UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

DEPARTAMENTO DE DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

TESIS DOCTORAL

La doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTORA

PRESENTADA POR

Lilian Rosario López García

DIRECTOR

José Manuel Almudí Cid

Madrid, 2017

© Lilian Rosario López García, 2016

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO
Departamento de Derecho Financiero y Tributario

LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Lilian Rosario López García
Bajo la dirección del Doctor:
José Manuel Almudí Cid

Madrid, 2015

TESIS PARA LA OBTENCIÓN DEL GRADO DE DOCTOR EN DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

AUTOR: LILIAN ROSARIO LÓPEZ GARCÍA
DIRECTOR: DR. JOSÉ MANUEL ALMUDÍ CID

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense de Madrid

Madrid, 2015

INDICE

ABSTRACT ---------- *11*

RESUMEN ---------- *16*

ABREVIATURAS ---------- *22*

INTRODUCCIÓN ---------- *24*

CAPÍTULO I: DESARROLLO DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN Y SU RECEPCIÓN EN EUROPA ---------- *34*

1. Origen de la doctrina del levantamiento del velo ---------- **34**

2. La doctrina del disregard of legal entity en el Derecho estadounidense ---------- **42**

3. La doctrina del piercing of the corporate veil en el Derecho inglés ---------- **48**

4. Recepción en Europa de la doctrina del levantamiento del velo: fundamentos que permiten levantar el velo de la persona jurídica ---------- **55**

5. La agrupación de casos en los que procede levantar el velo ---------- **59**

5.1. Fraude a la ley por medio de la persona jurídica ---------- 60

5.2. Fraude y «lesión de contrato» ---------- 62

5.3. Otros daños causados por medio de la persona jurídica ---------- 65

6. Las posturas encontradas de Serick y Ascarelli ---------- **68**

CAPÍTULO II: LA RECEPCIÓN Y APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO ESPAÑOL ---------- *72*

1. Doctrina de terceros como antecedente de la doctrina del levantamiento del velo ---------- **72**

2. Proclamación de la doctrina del levantamiento del velo por el Tribunal Supremo ---------- **78**

2.1. Confrontación entre el valor justicia y el principio de seguridad jurídica ---------- 85

2.2. La equidad ---------- 88

2.3. La buena fe ---------- 92

2.4. El fraude de ley y el abuso del derecho ---------- 96

3. Aspectos relevantes de la doctrina del levantamiento del velo ---------- **106**

3.1. Su aplicación como técnica judicial ---------- 106

3.2. La excepcionalidad y subsidiariedad de la técnica del levantamiento del velo ---------- 110

3.3. La búsqueda de la verdad material como fin último del levantamiento del velo ---------- 118

3.4. La autonomía de la doctrina del levantamiento del velo y la inoponibilidad de la persona jurídica ---------- 121

4. La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho ---------- **124**

4.1. Derecho Civil ---------- 124

4.2. Derecho Mercantil ---------- 130

4.3. Derecho Laboral ---------- 137

4.3.1. Confusión de trabajadores ---------- 141

4.3.2. Confusión patrimonial o unidad de caja ---------- 143

4.3.3. Dirección unitaria ---- 146
4.3.4. Apariencia externa de unidad empresarial ---- 148
4.3.5. Fraude de ley o abuso del derecho ---- 150
4.4. Derecho Penal ---- 155

CAPÍTULO III: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO Y SU RELACIÓN CON LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO Y OTRAS FIGURAS DEL ORDENAMIENTO JURIDICO ---- 163

1. Algunas consideraciones sobre las cláusulas generales antiabuso de la LGT y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria ---- 163
1.1. El fraude a la ley tributaria y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria ---- 177
1.1.1. Consideraciones previas ---- 177
1.1.2. El fraude a la ley tributaria o «conflicto en la aplicación de norma tributaria»: Artículo 15 de la LGT --- 180
1.1.3. Economía de opción: Planificación fiscal legítima ---- 199
1.1.4. La diferencia entre el fraude a la ley tributaria y el fraude tributario ---- 203
1.2. La simulación y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria: Diferencias relevantes ---- 213

