declarante, y otra muy distinta lo que podría denominarse falsedad externa y no implícita en la defraudación, como es la confección de facturas falsas de terceras personas.

Según el Tribunal, en el primer caso, por ejemplo en el supuesto del artículo 350 bis del Código Penal relativo a la llevanza de falsa contabilidad este delito absorbe el de falsedad, evitándose la doble incriminación. Pero «no ocurre así, sin embargo, en los supuestos en que no se altera la verdad en la declaración o en la contabilidad o documentos propios del declarante, sino que se confecciona un documento falso externo, con la intervención de terceros. En un supuesto así, si tal documento se utiliza para defraudar a un particular ningún penalista y ningún Tribunal dudarían de la existencia de un concurso medial de delitos de falsedad y estafa y como tal ha sido sancionado de modo constante y sin fisura. Siendo así, privilegiar con la impunidad la falsedad

medial cometida para defraudar al fisco no tiene apoyo legal, lógico, o moral alguno». Por ello, concluye la Audiencia, concurren todos los elementos, tanto subjetivos como objetivos del tipo penal de la falsedad en documento mercantil, previsto y penado en el artículo 303 en relación con el artículo 302.4 del Código Penal, delito que ni de modo implícito ni explícito se encuentra absorbido por el delito contra la Hacienda Pública, al no ser su comisión algo abstractamente necesario para su comisión, como no lo es para la comisión de una estafa en la que se hubiera utilizado, como apoyo del engaño, un documento falso.

IV.5. La utilización de Sociedades transparentes.

Desde la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (arts. 72 a 75) las denominadas sociedades transparentes tributan por el Impuesto sobre Sociedades al tipo general del 35%, aunque durante los tres primeros períodos impositivos que se iniciaran desde el 1-1-1996 se estableció un régimen transitorio en el cual los tipos de gravamen fueron del 0%, 10% y 20%, respectivamente, excepto por la parte de la Base Imponible no imputada, es decir, la correspondiente a los socios no residentes, la cual tributa en todo caso al tipo general del Impuesto (art. 75.5 y disposición transitoria 22.^a de la LIS). Con anterioridad a dicho cambio normativo los socios personas físicas o jurídicas de las sociedades transparentes imputaban en sus bases imponibles del IRPF o Impuesto sobre Sociedades, las bases imponibles positivas generadas en las transparentes, sin que existiera una previa tributación por el Impuesto sobre Sociedades. Este esquema dio lugar a complejos problemas en cuanto a la cuantificación o el momento en que debía operar la imputación pero, más específicamente, a nuestros efectos, sirvió para elaborar diversos mecanismos de planificación o elusión fiscal mediante la utilización e interposición de sociedades transparentes instrumentales.

El mecanismo más habitual de interposición en aquellos años se correspondía con el siguiente esquema: una persona física, o varias, deseaba enajenar unas acciones «VT» sin cotización cuyo valor teórico era, por ejemplo de 50 millones de pesetas. En junio de 1990 se constituía una sociedad «Interpuesta SL» con un capital social de 15.000 pesetas. El particular o bien había constituido esta sociedad o bien compraba sus acciones por las 15.000 pesetas señaladas. En julio de 1990 «Interpuesta SL» ampliaba su capital en 50 millones de pesetas acudiendo el particular aportando sus acciones «VT». En septiembre de 1990 «Interpuesta SL» vendía las acciones «VT» a una empresa, normalmente multinacional, por importe de 550 millones de pesetas. Contabilizaba entonces un beneficio, resultado extraordinario, de 500 millones de pesetas. Seguidamente procedía a distribuir, en forma de dividendo, estos 500 millones en favor de su único socio, el particular. En 29 noviembre de 1990 «Interpuesta SL» volvía a ampliar nuevamente su capital en 450 millones de pesetas los cuales son suscritos por otra sociedad, «Superpuesta SL», constituida con anterioridad con un capital de 15.000 pesetas. En fecha 30 de noviembre de 1990 «Interpuesta SL» cerró su ejercicio social. En fecha 2 de diciembre de 1990 se produjo en «Interpuesta SL» una disminución de capital por importe de 450 millones de pesetas retirando su aportación «Superpuesta SL», simplemente, dejando de hacer efectiva la aportación. «Superpuesta SL» cerró su ejercicio social el 31 de diciembre de 1990.

«Interpuesta SL» presentaba entonces declaración por el Impuesto sobre Sociedades, en régimen de transparencia, correspondiente al período 1 de junio de 1990 a 30 de noviembre de 1990 con una Base Imponible declarada de 500 millones de pesetas y una imputación a sus socios, en transparencia, de:

a «Superpuesta SL» 450 millones de pesetas.

a sr. particular 50 millones de pesetas.

El sr. particular incluía en su declaración por el IRPF un rendimiento en Régimen de Transparencia de 50 millones de pesetas.

Más peculiar resultaba ser la tipología que pudo concurrir en «Superpuesta SL»:

- a) Según el esquema inicial con el que, al parecer se concibió la operación, «Superpuesta SL» presentaba declaración por el Impuesto sobre Sociedades 1990 con un resultado de «cero» pesetas (o equivalente), haciendo mención de las partidas: aumento de 450 millones de pesetas (rendimiento en transparencia procedente de «Interpuesta SL») menos la disminución de 450 millones de pesetas, (resultado negativo de la cartera de valores, por la disminución de capital).
- b) Dado que los asientos anteriores iban a ser posible motivo de discusión, en algún supuesto se incluía en el Balance por el Impuesto sobre Sociedades «Superpuesta SL» de un ajuste extracontable de 450 millones, beneficio que se imputaba al socio de «Superpuesta SL», con lo cual se multiplicaba la interposición pues el tal socio tenía siempre las características frecuentes en los testaferros: insolventes, enfermos terminales, ancianos, etc., que bien podían llegar a declarar, sin ingreso, tal beneficio. Y aún más se complicaba la operación si el socio de «Interpuesta SL» resultaba ser una persona no residente en España.

Lo cierto es que algunos autores defendieron que este tipo de estructura comercial podía concebirse como una forma de economía de opción válida o, a lo sumo, un diferimiento en la imposición, al establecer la norma fiscal que los dividendos repartidos por las sociedades transparentes durante el período en que se encontrasen sometidas a tal régimen no integraban la Base Imponible de los socios perceptores respecto a sus impuestos personales y que la Base Imponible de dichas sociedades transparentes se imputarían a los socios en proporción a su participación en el capital (así art. 52.4 de la Ley 18/1991, 374, 379 y 381 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y art. 34 del RD 2384/1981 y 13.1 del RD 1841/1991). Ello tuvo como consecuencia la generación de diversas controversias interpretativas y el que la Administración tuviera que acudir, para impugnar tales operaciones, a preceptos como el contenido en el anterior artículo 25.3 de la LGT o al expediente especial del fraude de Ley.

Sin embargo, trasladada la apreciación de este esquema al ámbito penal, la conclusión ha sido tajante. El Juzgado de lo Penal n.º 14 de Madrid en Sentencia de 6 de abril de 2000 condena por Delito contra la Hacienda Pública no sólo al contribuyente infractor sino también al asesor fiscal que

diseñó la operación como cooperador necesario en el fraude. El montaje se corresponde estrictamente a los pasos y mecanismos referidos. El particular, tras la venta del activo aportado a la sociedad instrumental, percibe el beneficio, en forma de dividendo de 1.130 millones de pesetas. A su vez la segunda sociedad «Superpuesta SL», para evitar pagar los impuestos que le correspondían o imputarlos a sus socios por los 1.218 millones de pesetas que, formalmente, se le atribuyeron, enajena las acciones a un nuevo testafarro, sociedad instrumental sin actividad real constituida *ex profeso* para ello, «Superpuesta SL» se permitió, incluso, declarar una disminución patrimonial con la que compensaba los 1.218 millones de Base Imponible imputada. La dicción del Tribunal es expresiva: «Señala el acusado (asesor fiscal) que su cliente el también acusado (contribuyente) le comentó en la primavera de 1991 que atravesaba dificultades económicas, que le hacía falta liquidez y había pensado vender un inmueble (de valor superior a los 1.000 millones de ptas.) indicándole que procurara diferir el pago del impuesto correspondiente: Argumenta el asesor que en principio, pero sólo en principio, su intención era diferir el pago pero no eludirlo. Sigue diciendo que para ello diseña el complejo entramado de operaciones que se recogen en los hechos probados y que finalmente no pagan ni un duro por la operación porque se han ajustado a la legislación vigente. En un gesto que le honra (y lo decimos sinceramente) se atribuye la exclusiva responsabilidad de la operación, si bien, ... ello no excluye la responsabilidad del sr. (contribuyente)». Además destaca el Tribunal que en el entramado societario se emplearon algunas de las denominadas «sociedades de cajón», sin actividad comercial, empresarial o laboral alguna y constituidas por el acusado asesor o por empleados de su despacho. Recordando la Jurisprudencia del Tribunal Supremo (SSTS de 27 de diciembre de 1990, 31 de octubre de 1992, 31 de mayo de 1993, 25 de febrero de 1998, 26 de julio de 1999 ó 21 de diciembre de 1999) señala el Tribunal de Madrid que: «No basta con causar un daño patrimonial a la Hacienda Pública con el impago o elusión del impuesto o tributo (para que exista delito fiscal), sino que es necesario, preciso que tal daño se consiga mediante engaño. **Es necesario tal elemento de mendacidad, ocultación, simulación, en suma lo que cualquier persona puede entender por fraude.** De lo actuado... es obvio que existe tal engaño, tal fraude, tal simulación. El diseño de la operación es, en su génesis, sencillo, y en su desarrollo complicado», y, argumentando contra la pretendida incongruencia normativa que permitiera el montaje expone: «de este modo se llega al "nicho", valga la expresión, del artículo 15.7.b) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre (LIS). Dicha norma permite compensar la imputación positiva efectuada a la segunda sociedad con la disminución patrimonial originada en ella...No se discute que la aplicación de dicho artículo 15.7.b) sea correcta. Lo que constituye el núcleo de la acción penal es cómo llega la operación a situarse en el disparadero de poder aplicar dicho precepto. En las maniobras artificiosas, ficticias, ilógicas y simuladas que efectúan los acusados está precisamente el fraude, el dolo, la intención defraudatoria. Tales maniobras pueden sintetizarse así: a) se utilizan hasta siete **sociedades ficticias**, no existentes, sin tráfico mercantil alguno, **sociedades de cajón, sin actividad**. No es de recibo argumentar que toda sociedad es una ficción, pues tal ficción va destinada a un fin que es la actividad humana, comercial, laboral o de otro tipo. No es un fin válidamente admitido en derecho utilizar empresas como pantallas para eludir impuestos...; b) de tales sociedades al menos tres se crean en la **fecha** de comisión de los hechos con la única finalidad de servir de tapadera, pantalla o instrumento para esta operación; c) todas las sociedades tienen escaso capital, **no tienen actividad**... y sus administradores únicos **ficticios**, pues no hay nada que «administrar», son **empleados** del profesional y testafellos del mismo según reconoce el propio acusado; d) llevan a cabo operaciones absurdas, ilógicas y por tanto inexistentes ...; e) efectúan sucesivas **ampliaciones** de capital, cuyo importe se dice desembolsado, pero no consta prueba

documental alguna, **carentes de toda lógica societaria...** No estamos ante un supuesto de economía de opción sino ante la creación de empresas concatenadas, que prácticamente se cierran en círculo, para hacer figurar, ficticiamente, una situación que permita la elusión del impuesto. No puede argumentarse que las operaciones llevadas a cabo no sean simuladas, es que son una simulación desde el principio hasta el final». Se trata, pues, de un completo catálogo de los elementos instrumentales y caracterizadores que suelen concurrir en los supuestos de interposición o fiducia.

Concluye el Tribunal su argumentación refiriéndose a dos cuestiones: la fuerza de probatoria de operaciones instrumentadas en escritura pública, y la procedencia para calificar el caso del expediente especial de fraude de Ley como, al parecer, pretendió inicialmente la Administración Tributaria.

Respecto a lo primero afirma el Juzgado que: «Es evidente que la existencia de escrituras públicas que documenten las sucesivas operaciones, no quiere decir que se ajusten a la legalidad. En todo contrato ha de haber una causa y dicha causa ha de ser lícita, siendo la existencia de la causa un requisito esencial del contrato. La mera apariencia de formalidad no hace al contrato ajustado a derecho y tampoco la mera apariencia de formalidad quiere decir que el contrato tenga causa. Precisamente existen múltiples modalidades delictivas cuyo instrumento es la existencia de un contrato formal, pero bien por perseguir una causa no permitida por el ordenamiento penal (alzamiento de bienes) o bien por haber alterado el consentimiento de las partes mediante engaño (estafa) se castigan penalmente.

Respecto a lo segundo, recuerda el Juzgado que quien decide si el hecho probado es constitutivo de delito es la autoridad judicial siendo indiferente si en algún momento del procedimiento administrativo la Administración valorase acudir al mecanismo de declaración de fraude de Ley *ex* artículo 24.2 de la LGT. A juicio del Tribunal dicha figura tiene la finalidad práctica de tratar de solucionar en sede administrativa y, en aras del interés recaudatorio, situaciones que no han podido ser previstas por el legislador tributario. Y que: «No es incompatible que la Administración Tributaria haya valorado la posibilidad de aplicación del citado artículo 24.2 de la LGT... con la comisión de un hecho delictivo. Antes al contrario, la existencia de una trama que conduce a la simulación de una determinada situación para obtener la elusión de un impuesto ante un hecho imponible es la base tanto del fraude de ley administrativo, como del dolo penal. Por la misma razón tampoco es incompatible la aplicación del régimen de transparencia fiscal con la comisión de un hecho delictivo».

IV.6. La utilización como testaferos de personas físicamente impedidas.

Tal vez el caso extremo, aunque no infrecuente, es el de la utilización como testaferos o personas interpuestas de impedidos: ancianos en asilos, enfermos terminales o retrasados mentales. Civilmente tales estructuras negociales serían posiblemente nulas o anulables al no existir un consentimiento válido por parte del incapaz en los términos que reclama el artículo 1.261, 3.º del Código Civil y desarrollan los artículos 1.262 a 1.270 de este texto legal. Aún más, la doctrina señala que, el artículo 32 del Código Civil al señalar que: «La menor edad, la demencia o imbecilidad, la sordomudez, la prodigalidad y la interdicción no son más que restricciones de la personalidad jurídica.

Los que se hallaren en alguno de estos estados son susceptibles de derechos, u aun de obligaciones cuando éstas nacen de los hechos o de las relaciones entre los bienes del incapacitado y un tercero», acoge un abanico amplio de figuras que deberán valorarse en cada caso concreto y que al amparo del término «imbecilidad» (pese a su poco afortunado acomodo a la realidad actual) permite discutir la capacitación contractual de quienes sin poder ser calificados como dementes padecen discapacidades mentales que les hacen no poder discernir o intervenir correctamente en operaciones contractuales complejas.

Resulta en este sentido sorprendente que tales contratos, con intervención de fedatarios públicos, sean validados. Por ello es ejemplar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona (Sala de lo Penal) de 18 de marzo de 1999 condenatoria por el concepto de delito fiscal a los intervinientes en una operación inmobiliaria en la cual determinadas personas interesadas en vender unos solares (sin tributar por la plusvalía generada) los enajenan primeramente a una entidad interpuesta, sin estructura empresarial y sin trabajadores, la cual a su vez los enajena a la auténtica adquirente. La interpuesta no satisfizo los impuestos, en especial el IVA. La Audiencia califica la primera venta como operación simulada. Lo relevante es el relato factual que efectúa el Tribunal de cómo se articuló la simulación. Los vendedores, previamente a la venta, mantuvieron diversas reuniones con la sociedad compradora final en las que se acordó no sólo el precio de venta, sino que para la transmisión se haría uso de una entidad interpuesta; entidad que adquiriría –en apariencia– las fincas a sus entonces propietarios por un precio manifiestamente menor y que transmitiría formalmente de forma inmediata a la entidad compradora final por la cantidad que la familia vendedora aceptaba efectivamente como precio real de la venta. Para conseguir ello los representantes legales de la sociedad compradora se pusieron en contacto con dos intermediarios o gestores, personas físicas, también imputados, a efectos de que les facilitaran una empresa que simulara la inicial transmisión para luego transmitirles las fincas, entidad en la que, además, poder descargar las obligaciones tributarias que se generasen. Los intermediarios brindaron al grupo inmobiliario comprador la posibilidad de que la venta se articulase mediante la interposición de una entidad «P». Los caracteres de «P» son paradigmáticos de la sociedad fiduciaria: Había sido creada –como sociedad inactiva– por los empleados de un Abogado, para ser reactivada cuando fuese solicitada por algún cliente de dicho Letrado. Los intermediarios referidos no adquirieron el capital de esta sociedad instrumental para sí sino que la transmisión se produjo mediante la adquisición de todas las acciones por un «disminuido psíquico de notoria evidencia», según el Tribunal, que uno de los intermediarios llevó ante un Agente de Cambio y Bolsa para que firmara la adquisición total del accionariado de «P», determinándose posteriormente el nombramiento de administrador único en favor de una tercera persona, súbdita peruana, sin permiso de residencia y sin trabajo en nuestro país y de paradero desconocido. Por esta intervención se pagó al deficiente una determinada cantidad. Con la finalidad de aparentar la desconexión entre las sucesivas transmisiones las escrituras fueron autorizadas por dos Notarios (de la misma Notaría). Como dato final, significativo, recuerda el Tribunal que los hechos enjuiciados por Delito fiscal se iniciaron por la inicial investigación de la desaparición de una persona: el testaferro –sin fuentes considerables de riqueza y disminuido psíquico– y este indicio (pues no observa la Audiencia en tal desaparición delito propio sino conexidad con el fiscal) se sumó a la investigación tributaria de los hechos que podían haber originado su desaparición, precisamente por su condición de testaferro en beneficio de terceros. Más en concreto, se declara probado que uno de los intermediarios intentó ocultar al disminuido cuando se inició por la Hacienda Pública la investigación de la opera-

ción –comprándole ropa bastante, billete de ida para Caracas, acompañándole a Madrid, embarcándole en el vuelo internacional, suministrándole dinero y prometiéndole nuevas transferencias para el tiempo que permaneciera oculto.

Concluye la Audiencia: «Todo lo expuesto determina la realidad de la simulación de una venta intermedia; venta que no tuvo lugar y que no generó los flujos económicos que se le suponían. Venta simulada que ha de ser excluida en la consideración de este Tribunal relativa a la defraudación de la cuota defraudada como elemento del tipo de acusación, toda vez que la LGT establece en su artículo 25 que: –en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones utilizadas por los interesados–».

IV.7. La utilización de Sociedades interpuestas a efectos de la cesión de trabajadores en distintos sectores de la actividad empresarial.

La realidad económica de los últimos años, especialmente tras la explosión y desarrollo empresarial que supusieron las Olimpiadas celebradas en Barcelona en el año 1992 y la «Expo» de Sevilla, se plasmó en la concreción de diversas obras y promociones inmobiliarias caracterizadas por elementos tales como el de requerir el uso de mano de obra intensiva, el de ser necesaria su rápida y precisa realización y el requisito, dado los importantes volúmenes de facturación sorteados, de que la consecución de los fines, esto es, la conclusión de las obras, hacía irrelevantes o, al menos, inapreciables los medios empleados, antecediendo a todo ello la realización de plusvalías notables surgidas en la enajenación de terrenos urbanísticamente recalificados. Así, en sectores como la construcción (que no sería el único, pues le acompañarían servicios de limpieza, publicidad o mensajeros, alimentación y hostelería, etc.) la necesidad de contar con asalariados de fácil y repetida rotación dieron lugar a que los clientes finales de tales servicios contrataran con frecuencia con Sociedades, subcontratistas de segundo o tercer nivel los cuales, prestando su nombre como proveedores de aquéllos, se limitaban en la realidad a prestar trabajadores a tales clientes. No es aquí el lugar para discernir si en esta práctica de la subcontratación, constante y repetida, puede averiguarse la existencia, en alguno de sus niveles, de una voluntad común decidiente, o si, más simplemente, se ha tratado de una práctica de intervención en el mercado que, dada los frecuentes incumplimientos respecto a la Seguridad Social (no declaración de las cuotas empresariales) y a la Hacienda Pública (no presentación de las declaraciones por el IRPF, Retenciones del Trabajo Personal, del Impuesto sobre Sociedades y en el IVA, a lo sumo presentación de declaraciones sin ingreso que no pueden ser exigidos dada la nula solvencia patrimonial de las Sociedades interpuestas, cuotas del IVA que, sin embargo, las Sociedades clientes intentarán deducir como realmente soportadas), ha supuesto en la práctica un beneficio real, vía abaratamiento de costes, para todos los que en ella intervienen.