2. Delimitación de la doctrina del levantamiento del velo en la fase de liquidación y de recaudación del tributo: especial referencia a las cláusulas antiabuso de carácter específico ---- 230
2.1. Consideraciones previas ---- 230
2.2. La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible: Cesión de los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas ---- 233
2.3. La concurrencia de la doctrina del levantamiento del velo con las clausulas antiabuso de carácter específico ---- 244
2.3.1. Cesión de los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas y los Convenios para evitar la doble imposición ---- 244
2.3.2. Sociedades canalizadoras de rentas y los CDI ---- 257
2.3.3. Los hechos imponibles complementarios ---- 265
2.3.3.1. Consideraciones previas ---- 265
2.3.3.2. Régimen de imputación de rentas: cesión de derechos de imagen ---- 268
2.3.3.3. Régimen de imputación de rentas: Transparencia fiscal internacional ---- 276
2.4. El levantamiento del velo en fase de recaudación de los tributos ---- 285
2.4.1. Sucesión fraudulenta ---- 285
2.4.2. Tercerías de dominio ---- 299
2.4.3. La prohibición a sociedades mercantiles de disponer sobre los bienes inmuebles cuando el socio o accionista tiene el control de la entidad y se hubiesen embargado los títulos representativos de la participación en el capital ---- 307

3. Delimitación de la doctrina del levantamiento velo con otras figuras del ordenamiento jurídico 313
3.1. Consideraciones previas ---- 313
3.2. El régimen de consolidación fiscal en el IS y el régimen especial del grupo de entidades en el IVA ---- 315
3.3. La acción de responsabilidad contra los administradores o el consejo de administración de la sociedad mercantil ---- 319
3.4. La acción pauliana o revocatoria ---- 325

CAPÍTULO IV: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA ---- 331

1. La doctrina del levantamiento del velo: de técnica judicial a técnica normativa (su incorporación a la LGT a través de la LMPFF) ---- 331

2. Antecedentes normativos previos a la incorporación de los apartados g) y h) a la LGT por la LMPFF ---- 345

3. La responsabilidad tributaria subsidiaria por levantamiento del velo en la fase de recaudación 348

4. La regulación de la responsabilidad tributaria subsidiaria con fundamento en la doctrina del levantamiento del velo---------- 355
4.1. Aspectos comunes de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT: La sociedad pantalla y la sociedad refugio ---------- 355
4.2. Responsabilidad tributaria de quienes controlen efectivamente a la persona jurídica de forma instrumental con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública: Análisis del presupuesto normativo del artículo 43.1 g) de la LGT ---------- 361
4.2.1 Las actuaciones fraudulentas que persigue el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT ---------- 361
4.2.2. Los conceptos a que hace referencia el artículo 43.1 g) de la LGT: su relación con otras ramas del Derecho ---------- 365
42.2.1. El control efectivo ---------- 365
4.2.2.2. La concurrencia de una voluntad rectora común ---------- 372
4.2.2.3. El propósito de abuso y elusión fraudulenta ---------- 375
4.2.2.4. La unicidad de personas o esferas económicas ---------- 378
4.2.2.5. Confusión o desviación patrimonial ---------- 383
4.2.3. Supuestos que regula el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT ---------- 386
4.2.3.1. La sociedad unipersonal ---------- 387
4.2.3.2. La sociedad familiar ---------- 391
4.2.3.3. Grupo de sociedades ---------- 394
4.2.3.4. La infracapitalización de sociedades ---------- 400
4.3. Responsabilidad tributaria de entidades controladas con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública: Análisis del presupuesto normativo del artículo 43.1. h) de la LGT ---------- 404
4.3.1. Las actuaciones fraudulentas que persigue el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT: Sociedad refugio ---------- 404
4.3.2. Alzamiento de bienes y las actuaciones fraudulentas que persigue el artículo 43.1 apartado h) de la LGT ---------- 408
4.3.3. Los conceptos a que hace referencia el artículo 43.1.h) de la LGT ---------- 420
4.3.4. Supuestos que regula el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT ---------- 423
4.3.4.1. El grupo de sociedades ---------- 423
4.3.4.2. La sucesión de empresa fraudulenta ---------- 425