Los Tribunales de lo Social, movidos especialmente por el problema de siniestralidad laboral en tales sectores, frecuente en las subcontratas, han tenido que pronunciarse repetidamente sobre la cuestión, singularmente en cuanto a la interpretación que deba darse al artículo 43 del «Estatuto de los Trabajadores Real Decreto Legislativo 1/1995, según cuyo apartado 1.º «La contratación de trabajadores para cederlos temporalmente a otra empresa sólo podrá efectuarse a través de empresas de trabajo temporal», con lo cual se intentaba encauzar, aún mínimamente el aspecto selvático que

iba adquiriendo la subcontratación en los sectores señalados. Y por ello, pese al casi nulo uso o invocación que se le ha dado en la práctica judicial tributaria establece el apartado 2.º del artículo 43 del Estatuto de los Trabajadores que: «Los empresarios cedente y cesionario que infrinjan lo señalado en el apartado anterior responderán solidariamente de las obligaciones contraídas con los trabajadores y con la Seguridad Social y sin perjuicio de las demás responsabilidades, incluso penales que procedan por dichos actos.»

Obsérvese que el citado artículo contiene una remisión en blanco a otras responsabilidades derivadas de la existencia de cesión laboral las cuales pueden devenir en civiles, mercantiles o, a efectos tributarios, en la existencia o derivación de responsabilidad en cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido o a las Retenciones que correspondieran en el IRPF. Dicha pretensión tiene, sin embargo, un impedimento o dificultad fáctico y probatorio relevante: su apreciación exige determinar en cada caso, incluso trabajador a trabajador, si la empresa cedente es una mera pantalla utilizada para tal prestación laboral o, si, aún no reuniendo los requisitos formales de las empresas de trabajo temporal es un subcontratista independiente y distinto de los clientes finales que lo hubieran contratado.

Es ejemplar, en este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-1999 de la Sala de lo Social en recurso para la unificación de doctrina (RJ 1999/8152) la cual aborda matizadamente el problema de si en el cedente de mano de obra concurre la condición de empresa o si, por el contrario, a los efectos que aquí nos interesan, se trata de un instrumento o entidad interpuesta, simple medio para eludir la regular tributación o contribución a la Seguridad Social de los trabajadores utilizados. Se trataba de elucidar si determinados trabajadores, guardas de seguridad o azafatas lo eran como empleados de una Caja de Ahorros o de la empresa subcontratista que se los proporcionaba. El Tribunal tuvo que apreciar la corrección de diversas actas de infracción en materia laboral levantadas por la Inspección de Trabajo las cuales defendían la existencia de una práctica de cesión ilegal de trabajadores en el supuesto encausado.

El Tribunal Supremo señala que para enjuiciar el problema debe determinarse si la relación entre la Caja de Ahorros y la empresa codemandada (presunta prestamista laboral) puede calificarse de contrata de servicios o bien si la Caja ostentaba la condición de empresaria de los trabajadores afectados, siendo la otra empresa un mero empresario aparente, atendiendo a circunstancias tales como que la empresa prestataria careciera de local o directivos en el lugar de la actividad o que las órdenes las dieran los directivos de la Caja.

Para ello, según el Alto Tribunal, debe atenderse a tres elementos delimitadores para considerar si la empresa interpuesta es mera ficción o apariencia de empresa: debe en fase probatoria determinarse si tal empresa de la cual deba elucidarse si es auxiliar, subcontrata o, por el contrario, ficticia cuenta con tres elementos esenciales: *patrimonio, organización y medios propios*, Jurisprudencia que, además de la Sentencia referida se recoge en las SSTS de 17-2-1993 (RJ 1993/1177) y 11-10-1993 (RJ 1993/7586). En la aquí inicialmente referida Sentencia de 25-10-1999 se añade que por ello es preciso delimitar, en cada caso, cuándo existe verdaderamente un «contratista real» entendiéndose que para poder declarar tal existencia al mismo le debe corresponder la organización, el control y la dirección de la actividad, por lo que sólo existirá una auténtica contrata «cuando la empresa contratista ejerce actividad empresarial propia y cuenta, por tanto, con patrimonio, instrumentos, maqui-

naría y organización estables, pudiéndosele imputar efectivas responsabilidades contractuales, aportando en la ejecución de la contrata su propia dirección y gestión, con asunción del riesgo correspondiente, manteniendo en todo, en todo caso, a los trabajadores de su plantilla dentro del ámbito de su poder de dirección conservando con respecto a la misma, los derechos, obligaciones, riesgos y responsabilidades que son inherentes a la condición de empleador». (SSTS de 17-1-1991, RJ 1991/58 y 31-1-1995, RJ 1995/5321).

El Tribunal Supremo aborda el problema distinguiendo dos supuestos fácticos, uno primero, por así decirlo, fácil cuando la empresa cedente es un mero instrumento, humo jurídico, sin consistencia real y un segundo cuando el interpuesto es una empresa real.

Respecto a lo primero señala que el problema es más fácil de abordar si la empresa cedente no cuenta con una infraestructura empresarial propia e independiente. En tal caso «con fundamento en los artículos 6 y 7 del Código civil y 1 y 43 del Estatuto de los Trabajadores, es dable declarar la existencia de cesión ilegal cuando la empresa contratista es una empresa aparente o ficticia, sin estructura ni entidad propias ni verdadera organización empresarial y su objeto no es otro que el de proporcionar mano de obra a otros empresarios» (Así SSTS, Sala de lo Social, de 9-2-1987, 12-9-1988, 17-1-1991, 17-3-1993 (Sala IV), 15-11-1993, 18-3-1994 y 21-3-1997).

Por el contrario los problemas más difíciles de enjuiciar son aquellos «borrosos» los cuales se producen cuando la empresa contratista es una empresa real y cuenta con una organización e infraestructuras propias. En tales casos, señala la Jurisprudencia del Tribunal Supremo que debe acudir a tal fin delimitador –existencia o no de empresa aparente– a determinar la concurrencia de otras notas, como podrían ser la de que el objeto de la contrata sea una actividad específica diferenciable de la propia actividad de la empresa principal o que el contratista asuma un verdadero riesgo empresarial (STS/Social de 17-1-91), o incluso, se limite de hecho a trabajar para la otra (STS/Social de 16-2-1989) pues la cesión ilegal también se produce cuando tal organización empresarial no se ha puesto en juego, limitándose su actividad al suministro de la mano de obra necesaria para el desarrollo del servicio, íntegramente concebido y puesto en práctica por la empresa contratante (SSTS de 19-1-1994 y 12-12-1997).

Se añaden así nuevos elementos de ponderación para apreciar cuáles son los supuestos de interposición ficticia en actividades complejas como la construcción o la prestación de servicios en contratas. Tales son la asunción de un riesgo efectivo (que suele coincidir con la realidad de la financiación y los pagos salariales que efectúe la empresa interpuesta) así como el de la exclusividad, si la empresa cedente de personal tiene como único cliente a la empresa beneficiaria de la interposición.

Y a efectos de alcanzar una conclusión razonable las Sentencias señaladas de 19-1-1994 y 12-12-1997 han fijado que la línea de distinción no debe centrarse exclusivamente en el hecho de que la empresa cedente existiera realmente «sino si actuaba como verdadero empresario» analizando en el caso concreto si el cedente actuaba o no como verdadero empresario, declarando que es cesión ilegal de mano de obra la mera provisión o suministro de fuerza de trabajo a otra empresa, aunque la cedente tenga infraestructura propia, si ésta no se pone a contribución de la cesionaria para

añadir que aun cuando «nos encontramos ante un empresario real y no ficticio, existe cesión ilegal de trabajadores cuando la aportación de éste en un supuesto contractual determinado se limita a suministrar la mano de obra sin poner a contribución los elementos personales y materiales que configuran su estructura empresarial» y también apreciando que «el hecho de que la empresa contratista cuente con organización propia no impide la concurrencia de cesión ilegal de mano de obra si en el supuesto concreto, la ejecución de los servicios de la empresa principal, no se ha puesto en juego esta organización y medios propios, limitándose su actividad al suministro de la mano de obra o fuerza de trabajo necesario para el desarrollo de tal servicio».

Ahora bien, la confrontación entre lo que sea organización empresarial real o cesión ilegal de trabajadores en base a interposición de empresas cedentes es una cuestión compleja y conflictiva, que obliga, como en la reseñada Sentencia del Tribunal Supremo de 25-10-1999 en recurso de casación para la unificación de criterios, a concluir que si existen diferencias fácticas esenciales entre sentencias de instancia no puede procederse a tal unificación. Queda con ello abierta la necesidad de que los operadores jurídicos intervinientes: Hacienda Pública, Seguridad Social y empresas susceptibles de ser calificadas como cedentes de mano de obra o interpuestas prueben en cada caso la realidad y calificación jurídica de los hechos ocurridos.

Ello no impide que, en algún supuesto, así Sentencia del Tribunal Supremo de 11-7-1997 (Sala de lo Contencioso-Administrativo), se admita que entre una empresa y un trabajador, calificado como autónomo, no puede probarse que existe una relación laboral pese a que tal trabajador no declarase el IVA ni estuviera dado de alta en Licencia Fiscal. Señala el Tribunal que tales circunstancias no bastan «ni mucho menos para negar la realidad de un contrato civil de ejecución de obra. Resulta argumentalmente excesivo que, para desvirtuar la existencia de una relación laboral, presupuesto hipotético de un deber de cotización incumplido se exija la demostración de todas las obligaciones atinentes al régimen del contrato civil de ejecución de obra desvirtuador de la calificación laboral de la relación cuestionada...Desde esta perspectiva de análisis es claro que la falta de licencia fiscal y de declaraciones de IVA, son totalmente insuficientes para deducir de la misma la inexistencia de un contrato civil de ejecución de obra».