5. La figura del responsable tributario al servicio de la doctrina del levantamiento del velo ------- 429
5.1. Algunas consideraciones sobre la figura del responsable tributario ---------- 429
5.2 Contradicciones entre la figura del responsable tributario y la doctrina del levantamiento del velo ---------- 437
5.3. La delimitación del artículo 43.1 g) y h) de la LGT con otros supuestos de responsabilidad ---------- 441
5.3.1. La responsabilidad solidaria por sucesión de empresas ---------- 441
5.3.2. La responsabilidad por contratas y subcontratas ---------- 449
5.3.3. La responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores ---------- 451
5.3.4. Responsabilidad para los causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos 454
5.4. La responsabilidad sancionadora en los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo: el artículo 43.1 apartados g) y h) de la LGT como sanción indirecta o impropia ---------- 458
5.4.1. Algunas consideraciones sobre las sanciones indirectas o impropias ---------- 458
5.4.2. La calificación de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo como sanción indirecta o impropia ---------- 464

CONCLUSIONES ---------- ***472***

BIBLIOGRAFÍA ---------- ***483***

ABSTRACT

PIERCING OF THE CORPORATE VEIL DOCTRINE AS ALLEGED TAX LIABILITY

On taxation terms the interposition of companies is frequent in order to avoid or evade tax. When the interposition of companies with fraudulent purposes occur at the tax collection stage concurs applying the article 43.1 g) and h) of the LGT that regulates the piercing of the corporate veil doctrine as alleged tax liability.

The piercing of the veil doctrine on taxation has not had the same receptivity as in other areas of law. It is analyzed if the aforementioned rule is compatible with the construction of jurisprudence of the corporate veil technique.

This thesis is divided into four chapters in which the first two are crucial to understanding the consequences of the piercing the veil doctrine on taxation.

The topics covered in each chapter are:

CHAPTER I: THE DEVELOPMENT OF PIERCING OF THE CORPORATE VEIL DOCTRINE ON THE ANGLO-SAXON LAW AND ITS RECEPTION IN EUROPE

First, we analyze the origin of the piercing the veil doctrine of the disregard of legal entity under American law (United States law) and the piercing of the Veil under the British law.

A presentation of the doctrine in Europe was done. Based on the approach taken by Rolf Serick, making a brief analysis of the cases in which according to Serick the piercing of the veil should be done.

Also, the positions found between Serick and Ascarelli, in which the concept of corporate influences to determine whether it makes sense or not under the doctrine of piercing the veil.

CHAPTER II: THE RECEPTION AND APPLICATION OF THE PIERCING THE VEIL DOCTRINE ON THE SPANISH LAW

The doctrine is exposed to third parties on a historical background of the doctrine of piercing, the corporate veil, and later developed the reception, under Spanish law, the lifting of the veil.

We consider its fundamental to investigate the extent of each of the concepts on which the Supreme Court is based on the judgment of May 28 1984, as the first judgement declaring appropriate to apply the doctrine of piercing the veil.

We proceed to analyze relevant aspects of the doctrine of piercing the veil, as it is used as a legal technique, the exceptional and subsidiarity, etc. The results of this part of the research were important to determine whether they match or not in tax matters.

The chapter ends with a discussion of the different applications of the doctrine of piercing the veil in different branches of law, which allowed us to have a clear perspective on its doctrinal and jurisprudential development.

CHAPTER III: PIERCING OF THE CORPORATE VEIL DOCTRINE AND ITS RELATIONSHIP WITH OTHER TERMS AND FIGURES ANTI-ABUSE OF THE LEGAL SYSTEM

In this part of the research we proceed to analyze the doctrine of piercing the veil in taxation, based both on general and specific anti-abuse clauses.