Estas argumentaciones son comunes en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo. Sirva como ejemplo la Sentencia de 24-4-1992 (Sala de lo Civil) en un caso de constitución ficticia de una sociedad por un marido y su esposa para actuar en perjuicio de terceros eludiendo su responsabilidad patrimonial. Expone el Tribunal, recogiendo a su vez lo señalado por la Audiencia Provincial de Santa Cruz (S. de 24-4-92) que a la alegación de existir una diferente personalidad jurídica entre la sociedad creada intercónyuges y ellos mismos debe oponerse el que «la Jurisprudencia del TS, tiene declarado que no puede reconocerse esa independencia de personalidades cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 6.4 del Código Civil, se advierte que la creación de entidades mercantiles encubre una simple ficción determinante de un fraude de Ley, de tal manera que al "levantar el velo" de su apariencia real, se descubre inconsistencia como personas jurídicas, meros instrumentos, testaferos de otra personalidad... y esa ficción no puede perjudicar el derecho de terceros, al amparo de una dualidad de personalidades para eludir toda responsabilidad de la persona física, bajo el pretexto de la transferencia de la propiedad a la sociedad ficticia, y no pudiendo admitirse la independencia entre la sociedad actora y el socio demandado «por ello, dada la no estimación de tal independencia

no admite el Tribunal la tercería de dominio interpuesta por uno respecto a los bienes de la otra al carecer la simple aportación de un bien a una sociedad por parte de uno de los socios, cuando dicho bien está o puede estar sujeto a responsabilidad para la virtualidad de los derechos de terceros».

V. CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS Y MEDIOS JURÍDICOS DE IMPUGNACIÓN ANTE LA UTILIZACIÓN DE TESTAFERROS

V.1. La acción «pauliana» ex artículo 1.902 del Código Civil, la acción de simulación o la nulidad de los contratos viciados por la simulación.

La existencia de supuestos tales como la fiducia o las sociedades interpuestas tienen una consecuencia económica evidente, la realización de un daño para un acreedor, en el supuesto de la elusión fiscal la Hacienda Pública. Genéricamente, nuestro ordenamiento normativo desde el ámbito privado ofrece mecanismos para impugnar tales supuestos de realización de actos que suponen un perjuicio para terceros. La doctrina civilista señala que, en oposición a la responsabilidad o culpa contractual hay una responsabilidad o culpa **extracontractual** llamada también aquiliana (porque fue sancionada en Roma por la Ley Aquilia) que se caracteriza por la inexistencia de vínculo obligatorio o relación jurídica preexistente entre el autor del daño y la víctima del mismo. Como señala la doctrina francesa (así Colin y Capitant), existe la responsabilidad extracontractual cuando una persona causa ya por sí, ya por medio de otra, de la que responde, ya por obra de una cosa de su propiedad, un daño a otra persona respecto a la cual no estaba ligada por vínculo obligatorio anterior (puede indicarse que en tal supuesto, el de la interposición del fiduciario, la obligación tributaria nacerá en este momento y en los de las posteriores realizaciones de actos jurídicos por parte del testafarro). Señalan los autores ejemplos múltiples de responsabilidad extracontractual: una pared que cae y daña el fundo vecino, un incendio que daña el piso colindante, un comerciante que realiza actos de concurrencia ilegítima respecto de otro comerciante, etc. Tras larga evolución histórica el Derecho moderno consagró como categoría general la responsabilidad por todo hecho, cualquiera que sea éste, ilícito, que cause daño a otra persona y que se produzca por dolo o culpa. El Código Civil sanciona dicha responsabilidad en su artículo 1.902 según el cual: «El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado». Como es obvio, la doctrina ha analizado los dos elementos sustanciales de dicha responsabilidad: el objetivo, la existencia de un daño patrimonial y el subjetivo, el que tal daño sea consecuencia de una actuación intencional de quien causa el perjuicio. Trasladado al campo de la fiducia o simulación tributaria es claramente apreciable el resultado de ella de lograr un perjuicio para la Hacienda Pública, pero mucho más difícil es apreciar si existió una verdadera intención de defraudar o, únicamente, de acogerse a una legítima economía de opción, aun empleando figuras instrumentales interpuestas. Tal contraposición o choque de referencias se contiene en la vieja expresión del DIGESTO *neminem laedit, qui suo iure utitur*, quien usa de su derecho no ofende ni perjudica a nadie. La doctrina, y ello es especialmente relevante en el campo fiscal, oscila entre dar prevalencia a la segunda expresión, reconocer el uso del propio derecho –economía de opción– en el tráfico mercantil o a la primera –tal

ejercicio de la autonomía contractual no puede dañar a un tercero y más si éste es singularmente calificado como la Hacienda Pública. La conjugación de ambos vectores, autonomía y daño eventual, es la que transita, en definitiva, por todas las Sentencias referidas, la consecuencia de las cuales sería la prudente ponderación de los actos y negocios realizados por los particulares y su aceptación siempre que no incurran en la interposición de elementos ficticios tan patentes que sólo se justifiquen o expliquen por la intención de defraudar al Erario Público.

Remitiéndonos al ámbito fiscal puede recordarse que la relación jurídico-tributaria consistente en el deber de todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE) se configura como un vínculo obligacional en el cual la Hacienda Pública ocupa el lugar de acreedor (privilegiado según las Leyes) y el contribuyente el de deudor (eventual y modulado por su concreta manifestación de una capacidad económica generada en cada período impositivo y respecto a cada tributo) siendo el contenido de tal obligación el que configuran los artículos 35 y 58 de la LGT y resultando relevante como límite al principio de autonomía contractual de tales sujetos pasivos a la hora de establecer sus relaciones económicas el dictado del artículo 36 de la misma LGT: «La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Y tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas». Tal precepto, de dicción aparentemente sencilla, encierra, sin embargo, graves problemas de aplicación. De ser la «posición» de los sujetos pasivos y, aún más, de los elementos de la obligación tributaria que antes referíamos algo claro y ajeno a discusión el tráfico jurídico con trascendencia tributaria no ofrecería supuestos como el de la simulación o de la interposición de testafellos. Por superfluos serían inútiles si a primera vista se detectase su carácter de elementos distorsionadores de la tal «posición». Incluso, cualquier estructura contractual que suponga una disminución cuantitativa en la tributación sería susceptible de ser calificada como alteración de la estructura «natural», a la vista de lo que previó la norma al anticipar el hecho imponible, de una obligación tributaria pues es la cuota, resultado de tal cuantificación, uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria. Finalmente, el artículo 36 de la LGT en su último inciso establece una bifurcación entre los efectos jurídico-privados de las relaciones particularmente establecidas, los cuales no afectan a la Administración (si existió alteración de la «posición») y aquellos otros efectos que son los que la Administración (o posteriormente los Tribunales) consideran consecuencia correcta de la realización del hecho imponible delimitado por la norma. Pero ¿cuáles serán, con independencia de lo previsto por las partes, tales efectos?, ¿cómo se les cuantificará o modulará?, ¿significa ello tener que atender a un principio como el de la «capacidad económica» generada –prescindiendo de las formas jurídicas– tal y como reclamaba el derogado artículo 25.3 de la LGT? Lo cierto es que la realidad es compleja y que, como veremos, ante situaciones anómalas o discutibles, los Tribunales han abordado posturas diversas que van desde la conservación de los actos establecidos por los Tribunales hasta su pura y simple anulación y eliminación del tráfico jurídico.

Ante supuestos como el de la simulación, la Hacienda Pública, como tercero perjudicado, dispone de acciones comunes a todo tipo de acreedores. Así el artículo 1.902 del Código Civil señala que: «El que por acción u omisión causa daño a otro interviniendo culpa o negligencia está obligado a reparar el daño causado». Se trata del ejercicio de la llamada «acción pauliana».

Y junto a este expediente genérico de reparación ya se vio que el Derecho Tributario, al amparo del artículo 25 de la LGT: «En los actos o contratos en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados» permite a la Hacienda Pública prescindir de aquellos artificios contractuales que encubran una simulación para atender a lo que realmente pretendían las partes en sus transacciones. Pero, no cabe duda, que la averiguación en cada caso de lo que fuera «efectivamente realizado» por ellas no es sencillo o indiscutido.

Las resoluciones de los Tribunales muestran la complejidad del problema y la diversa modulación de las soluciones adoptadas.

Así la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1995 resuelve un recurso relativo a una liquidación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales girada en 1982 al adquirente de una farmacia y un edificio quien había presentado una declaración sin ingreso haciendo constar en la casilla «observaciones» que la cuota ya se había pagado en 1977. El contribuyente impugnó la liquidación alegando que en este *interín* temporal la titularidad de la farmacia y del inmueble a nombre de un tercero fue meramente fiduciaria y que, por tanto, los pagos del ITP que realizó el fiduciario en su momento debían considerarse realizados por el fiduciante, esto es, el ahora recurrente. A mayor abundamiento argumentaba el contribuyente que existía una escritura de 1972 en la que había transmitido la farmacia sin contraprestación alguna a la persona interpuesta y que esta circunstancia había sido ratificada primero por la Audiencia Territorial de Valencia (S. de 22 de mayo de 1979) y después por el Tribunal Supremo declarando la existencia de un contrato fiduciario entre el actor y el, entonces, ocupante de la farmacia, obligando a este último a otorgar al primero escritura de cesión (propriadamente retrocesión) del edificio y la farmacia. Por ello, el *petitum* del contribuyente se centraba en solicitar la anulación de la liquidación ya que «el negocio jurídico fiduciario no tiene contenido alguno, no constituyendo, por tanto, un hecho imponible del artículo 7.º 1 del texto regulador del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales». Tanto el Abogado del Estado como el Letrado de la Generalitat Valenciana, en cambio, consideraron que se generaron dos transmisiones patrimoniales sobre la farmacia y el edificio, puesto que hubo una primera adquisición por parte del fiduciario quien se obligó a retransmitir a su fiduciante, generándose en esta segunda transmisión un nuevo hecho imponible sujeto a tributación sin que obste a esta concreción de dos hechos imponibles el hecho de que la segunda transmisión fuera consecuencia de la primera en virtud del negocio fiduciario existente. No impediría tal tributación el hecho de que no existiera contraprestación económica en la transmisión puesto que la situación jurídica ficticia creada por el fiduciante no puede condicionar la actuación de la Consejería de Hacienda Valenciana ni aun cuando los pactos establecidos, con eficacia civil, se hubieran establecido para burlar la prohibición estatutaria que impedía la titularidad de dos farmacias.

El Tribunal Supremo resuelve recordando la remisión que efectuaba la Sentencia del mismo Tribunal de 6 de febrero de 1989 al artículo 25.2 de la LGT «cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos

intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez», texto que reproduce sustancialmente el vigente artículo 28.2 de la LGT. Continúa el Tribunal Supremo invocando la Sentencia de 9 de diciembre de 1981 (Sala 1.ª) lo cual le permite delimitar la cuestión en torno a tres aspectos:

- a) Refiriéndose a la Sentencia de 4 de diciembre de 1976 que caracterizaba al negocio fiduciario como convenio anómalo en el que concurren dos contratos independientes, uno, real, de transmisión plena del dominio eficaz *erga omnes* y, otro, obligacional, válido *inter partes*, destinado a compeler al adquirente a actuar de forma que no impida el rescate de los bienes cuando se dé el supuesto obligacional pactado y a claudicar también, en atención a la efectiva presencia, en el caso litigioso de los dos contratos realmente queridos por los litigantes. Aplicando esta doctrina al supuesto de la farmacia y el local fiduciariamente enajenados se concluye que la misma emana de un contrato privado suscrito en 1992 entre el adquirente formal de los bienes y el fiduciante mediante el cual habrían ido a parar tales bienes gracias al cumplimiento de las obligaciones contraídas por el fiduciario, en un típico contrato de fiducia cuya existencia no está contradicha por la circunstancia de que, a la vez, se arbitró en el propio documento, un mecanismo de garantía de cumplimiento de lo pactado que se inserta en los antecedentes del pacto como un préstamo simulado representativo del valor que las partes atribuyen a lo adquirido, cuya devolución por el prestatario, dentro de cierto tiempo, configura una contraprestación de éste *in solutione*.
- b) La propia simulación de la cuantía del préstamo o del préstamo en sí deja intacta la verdadera relación que las partes han constituido, consistente en una obligación de tipo fiduciario, contraída como consecuencia de la real adquisición de los bienes por el fiduciante, no obstante figurar a nombre del fiduciario, pese a lo cual ello no empece la validez del verdadero contrato de fiducia existente, con el argumento de falta de causa, por el juego, precisamente del artículo 1.276 del Código Civil.
- c) La cantidad establecida por las partes como «préstamo a devolver» supone un pacto fiduciario cuya función es la de ser sustituyente de la entrega de los bienes adquiridos, a su dueño, por el valor libremente dado a los mismos por ambas partes, valor que nada tuvo que ver con lo que efectivamente se hubiera pagado por ellos.

Concluye el Tribunal, aceptando la argumentación de los Órganos Gestores del ITP que se produjo una transmisión (segunda) sujeta al ITP al tratarse de una nueva transmisión que supuso al recurrente (fiduciante) la adquisición de un derecho (real) del que carecía con anterioridad y que le incrementó su patrimonio.

Un caso relevante es el que elucida el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de febrero de 1991: la Inspección de Hacienda pretendió atribuir injustificadamente un incremento de patrimonio a una persona física la cual era mera titular fiduciaria de unas acciones, habiéndolas adquiridos por cuenta de una determinada sociedad la cual reconoció ante notario tales hechos, esto es, la compra de las acciones, resultando probado, además, que el inspeccionado estaba obligado a poner las accio-

nes a nombre de un tercero que en su día le sería indicado. Ya el Tribunal Económico-Administrativo Provincial acordó la anulación de las liquidaciones practicadas al no concurrir las circunstancias previstas en el artículo 90 del Reglamento del IRPF (vigente en aquel momento) «independientemente de la validez o no del contrato suscrito y del posible fraude de ley», lo cual debería apreciarse en una posterior actuación acerca de la entidad fiduciante. Críticamente señala el Tribunal Supremo que, ciertamente, a la Inspección de Hacienda le resulta menos costoso no practicar más actuaciones y seguir dirigiendo su actuación exclusivamente a la persona física inspeccionada. Pero ya sabe y le consta, desde este momento, cómo y por cuenta de quién se adquirieron las acciones, y que aparentemente no existe incremento patrimonial no justificado, y puede existir en cambio otra clase de responsabilidades en la persona física, por cuya cuenta y con cuyo capital se adquirieron las acciones. Se trata, en definitiva, de conocer quiénes son los sujetos pasivos responsables en su caso de la deuda tributaria y de las responsabilidades correspondientes a sus respectivas conductas, a partir de si han realizado efectivamente el hecho imponible o si, por el contrario, se giran liquidaciones a quienes aparentemente se hallan incluidos dentro del artículo 90 del (anterior) Reglamento del IRPF pero fehacientemente se demostró que tal supuesto de hecho no les era aplicable. Determina, pues, el Alto Tribunal que la liquidación inspectora no es nula sino incompleta: procedía dirigir la actuación inspectora contra la entidad fiduciante complementando la actuación realizada, para que una vez comprobado quién adquirió las acciones, por cuenta de quién se adquirieron y con qué se pagaron, se girase la liquidación a cargo del sujeto pasivo que realmente lo sea, exigiendo, en su caso, las responsabilidades de todo orden a quien con su conducta se haya hecho acreedor a ello. De otra forma, dicta el Tribunal Supremo, se giraría una liquidación por un incremento de patrimonio no justificado, a quien ha acreditado que adquirió algo por cuenta de otro, con dinero ajeno, y cuya adquisición no entró nunca a formar parte de su patrimonio, es decir, se hubiera girado una liquidación (sobre el fiduciario) a sabiendas de que ésta era improcedente.

Pero, en otro supuestos, los Tribunales no aceptan la existencia de una tal fiducia, atienden a la mayor capacidad económica manifestada en las transmisiones de que se trate y admiten gravar al interpuesto como contribuyente.

Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 28 de noviembre de 1997, trata el caso de un menor de edad que adquirió mediante escritura pública y representado por sus progenitores diversas acciones de una sociedad. La Inspección de los Tributos entendió que tal adquisición no fue onerosa, sino lucrativa, al no haberse probado la previa existencia en el patrimonio del menor de bienes suficientes para realizar dicha adquisición. El particular, recurrente, argumentó que concurrían en la operación todos los elementos de la compraventa y que la Administración no había acreditado el carácter gratuito del negocio. El Tribunal señala que no puede acreditarse la existencia de patrimonio suficiente para la adquisición de acciones atendiendo a momentos posteriores a la misma (obviamente, desde que se incorporaron las acciones, el patrimonio creció) y también advierte que el hecho de que el negocio jurídico de adquisición se formalizara en escritura pública de compraventa no atribuye, por este solo hecho el carácter o naturaleza de oneroso a dicho negocio, pues la fe pública notarial sólo ampara el hecho de que los comparecientes manifestaron lo que en la escritura pública se recoge sobre precio y pago, pero no la realidad del mismo frente a un tercero como es la Administración Pública, sin olvidar

la posibilidad de la existencia de una simulación relativa que hace anómalo el negocio que se dice celebrado. En definitiva, aunque concurra una apariencia de contrato de compraventa, con todos sus elementos, plasmados en una escritura pública, dicha ficción, atendiendo especialmente a la inexistencia de patrimonio preexistente lleva al Tribunal a concluir que, y además tratándose de menores, se produjo una adquisición a título gratuito.

La Sentencia anterior soslaya lo contenido en escritura pública, pero existen otras que entienden precisamente lo contrario, aun contra el criterio de los particulares intervinientes.

Así, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 29 de septiembre de 1998 trata un supuesto en el que una sociedad inmobiliaria alega la existencia de una simulación relativa al aparecer ella como titular dominical que enajena y transmite plazas de garajes siendo en realidad, según ella, meramente gestora en la venta, actuando en nombre de los comuneros para evitar las dificultades que a ellos les hubiera supuesto operar en su propio nombre. El Tribunal destaca dos aspectos. El primero, general: «el ordenamiento jurídico tiene como una de sus finalidades encauzar y ordenar las relaciones entre partes y frente a terceros garantizando todos los derechos en juego, incluso los de la Hacienda Pública, y otorgando la máxima seguridad jurídica, aspectos que se pierden o se debilitan cuando se utiliza el Derecho con finalidad distinta a la que le es propia, además la simulación lleva implícito siempre un fin de engaño u ocultación a tercero, exigiendo además una declaración deliberadamente disconforme con la voluntad y acuerdo entre las partes, lo que hace del negocio simulado algo complejo, con riesgos elevados y genera más problemas que los que pretendidamente se pretenden solventar». El segundo relativo al supuesto enjuiciado: se constata, tal vez, la intención de constituir una adjudicación fiduciaria a favor de la sociedad vendedora, pero ello no significa que efectivamente se constituyera y cuál fuese su contenido. Más que como gestor la sociedad actuó como vendedora de las plazas de aparcamiento e incluso repercutió en las ventas de las plazas de garaje el IVA a los compradores, lo que significa que ella, como promotora que era, estaba realizando el objeto de su actividad y que era el verdadero sujeto pasivo de acuerdo con los artículos 84, uno, 1 y 88 de la LIVA, debiendo tenerse en cuenta además que si estuviéramos ante un supuesto de simulación el verdadero sujeto pasivo sería entonces la comunidad de propietarios, no pudiendo alterarse esa situación por acto o convenio entre los particulares de acuerdo con el artículo 36 de la LGT, como se habría hecho aquí.

Existen, incluso, algunos casos en los cuales los Tribunales han aceptado la estructura negociada, en forma de fiducia, creada por las partes. Así en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 13 de julio de 2000 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) ante un supuesto en el que los socios de una sociedad venden sus acciones a otra sociedad patrimonial de ellos mismos con pago del precio aplazado y casi simultáneamente tal sociedad patrimonial las vendió a una tercera sociedad cobrando al contado; la Administración Tributaria consideró, recurriendo a indicios o pruebas indirectas, que se trataba de una simulación relativa que pretendía encubrir una compraventa al contado. El Tribunal desestima tal práctica al señalar que: «Indubitadamente, la Inspección ... persigue la existencia de simulación relativa y por ello acude a la técnica de la calificación. Es decir, entiende como patente la voluntad de vender y comprar, así como el precio de la operación, pero no pone en duda las partes intervinientes y desacuerdo en materia de imputación temporal que entien-