Consequently, we consider it appropriate to inquire about tax fraud specifically on tax law and simulation, especially since the doctrine has precisely advocated against fraud therefore with this argument allowing the lifting of the veil.

The specific differences between the overall anti-abuse measures and specific anti-abuse measures and the doctrine of piercing the veil are defined, and gave us an understanding of its application in the liquidation phase and the taxable event; in order to establish the differences between doctrine and other figures of the law.

CHAPTER IV: PIERCING THE VEIL DOCTRINE AS A COURSE OF SUBSIDIARY TAX LIABILITY

We begin with the regulation of Article 43.1 g) and h) of the LGT, questioning the rules incorporating the doctrine of piercing the veil and its responsibility assumption. In addition, some prior incorporations of paragraphs g) and h) and the legislation background LGT exposed.

We consider important the analysis of the subsidiary tax liability by lifting the veil on the stage of recovery, since Article 43.1 g) and h) of the LGT takes full force and effect at this stage.

We emphasized on fraudulent actions sought by both paragraph g) as h) of Article 43.1 of the LGT , finding significant differences that affects the punitive law.

Each of the concepts referred at LGT regulates doctrine when it assumes responsibility, therefore determining much ambiguity among this concepts. It is crucial in any case, the fraudulent intention to penetrate the substratum were it is analyzed.

Cases in Article 43.1 where analyzed g) of the LGT i.e. the sole proprietorship, the family company, group of companies, corporate undercapitalization.

In relation to Article 43.1 h) of the LGT norms that regulate the standard were analyzed, with emphasis on the succession of fraudulent company. Emphasis on the crime of concealment of assets was made, highlighting contradictions on punitive law.

The concept of tax charge was discussed, emphasizing on contradictions between this figure and doctrine. Also, the assumption of subsidiary tax liability was framed by lifting the veil, with other assumptions of liability.

This chapter concludes with an analysis of disciplinary responsibility, analyzing whether Article 43.1 g) and h) of the LGT is an indirect or improper sanction.

CONCLUSIONS

Fifteen conclusions were developed based on each of the chapters of the thesis. It is necessary to note that the contradictions raised by the application of the doctrine in Spanish law is due to the reception made of the same by the Supreme Court.

We established several conclusions regarding the general and specific anti-abuse measures and define important differences according to the simulation.

The contradictions exist regulating the doctrine of piercing the veil as a course of tax liability where put into evidence, making the inappropriate regulation LGT still evident**.**

RESUMEN

LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

En materia tributaria es frecuente la interposición de sociedades con el fin de eludir o evadir el tributo. Cuando la interposición de sociedades con fines fraudulentos ocurre en la fase de recaudación concurre la aplicación del artículo 43.1 g) y h) de la LGT que regula la doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria.

La doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria, no ha tenido la misma receptividad como ha ocurrido en otras ramas del Derecho. Se analizó si la norma antes señalada es compatible con la construcción jurisprudencial de la técnica del velo societario.

La presente tesis se estructuró en cuatro capítulos, los dos primeros son cruciales para poder comprender las consecuencias de la doctrina del levantamiento del velo en el ámbito tributario.

Los temas que se abordan en cada uno de los capítulos son los siguientes:

CAPÍTULO I: DESARROLLO DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN Y SU RECEPCIÓN EN EUROPA

Primero analizamos el origen de la doctrina del levantamiento del velo y la doctrina del disregard of legal entity en el Derecho estadounidense y el piercing of the corporate veil en el Derecho inglés.

Se efectuó una exposición sobre la recepción de la doctrina en Europa, partiendo del planteamiento que hace Rolf Serick, haciendo un breve análisis de los casos en los que según Serick procede levantar el velo.

Asimismo, se exponen las posturas encontradas entre Serick y Ascarelli, en las cuales el concepto de persona jurídica influye para determinar si tiene sentido o no la doctrina del levantamiento del velo.

CAPÍTULO II: LA RECEPCIÓN Y APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO ESPAÑOL

Se expone la doctrina de terceros como antecedente de la doctrina del levantamiento del velo y posteriormente desarrollamos la recepción, en el Derecho español, del levantamiento del velo.

Consideramos oportuno indagar el alcance de cada uno de los conceptos en los que se fundamenta el Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de mayo de 1984, por ser el primer pronunciamiento que declara procedente aplicar la doctrina del levantamiento del velo.

Se procedió a analizar los aspectos relevantes de la doctrina del levantamiento del velo, como lo es su aplicación como técnica judicial, la excepcionalidad y subsidiariedad, etc. Los resultados de esta parte de la investigación fueron importantes para determinar si los mismos coinciden o no en materia tributaria.

El capitulo finaliza con una exposición de la diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho, lo que nos permitió tener una perspectiva clara sobre su desarrollo doctrinal y jurisprudencial.

CAPÍTULO III: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO Y SU RELACIÓN CON LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO Y OTRAS FIGURAS DEL ORDENAMIENTO JURIDICO

En esta parte de la investigación se procedió a analizar la doctrina del levantamiento del velo en el ámbito tributario, partiendo tanto de las clausulas antiabuso generales como especificas.

Consecuentemente, consideramos oportuno indagar respecto al fraude a la ley tributaria y la simulación, sobre todo porque la doctrina ha abogado porque es precisamente el fraude a la ley el fundamento que permite levantar el velo.

Se delimitaron diferencias concretas entre las medidas antiabuso general, asi como las medidas antiabuso específicas y la doctrina del levantamiento del velo, lo que nos facilitó la comprensión de su aplicación en la fase de liquidación y

realización del hecho imponible y la fase de recaudación, asi como establecer las diferencias entre la doctrina y otras figuras del ordenamiento jurídico.

CAPITULO IV: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA

Comenzamos analizando la regulación del artículo 43.1. g) y h) de la LGT, cuestionando la incorporación normativa de la doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad. Asimismo, se expusieron algunos antecedentes normativos previos a la incorporación de los apartados g) y h) a la LGT.

Consideramos importante el análisis de la responsabilidad tributaria subsidiaria por levantamiento del velo en la fase de recaudación, puesto que el articulo 43.1 g) y h) de la LGT despliega sus efectos precisamente en esta fase.

Hicimos énfasis en las actuaciones fraudulentas que persiguen tanto el apartado g) como el h) del artículo 43.1 de la LGT, encontrando diferencias relevantes que inciden en el Derecho punitivo.

Se analizaron cada uno de los conceptos a que hace referencia la LGT cuando regula la doctrina como supuesto de responsabilidad, determinando mucha ambigüedad en los mismos, siendo crucial, en todo caso, el propósito fraudulento para poder penetrar en el *substratum*.

Se analizaron los supuestos que regula el artículo 43.1. g) y h) de la LGT. Es decir, la sociedad unipersonal, la sociedad familiar, grupo de sociedades, la infracapitalización de sociedades.

En relación al articulo 43.1.h) de la LGT se analizaron los supuestos que regula la norma, haciendo enfasis en la sucesión de empresa fraudulenta. Estudiamos el delito de alzamiento de bienes, evidenciando contradicciones en sede de Derecho punitivo.

Se abordo la figura del responsable tributario, determinándose contradicciones entre esta figura y la doctrina. Asimismo, se delimitó el supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria por levantamiento del velo, con otros supuestos de responsabilidad.

Este capítulo concluye con el análisis de la responsabilidad sancionadora, analizando si el articulo 43.1 apartados g) y h) de la LGT constituye una sanción indirecta o impropia.

CONCLUSIONES

Desarrollamos 15 conclusiones en función a cada uno de los capítulos que componen la tesis. En este sentido se observa que las contradicciones que suscita la aplicación de la doctrina en el Derecho español se debe a la recepción que se hace de la misma por parte del Tribunal Supremo.

Establecimos varias conclusiones en relación a las medidas antiabuso generales y especificas, delimitándose diferencias importantes que función a la simulación.

Se puso en evidencia las contradicciones que existen al regular la doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria, siendo evidente la inaprobiada regulación que hace la LGT.

ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional
AP	Audiencia Provincial
AEAT	Agencia Española de Administración Tributaria
BOE	Boletín Oficial del Estado
CE	Constitución Española
CDI	Convenios para evitar la doble imposición
IEF	Instituto de Estudios Fiscales
IS	Impuesto sobre Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LGT	Ley General Tributaria
LMPFF	Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal
LIS	Ley de Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRPF	Ley de Impuesto sobre las Personas Físicas
LITPAJD	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada
LSA	Ley de Sociedades Anónimas
LSC	Ley de Sociedades de Capital
RDFYHP	Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública
RGLJ	Revista General de Legislación y Jurisprudencia

HPE	Revista Hacienda Pública Española
RIS	Reglamento a la Ley del Impuesto sobre Sociedades
STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
SAP	Sentencia de la Audiencia Provincial
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJCEU	Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
TRLIS	Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades
TRLIRPF	Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas

INTRODUCCIÓN

La limitación de responsabilidades de los socios al importe de sus aportaciones sociales, en relación con las deudas y obligaciones del ente social, tiene sus orígenes con el surgimiento y desarrollo de la sociedad anónima. Es así, que el límite de la responsabilidad permite al empresario disminuir su riesgo, por la pérdida o merma de su patrimonio ante cualquier proyecto económico.

Precisamente, la separación entre la responsabilidad de los socios y la sociedad, constituye el origen de lo que hoy conocemos como personalidad jurídica de las sociedades, pero a la vez, y como consecuencia de tal separación, propicia los abusos de este instituto jurídico.

El principio de limitación de responsabilidad de los socios y accionistas respeto a la sociedad, y la separación de patrimonios y personalidad, entre unos y otra, constituyen aspectos que facilitan la expansión del tráfico mercantil, mediante la creación de sociedades de capital. De tal manera que la tenencia de un patrimonio por parte de la sociedad justifica la irresponsabilidad de los socios y accionistas por las deudas que pertenecen a la persona jurídica, pues esta tiene su propio patrimonio.

Esta separación entre socios y sociedad implica que los intereses de la persona jurídica son ajenos a los sujetos que tienen la participación social o accionaria y viceversa, los intereses de los sujetos que tienen la participación social o

accionaria son extraños a los intereses de la persona jurídica. A esta radical separación entre los miembros o sujetos que conforman al ente y la sociedad en sí, se la conoce como «dogma del hermetismo de la persona jurídica[1]».

Las decisiones de la sociedad se producen por la voluntad mayoritaria de sus miembros, lo que conlleva ejercer un poder sobre los órganos rectores de esta. En principio, por esta radical separación, resulta impenetrable el patrimonio entre los socios y la sociedad: el hermetismo de la persona jurídica no lo permite.

Sin embargo, tal como se expone en la presente investigación, la quiebra del «dogma del hermetismo de la persona jurídica» comienza a producirse cuando en el Derecho anglosajón se plantea la posibilidad de llegar a la verdad oculta detrás de la personalidad. Se comienza a estudiar si, en casos específicos, es procedente o no afirmar que la sociedad ostenta un interés propio, distinto de las personas que la componen y que suscribieron el capital social. Es decir, se analiza si la sociedad es, o no, un mero instrumento en manos de los socios.

Precisamente, a raíz de los cuestionamientos anteriores, es que se desarrolla la llamada doctrina del levantamiento del velo, que en caso de abuso de la personificación, permite penetrar en el *substratum* e imputar la responsabilidad patrimonial universal a los socios que se ubican detrás de la sociedad.

[1] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 32.

La doctrina del levantamiento del velo en el Derecho tributario resulta particularmente interesante, toda vez que, fundamentándose en tal doctrina, en el año 2006, se introdujeron dos supuestos de responsabilidad en la Ley General Tributaria –en adelante LGT– , que permiten que su aplicación pueda realizarse a través de la autotutela administrativa.