de realizado al contado y no a plazo en pagos sucesivos hasta 20 años después del contrato realizado en 1992. Lo anterior, a los meros efectos dialécticos, siembra dudas en la Sala, si nos referimos al instituto de la simulación y ponemos en duda a las partes que intervienen en el contrato simulado, a nuestro juicio, invita a pensar que la figura de aplicación procedente hubiera sido la nulidad contractual *ex* artículo 1.276 del Código Civil. La calificación, tal y como la define el artículo 25 en combinación con el artículo 28.2 ambos de la LGT no admite el empleo de términos extra-jurídicos, es decir, no puede acudirse a ámbitos distintos del derecho y deben concurrir criterios proporcionados por la dogmática jurídica pública o privada, para determinar el sentido del hecho o acto acontecido en la vida real.» Y tras referirse al artículo 31 de la CE, el Tribunal concluye que: «En el supuesto de autos la Inspección no ha actuado siguiendo el patrón anterior, no hay que olvidar que el legislador tiene libertad plena para describir los supuestos de hecho que desea recoger en el ámbito de las normas jurídico-tributarias, que como órgano encargado de aplicarlas y de calificar los hechos de la vida real subsumiéndolos en el conjunto del derecho, mandato que no puede desconocer, ya que, de no hacerlo, la voluntad del legislador se vería reemplazada por el órgano administrativo encargado de aplicar la Ley». Tras esta argumentación, un tanto confusa, el Tribunal llega a la conclusión que se adivina: ante la ausencia de prueba directa alguna, del solo recurso a las presunciones que la Administración esgrime no puede deducirse negocio simulado. Es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios, señala el Tribunal, con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas y a ello contribuye el legislador estableciendo diferente tributación respecto a las personas físicas y las jurídicas y contemplando supuestos especiales como los de las sociedades transparentes o la imputación de los derechos de imagen. A continuación defiende que en las operaciones negociales estructuradas no se constituyen, respecto a los pagos aplazados, medidas de garantía o caución. No son por ello más que manifestaciones de la autonomía contratual de las partes, concluyendo, tras apuntar que el único medio de impugnar la operación hubiera sido el expediente de fraude de ley, lo cual no se hizo, vulnerando las garantías del contribuyente dado el procedimiento especial de aquél, que: «La economía de opción del sujeto, en cuanto que no supone el abuso de formas jurídicas, y que la Inspección no pone de manifiesto incumplimientos legales, es válida y hace cierto el brocardo latino sobre la simulación y el fraude –*non praesumitur fraus et simulatio ubi inter eosdem, alia aperta via, idem fieri potuit*–. La Administración no puede pretender evitar que el contribuyente, conocedor del estado de las actuaciones del legislador, diseñe en el tiempo operaciones previendo un tratamiento más beneficioso a sus intereses, siempre que se sirva de la normativa vigente aplicada e interpretada en función de la verdadera naturaleza jurídica del hecho imponible, con respeto a los principios constitucionales (*v. gr.* seguridad jurídica, art. 9.º; capacidad económica, art. 31 y legalidad art. 25) tal y como tiene señalado el Tribunal Supremo en constante jurisprudencia de la que es exponente su Sentencia de 22 de mayo de 1998».

En algún supuesto ha sido el propio contribuyente quien ha invocado la existencia de simulación. Así, la Resolución del TEAC de 26 de mayo de 2000 estudia un caso en el cual el sujeto pasivo no había presentado declaración por el IRPF resultando de la actuación inspectora la existencia de un incremento no justificado de patrimonio cuya financiación no se correspondía con la renta y patrimonio anteriores del mismo, desprendiéndose este incremento de adquisiciones inmobiliarias instrumentadas mediante escrituras públicas. El recurrente alegó que no existía incremento de patrimonio pues las adquisiciones liquidadas por la Inspección derivaban de com-

praventas inexistentes y simuladas, no existiendo ni las mismas como negocios jurídicos realizados en la realidad ni, por tanto, existiendo el hecho imponible en el IRPF. El TEAC admite la aplicación del mecanismo de las presunciones validado por la constancia en escritura de las adquisiciones y señala: «el interesado alega que es improcedente imputar un incremento de patrimonio no justificado con el único fundamento basado en que dichas compraventas formalizadas en escritura pública no eran tales sino que se trataban de negocios simulados e inexistentes, y en prueba de tal manifestación aporta Acta notarial de fecha... en la que el transmitente reconoce la simulación de estas transmisiones y que se sentía obligado a asumir las consecuencias tributarias de dicha operación, que ante la prueba aportada por el interesado, este Tribunal entiende que el acta de manifestación no es prueba suficiente para desvirtuar las operaciones de compraventa documentadas en escrituras públicas, origen del incremento liquidado, ya que, para que se produjera tal efecto frente a la Administración: o bien como manifiesta el Tribunal de instancia, tal alteración de la realidad comercial debe ser declarada por los órganos competentes al efecto, sin que la validez del contrato pueda dejarse al arbitrio de uno solo de los contratantes según lo dispuesto en el artículo 1.256 del Código Civil, por lo que su ineficacia no depende de las manifestaciones que haga el comprador al respecto, o bien, estando las dos partes de acuerdo, procedería una escritura pública de rectificación con los requisitos establecidos en el artículo 1.219 del Código Civil: –las escrituras hechas para desvirtuar otra escritura anterior entre los mismos interesados, sólo producirán efectos contra terceros cuando el contenido de aquéllas hubiese sido anotado en el registro público competente o al margen de la escritura matriz y del traslado o copia en cuya virtud hubiera procedido el tercero–». Peca, tal vez, esta Resolución del TEAC de una cierta tendencia al formalismo: si bien dar prevalencia a lo manifestado en escritura pública es una correcta aplicación del principio de seguridad jurídica en el tráfico mercantil, no es menos cierto que admitir la solución de lo establecido mediante una escritura de rectificación puede también encubrir un mero artificio formal si se prueba que no hubo, en realidad, precio o causa en la transmisión, circunstancias que, de ser reales, ninguna escritura puede sanar.

Además de estos mecanismos genéricos de impugnación de los supuestos de interposición instrumental por parte de la Hacienda Pública perjudicada puede hacerse referencia a otros que, siendo consecuencia de los anteriores, presentan algunas características específicas.

V.2. El llamado «levantamiento del velo».

En algún supuesto, sin acudir a elecciones doctrinales, ha aplicado el Tribunal de instancia esta figura. Así, la Audiencia Nacional en Sentencia de 22 de julio de 1999 (Sala de lo Contencioso-Administrativo) trata un supuesto de pretendida no sujeción al IVA al tratarse de la transmisión de todo un patrimonio empresarial. Concluye la Audiencia Nacional que no cabe admitir la no sujeción cuando se produce una simulación en la sucesión contractual. Se trataba de un caso de cambio de titularidad en los contratos de arrendamiento de estaciones de servicio entre una sociedad y una persona física, que a su vez es administradora de la sociedad y la consecuencia es, para el Tribunal, estimar que tal transmisión es ficticia, pues los arrendamientos de

las estaciones de servicio sólo cambian en teoría de arrendatario, ya que en realidad están detentados por el mismo titular físico. Para llegar a tal conclusión expresa la Audiencia Nacional que: «Pero en este caso debe la Sala aplicar la doctrina del levantamiento del velo societario, porque concurre confusión de patrimonios entre la sociedad actora y su administrador, produciéndose una simulación en la sucesión contractual según el artículo 25 de la LGT, porque la subrogación en la explotación del negocio es sólo nominal, teniendo en cuenta que el titular físico de dicha sociedad y su administrador, posterior titular, coinciden en la misma persona, y la transmisión es ficticia, pues los arrendamientos de las estaciones de servicio cambian en teoría de arrendatario, pero en realidad están detentados por el mismo titular físico. Debiendo tenerse en cuenta la doctrina del Tribunal Supremo sobre responsabilidad del administrador respecto de las deudas sociales, según las Sentencias del Tribunal Supremo de 23 de marzo y 10 de julio de 1998 (RS 14992 y 6116)».

Es, precisamente, esta técnica la que permite a la Audiencia Provincial de Valencia (Sección 9.ª) en Sentencia de 19-1-2000 desestimar la pretensión de responsabilidad contra el administrador de una Sociedad limitada así como la de ésta respecto a otra con ella relacionada. Argumenta el Tribunal, acorde con las tesis del administrador, que las Sociedades demandante y demandada tienen plena identidad habiendo sido creada la segunda como mero instrumento defraudatorio de impuestos para los intereses propios de la primera, ostentando la persona física codemandada «la mera condición de testaferro, al parecer designado en la entidad demandada como administrado». La Sala invoca la técnica del levantamiento del velo aludiendo, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984/2800) a fin de determinar y comprobar si efectivamente la entidad demandada fue creada por la actora como camino del fraude, accediendo para ello al interior de ambas sociedades. Conjuga así el Tribunal dos recursos: la mentada técnica del levantamiento del velo y la valoración de los elementos probatorios recabados. Así considera fundamental que en poder de la entidad dominante se encuentre la documentación contable, los balances de la interpuesta; que las facturas de ésta se emitan por aquélla y, singularmente, una testifical que corrobora que la segunda sociedad formaba parte de un entramado societario constituido por la primera, obedeciendo su creación a la finalidad de evadir impuestos; que las facturas de una y otra se dirigían a los mismos clientes y que, incluso, respecto a las ventas atribuidas a la segunda, no pudo probarse que tales ventas se correspondiesen con una efectiva compra de materiales o, al menos, deuda entre una y otra. Concluye, pues, aceptando la identidad entre ambas sociedades.

V.3. El mecanismo de las presunciones.

Ya se ha señalado que a través de mecanismos lógicos, singularmente la inferencia o el método inductivo-deductivo, es posible efectuar, analizando los hechos constatados, una actividad probatoria que permita establecer entre tales hechos y la conclusión que se pretenda establecer un enlace directo concreto y preciso, eliminando, singularmente, la interposición de actos aparentes o entidades instrumentales establecidos por los contribuyentes tal y como posibilitan normativamente los artículos 118.2 de la LGT y 52 del Reglamento General de Inspección, mecanismo repetidamente admitido por los Tribunales si las pruebas fueron concluyentes.

V.4. La concurrencia de posibles delitos.

Es frecuente, por su propia naturaleza, que la interposición de Sociedades o utilización de testaferros encubra conductas que puedan ser constitutivas de delitos, entre ellos el fiscal tanto respecto al elemento objetivo del tipo (cuota eludida superior a los quince millones de pesetas, según el Código Penal), pues piénsese que la estructuración de este tipo de artificios requiere la movilización de personas, instrumentos públicos y gestores o asesores con el coste marginal consiguiente que sólo se justifica si la elusión fiscal pretendida es relevante, como al elemento subjetivo del tipo: la interposición de testaferros o sociedades dificulta, diluye y dispersa la apreciación, sea por la Administración o los Órganos Judiciales, de la concreta culpabilidad de quienes intervinieron en las operaciones enjuiciadas, resultando, incluso, que, en ejercicio del legítimo derecho a la presunción de inocencia, los imputados puedan intentar desviar entre sí tal elemento de culpabilidad.

Es, en este orden, relevante la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de diciembre de 1999 (Sala de lo Penal), relativa a un caso en el que un alto cargo de la Administración desarrolló una «incesante actividad delictiva amparado en su cargo público, con la finalidad de enriquecerse ilícitamente». Para ello utilizó testaferros, sociedades o personas físicas. En concreto constituyó el imputado una Sociedad instrumental de acuerdo con una persona física, su testaferro, para la tenencia y ocultación de parte de los bienes obtenidos mediante el cobro de comisiones exigidas a empresas constructoras que participaban en concursos de licitación de los cuales, por razón de su cargo, el imputado debía resolver. El importe de tales comisiones ilícitas era ingresado bien por el acusado, bien por su testaferro. Aún más, en determinado momento la administración de la Sociedad interpuesta y recipiendaria pasó a ser titularidad del hijo –quien carecía de bienes propios– o de la esposa del propio responsable.

No ofrece esta sentencia del Tribunal Supremo especiales pronunciamientos acerca de la interposición societaria o la figura del testaferro aparte de su patente constatación y consecuencias resultantes. Pero ofrece una interesante doctrina (posteriormente matizada en otras resoluciones por el mismo Ponente D. Cándido Conde-Pumpido Tourón) relativa al concurso de Leyes entre el Delito fiscal y otros como la estafa o cohecho. Pretendía la defensa del acusado que cantidades defraudadas a Hacienda por el imputado procedían directa o indirectamente de su actividad delictiva, por lo que debió ser apreciado un concurso de Leyes entre los delitos de estafa, cohecho y malversación y los delitos contra la Hacienda Pública. Así, de algún modo, el empleo de Sociedades interpuestas y testaferros si bien no sanarían tipos delictuales como el cohecho o la estafa, servirán, al menos, para evitar la concurrencia del delito fiscal. El Tribunal recuerda, al respecto, la distinción entre el concurso de normas en la cual el hecho producido es único pero que, concurrentemente, lesiona bienes jurídicos protegidos por normas concurrentes, por lo cual el contenido de injusto y de reproche de este hecho queda cubierto y protegido por la aplicación de una sola de estas normas penales haciendo innecesaria la aplicación de las demás, y el concurso de delitos en el cual el hecho lesiona más de un bien jurídico, cada uno de los cuales es tutelado por un precepto penal diferente, de modo que para responder al diverso contenido de injusto del hecho deben ser aplicadas las diversas normas que tutelan los diversos bienes jurídicos frente a acciones que también son diversas.

Por ello desdeña el Tribunal Supremo, por instrumental, la eficacia de la interposición de Sociedades o testaferos al señalar que «Desde el punto de vista de la acción los hechos que han sido calificados como delitos de cohecho, malversación y estafa se integran por una serie de acciones complejas realizadas a lo largo de un prolongado período temporal que no coinciden con la actividad realizada en el momento de efectuar las sucesivas declaraciones fiscales por parte del agente, declaraciones defraudatorias que no solamente ocultan la mayor parte de los ingresos lícitos o ilícitos del acusado sino que contienen manipulaciones que le llevan incluso a obtener devoluciones, a través de la dedicación, por ejemplo, de parte de los fondos a la adquisición y sostenimiento de actividades agrícolas deficitarias que permiten el aparente resultado de una cuota tributaria negativa.

La conclusión del Alto Tribunal incide, una vez más, en la radical importancia que concede a la dilucidación del conjunto de elementos probatorios, prescindiendo de interposiciones o interferencias instrumentadas por las partes: «Desde el punto de vista jurídico, igualmente, ha de estimarse que el bien jurídico tutelado por los delitos de estafa, cohecho y malversación no coincide con el protegido por los delitos contra la Hacienda Pública. No cabe estimar, en consecuencia, que las normas penales sancionadoras de los referidos delitos incluyan de forma plena en su sanción el desvalor y reproche que el ordenamiento jurídico atribuye al fraude fiscal, especialmente en el caso actual en el que el producto de los referidos delitos se reinvertía (a través de Sociedades y personas instrumentales) en bienes mobiliarios e inmobiliarios generadores de nuevas ganancias mantenida siempre al margen de las obligaciones fiscales». Concluye el Tribunal Supremo que sólo cuando se constate el doble castigo penal por un mismo hecho, a un mismo sujeto y por la misma infracción delictiva, tal actuación punitiva habrá de reputarse contraria al artículo 25.1 de la Constitución Española, ya que cuando exista identidad fáctica, de ilícito penal reprochado y de sujeto activo de la conducta incriminada, la duplicidad de penas es un resultado constitucionalmente proscrito.

Contiene una precisa delimitación del delito fiscal la Sentencia del Juzgado de lo Penal número 4 de los de Barcelona de 20 de noviembre de 1994, la cual recuerda que el Tribunal Supremo en Sentencia de 27 de diciembre de 1990 expresa que el núcleo de tales infracciones penales está expresado en el verbo «defraudar» siendo el fiscal un delito específico por dos características: el sujeto defraudado, la Hacienda Pública, y la materia, el erario público, que es objeto de la defraudación. Añade el Tribunal Supremo que: «Siendo un delito tendencial, en forma igual o análoga a lo que sucede con muchas infracciones penales y más en concreto los llamados, en general, delitos económicos, cuyo contenido es el apoderamiento, el ánimo de lucro o *animus defraudandi*, es este elemento subjetivo del injusto sustancial». Continúa el Tribunal exponiendo que «el bien jurídico protegido en este tipo de delitos está íntimamente ligado con los artículos 1.º 1 de la Constitución que proclama a la justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el 31 de la misma Ley fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente. También al Derecho Tributario le son de aplicación, en su faceta sancionadora, los principios penales que rigen el Derecho Penal común en su doble vertiente sustantiva y procesal; así, la presunción de inocencia, la interpretación favorable al acusado, los derechos a la asistencia letrada o a ser debidamente informado. Ello es la contrapartida de tales infracciones las

cuales suponen una alta insolidaridad... Por consiguiente tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos, si hay, ello es obvio, propósito defraudador...». El deber jurídico de declarar se le impone al ciudadano en el artículo 31 de la Constitución, ya citado, así como en el artículo 35 de la LGT que se concretan, en cuanto al Impuesto sobre la Renta en el artículo 34 de su Ley reguladora, normas que se integran en el tipo penal al ser el artículo 349 (anterior) una norma penal en blanco. Concluye el Tribunal Supremo señalando que ya la Sala 2.^a se pronunció entre otras en Sentencia de 2 de marzo de 1988 y 26 de noviembre de 1990 expresando que «la elusión del pago de impuestos, una de las formas alternativamente contempladas en la descripción normativa, puede cosignarse declarando mal, de manera consciente, o no declarando, si en la no declaración concurre el elemento culpabilístico, indispensable como corresponde a un Derecho Penal basado en la culpabilidad de tal manera que la misma pena ha de tener como límite la culpabilidad del sujeto. Que exista o no *animus* defraudatorio es un problema de inferencias en función de los datos anteriores, coetáneos o posteriores que corresponde decidir al Juzgador *a quo*, y si dicha deducción no es ilógica, es decir, contraria esencialmente a las reglas de la propia experiencia humana y de la racionalidad». Concluye el Tribunal Supremo en la Sentencia referida que: «Frente a una declaración inexacta o una no declaración, el Juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, razonable y no arbitraria. No sólo es aplicable la doctrina cuando el Tribunal *a quo* se convence razonada y razonablemente a través de la correspondiente inferencia, por tratarse de un elemento del ánimo, interno del sujeto, de que la intencionalidad existe sino también cuando no se da. El delito fiscal es una infracción penal tendencial, como sucede en general con los delitos llamados económicos, y este ánimo no puede presumirse aunque, como acaba de decirse, puede ser inferido o deducirse a través de los hechos probados o a través de los juicios de valor o inferencia lógicas y coherentes». Recuerda también el Juzgado de Barcelona los cuatro requisitos que según el Tribunal Constitucional (Sentencia de 26 de abril de 1990) deben concurrir para desvirtuar probatoriamente la presunción de inocencia establecida por el artículo 24.1 de la CE en el ámbito penal: «1.º) La carga de la prueba sobre los hechos constitutivos de la pretensión penal corresponde exclusivamente a la acusación, sin que sea exigible a la defensa una prueba diabólica de los hechos negativos. 2.º) Sólo puede entenderse como prueba la practicada en el juicio oral bajo la intermediación del órgano judicial decisor y con observancia de los principios de intermediación y publicidad. 3.º) De dicha regla general sólo pueden exceptuarse los supuestos de prueba preconstituida y anticipada cuya reproducción en el juicio oral sea o se prevea imposible y siempre que se garantice el ejercicio del derecho de defensa o la posibilidad de contradicción y 4.º) La valoración conjunta de la prueba practicada es una potestad exclusiva del órgano judicial, que éste ejerce libremente con la sola obligación de razonar el resultado de dicha valoración».

Finalmente, puede advertirse la importancia que conceden los Tribunales a la apreciación de la realidad de los hechos producidos soslayando la existencia de testaferros o sociedades interpuestas. Ello tiene consecuencias ineludibles a la hora de apreciar la culpabilidad de los intervinientes en las operaciones según su posición real. La Audiencia Provincial de Madrid (Sección 2.^a) de 25-9-1998 resuelve acerca de un expediente de delito contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social. Se constató la simulación de la venta de unos inmuebles a un precio muy inferior al real. El imputado con la finalidad de ocultar a la Administración Tributaria el incremento patrimonial que le iba a reportar la venta de unos locales y plazas de garaje concertó con un testaferro, quien obrando en condición

de Administrador de una Sociedad fiduciaria, sin actividad real, simular a la venta de tales inmuebles a la citada entidad que, a su vez, los vendería a precio muy inferior al realmente percibido por el fiduciante, y percibiendo el testafarro por su intervención la suma de un millón de pesetas. En ejecución de este plan se instrumentaron dos escrituras públicas; por la primera el testafarro adquirió los inmuebles por 95 millones de pesetas, por la segunda, de misma fecha y Notario, las vendió a las inmobiliarias clientes por 178 millones de pesetas. El fiduciante presentó declaración por el IRPF consignando un incremento patrimonial correlativo al precio simulado. Con posterioridad a su impugnación presentó declaraciones complementarias atendiendo al precio realmente percibido. A nuestros efectos es relevante señalar que el Abogado del Estado impugnó la absolución que el Tribunal de instancia había decidido para el testafarro argumentando que no cabía duda de la cooperación necesaria de dicho señor en la comisión del delito fiscal argumentando que si bien el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de septiembre de 1990 entendió que en los delitos de primera mano sólo puede ser sujeto activo de los mismos el que sea directamente obligado tributario o acreedor del imputado, pero nunca un tercero, esta orientación jurisprudencial habría sido modificada por Sentencia de 1994 –*sic*– (RJ 1994/114) e incluso la de 20 de mayo de 1996 (RJ 1996/3838), en las que no se exige tal condición. La Audiencia no acoge tal motivo de impugnación, defendiendo la primera tesis: «Se comparte por este Tribunal los fundamentos contenidos en la sentencia (de instancia) y que siguen estando en vigor ya que la Sentencia de Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1998 (RJ 1998/1193) declara que –sólo puede ser sujeto del delito el contribuyente o su sustituto, por lo que **el delito fiscal sólo puede ser considerado especial o de propia mano**–». Concluye, además la Audiencia Provincial que la presentación de declaraciones complementarias no resulta eximente para el delito fiscal dados los términos del artículo 305.4.º del vigente Código Penal pero sí sirve para que el Tribunal contemple esta circunstancia, reparadora del daño ocasionado a la Hacienda Pública como atenuante de la pena al amparo de los artículos 21.5 y 66.4.º del Código Penal ya que: «con su conducta se produce una efectiva realización de la justicia, porque ha facilitado con la reparación efectuada una finalización de la causa más rápidamente».

Puede, en este ámbito, que el Código Penal, aprobado por Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, admite en su artículo 31 la distinción entre «el que actúe como administrador de **hecho o de derecho** de una persona jurídica» a efectos de responsabilidad penal, lo cual, ciertamente, permite prescindir de la apariencia formal o jurídica para penetrar en la realidad del control de sociedades u operaciones societarias.

V.5. El alzamiento de bienes como resultado de la interposición ficticia.

No cabe duda de que, históricamente, uno de los motivos principalmente generadores de la interposición fiduciaria ha sido la necesidad o el deseo de poner los bienes propios fuera del alcance de las acciones de los acreedores contra el patrimonio del deudor. En el ámbito tributario tal circunstancia suele producirse en la fase del procedimiento recaudatorio, esto es, el de efectiva exigibilidad de la deuda, y en tal fase son frecuentes los supuestos de previa puesta de los bienes a nombre de otro, sociedad o persona física, lo cual conlleva, incluso, la existencia del tipo delictivo de alzamiento de bienes.

Sin embargo, la cuestión no es pacífica. La Audiencia Provincial de Córdoba en Sentencia de 15 de febrero de 1995 (Sección 2.ª, de lo Penal) estima un recurso en el cual el contribuyente condenado en instancia como autor de un presunto delito de alzamiento de bienes alega que cuando el sujeto pasivo es el Estado y su cualidad de acreedor pasivo deriva del impago de una deuda tributaria no se comete el referido delito. Destaca la Audiencia que si bien un sector doctrinal admite que el delito fiscal sólo se comete una vez practicada la liquidación definitiva, por lo que para esta línea interpretativa puede haber delito fiscal en la fase de recaudación y en la hipótesis de que vaya acompañando de un alzamiento de bienes, considera aplicable exclusivamente el artículo 349 del Código Penal (anterior) si ese alzamiento se produce únicamente con la finalidad de lesionar los intereses de la Hacienda Pública; dicha postura debe rechazarse, pues hay que indagar la función que cumple la liquidación definitiva; el núcleo imponible ya ha nacido y la liquidación sólo cumple el cometido de declarar la existencia de la deuda, proporcionando un título ejecutivo a Hacienda, por ello la consumación del delito fiscal debe vincularse al momento en que nace la deuda tributaria, la liquidación tiene efectos declarativos –no constitutivos– sobre la deuda pero ésta nace con la realización del hecho imponible. En consecuencia, el delito fiscal en su regulación actual sólo puede ser apreciado en la fase de liquidación y no en fase de recaudación cuando el tributo esté perfectamente definido y sólo queda pendiente el procedimiento para el cobro, y concluye la Audiencia: «Por todo ello si el sujeto ha declarado correctamente o la cuota se ha determinado sin inconveniente no caben ya responsabilidades por delito fiscal. Si a partir de este momento se enajenan bienes para hacer ilusorias las pretensiones de la Hacienda Pública, tal supuesto es distinto en sus fundamentos y requisitos que el previsto en el artículo 349 del Código Penal», por ello desestima que pueda ser el alzamiento de bienes objeto de recurso. El argumento de fondo es que la Ley impone la carta tributaria derivada del hecho imponible y el acreedor, esto es, el Estado, tiene frente al ciudadano unas facultades más amplias que las de un simple acreedor privado y el cumplimiento de las obligaciones fiscales tiene su peculiar sistema de garantías, al margen del constituido por los ilícitos de insolvencia punibles, que adquiere virtualidad a través del ejercicio del derecho sancionador (administrativo o penal –delito fiscal y contable–) o a través de facultades extraordinarias concedidas a una de las partes, el Estado, lo que altera el régimen de igualdad de partes, propio de la relación de Derecho Privado; sin olvidar la doctrina tributarista que entiende que los ilícitos tributarios son sustancialmente iguales a los ilícitos penales y deben estar rodeados de las mismas garantías constitucionales en orden a la potestad sancionadora de la Administración (así, Sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981). Para la Audiencia de Córdoba el fallo debe atender a que «el alzamiento de bienes, la quiebra y el concurso, en sus distintas modalidades, son, pues, los tipos delictivos que el Código Penal contiene para, en casos límites, afianzar el Derecho de crédito y con ello el cumplimiento de la obligación. No tienen, pues, otra finalidad que culminar el dispositivo de garantía que el ordenamiento jurídico privado prevé para asegurar el intercambio de bienes y servicios entre particulares a través de una estructura jurídica que es la relación jurídico-obligacional. Fuera de su ámbito deben quedar, por tanto, otras relaciones jurídico-obligacionales que descansan en principios distintos y que nada tienen que ver con el Derecho Privado. La protección penal de estas otras obligaciones se lleva a cabo en otros tipos delictivos distintos inspirados en principios también distintos y consecuencias jurídicas diferentes». En definitiva, si no es factible la comisión de delito fiscal (al estar ya la cuota determinada) ni la conducta integra un delito de alzamiento de bienes, la respuesta sancionadora a estas conductas debe limitarse, según el Tribunal, a la responsabilidad administrativa por incumplimiento en fase de recaudación, admitida a partir de la Reforma de la Ley Tributaria de 1985 (art. 79 LGT).

VI. CONCLUSIONES

De lo expuesto pueden extraerse algunas conclusiones respecto a la posición vigente de los Tribunales en torno a la calificación de las figuras de testaferros, sociedades interpuestas o negocios simulados con la pretensión de elusión o ahorro fiscal (indebido, distinto de la economía de opción plenamente aceptable) las cuales podrían resumirse en los siguientes puntos:

- 1.ª Prevalencia de la teoría de la «espiritualidad». Diferenciación entre Impuestos Directos e Indirectos.**
- 2.ª La pluralidad de sujetos o dispersión de actos como elemento de sospecha. La carga probatoria.**
- 3.ª La diversidad de medios de impugnación o defensa.**
- 4.ª El delito fiscal como «delito de propia mano».**

El conjunto de las sentencias citadas permite concluir que los Tribunales han atendido esencialmente a la verdadera intención de los contratantes, esto es, al principio de «espiritualidad» o prevalencia de la real causa de los contratos, con independencia de las formas jurídicas aparentes establecidas. Ello, sin embargo, puede matizar pues que la línea jurisprudencial es clara en cuanto a la tributación en los impuestos directos: se admite a gravamen la sujeción en el IRPF o en el Impuesto sobre Sociedades cuando la capacidad económica se revela o manifiesta en el fiduciante prescindiendo de la figura del testaferro. Pero, como hemos visto, cuando se trata de la tributación relativa a transmisiones patrimoniales sujetas al IVA o al ITP, las resoluciones judiciales suelen aceptar la tributación de todas ellas, aunque en los pasos intermedios los adquirentes o transmitentes sean fiduciarios, estableciendo que, pese a ello, se produjo la realización del hecho imponible en los Impuestos Indirectos citados.

Adicionalmente, queda claro que la complejidad de las figuras y estructuras jurídicas que se mueven en torno a la fiducia o las sociedades interpuestas para la elusión fiscal sólo puede ser rebatida mediante un proceso probatorio preciso y detallado, tal y como exigen los Tribunales, y que, junto a la posibilidad existente para los impugnantes de ellas, Administración Tributaria o acusación pública, de acudir a diversos expedientes y mecanismos jurídicos: simulación, fraude de Ley, presunciones, Delito Fiscal, levantamiento del velo, calificación de la verdadera naturaleza del hecho imponible realizado, etc., existe por parte de los inculcados la posibilidad de defender las situaciones jurídicas por ellos establecidas mediante la invocación de la autonomía contractual o de la economía de opción en el ámbito económico del tráfico empresarial o particular desviando la calificación de la fiducia a figuras jurídicas tales como el mandato, la representación o la gestión de intereses ajenos, conflicto de apreciaciones que, en definitiva, deberán, en cada caso, resolver los Tribunales.

Al menos, es, sin embargo, la Jurisprudencia equitativa en sus conclusiones. En el más extremo de los casos, el de la punibilidad penal del infractor fiscal, si éste se ayudó de testafarro o fiduciario tales son meros instrumentos, y no corresponde penar más que a quien «de propia mano» comete el delito y se beneficia económicamente de la elusión tributaria. Los testafellos no son, pues, más que pantalla o elementos de una puesta en escena que el jurista debe ignorar aunque, para ello, previamente deba conocer y descubrir.

BIBLIOGRAFÍA

- DE CASTRO Y BRAVO, Federico; *El Negocio Jurídico*. Madrid, 1985.
- DÍEZ-PICAZO, Luis y GULLÓN, Antonio; *Sistema de Derecho Civil*. Madrid, 1981.
- CASTÁN TOBEÑAS, José; *Derecho Civil Español y Foral*. Madrid, 1974.
- PUIG BRUTAU, José; *Fundamentos de Derecho Civil*. Barcelona, 1982.
- PÉREZ ROYO, Fernando y AGUALLO AVILÉS, Ángel; *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*. Madrid, 1996.
- ROSEMBUJ, Tulio; *El fraude de Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*. Madrid, 1999.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón; «El fraude a la Ley Tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción: su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.º 4 del Código Civil». *AEAF*, 1995.
- PALAO TABOADA, Carlos; «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, 1996.
- MATEU DE ROS, Rafael; «Economía de opción, negocio indirecto y fraude de Ley tras la reforma de 1995 de la LGT». *Gaceta Fiscal*, 1996.