La mayoría de los estudiosos del tema han abogado porque la aplicación de la doctrina del velo social quede en manos de los Tribunales, estando reservada a estos la decisión de penetrar en el *substratum* y levantar el velo de la sociedad, circunstancia que nos ha animado a estudiar los efectos de la doctrina del levantamiento del velo en la legislación fiscal, caracterizada, según se ha dicho, por otorgar dicha posibilidad a la Administración tributaria.

Los supuestos de responsabilidad tributaria, regulados por la vigente LGT, basados en la doctrina del levantamiento del velo, constituyen el principal motivo de la presente investigación. En este sentido, consideramos oportuno determinar hasta qué punto la actual regulación encaja con la configuración mercantil de dicha doctrina, asi como las manifestaciones de la misma en otras ramas del Derecho y ayuda a poner coto a los abusos de la personalidad.

A fin de desarrollar esta investigación, nos ha parecido relevante indagar sobre los orígenes de la doctrina del levantamiento del velo. Para ello, resulta imprescindible estudiar la fundamentación doctrinal y jurisprudencial que de dicha doctrina se

realiza en el Derecho anglosajón, puesto que es en este ordenamiento en el que precisamente surge su aplicación judicial.

Bajo este contexto, en el capítulo primero, exponemos el desarrollo de la doctrina del levantamiento del velo, analizando los fundamentos en que se apoya el Derecho anglosajón para aplicarla, sistematizándose la jurisprudencia más relevante. Como tendremos ocasión de exponer, dicha doctrina se desarrolla en los conceptos de equidad, fraude y *agency,* construyéndose alrededor de estos, entre otras, la teoría del *alter ego.*

Asimismo, en este primer capítulo, una vez señalados los orígenes de la doctrina y su aplicación jurisprudencial por el Derecho anglosajón, hemos considerado oportuno exponer su recepción en Europa. Por este motivo, se realiza una breve aproximación a la obra del profesor alemán Rolf Serick, por tratarse del primer estudio en el que se trata de fundamentar los casos en que procede descorrer el velo y también se analizan las posturas encontradas entre dicho autor y Ascarelli.

Una vez que indagamos los orígenes de la doctrina y su recepción en Europa, se procede, en el segundo capítulo, a investigar su recepción y aplicación en el Derecho español. A estos efectos, debe destacarse que los Tribunales españoles, con anterioridad a aplicar la doctrina del levantamiento del velo, resolvían los abusos de la personalidad jurídica aplicando la denominada «doctrina de terceros», según la cual se pretendía proteger o tutelar los derechos de terceros,

de tal manera, que no era posible que los socios constituyesen sociedades para burlar sus responsabilidades patrimoniales perjudicando a terceros de buena fe.

El análisis de la recepción de la doctrina del levantamiento del velo en el Derecho español parte de la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984, ya que en dicho fallo se proclamó por primera vez dicha doctrina.

Los fundamentos en los que se apoya el Tribunal en la sentencia de 28 de mayo de 1984 son bastante ambiguos, de hecho se menciona a la equidad como fundamento para penetrar en el *substratum* de la sociedad*.* No obstante, esto supone incumplir con la exigencia del artículo 3.2 del Código Civil y consecuentemente las resoluciones judiciales solo podrán descansar de manera exclusiva en la equidad, cuando la ley expresamente lo permita. La equidad se reduce a una labor interpretativa en aquellos casos que así lo contemple la norma, sin embargo el Tribunal, sin valorar el alcance de este instituto jurídico, lo aplica como fundamento para descorrer el velo social.

De mucho provecho ha resultado indagar sobre aquellos aspectos relevantes, que los tratadistas venían planteando, sobre la doctrina del levantamiento del velo y que se refieren a su aplicación como técnica judicial, la excepcionalidad y subsidiariedad de la doctrina, la búsqueda de la verdad material como fin último del levantamiento del velo, la autonomía de la doctrina y la inoponibilidad de la persona jurídica.

Los aspectos anteriores permiten tener un panorama bastante claro sobre el ámbito de aplicación, objetivos y consecuencias que conllevan descorrer el velo social. A la vez facilitan el análisis sobre la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho. En este sentido, se analizaron las razones o motivos por los cuales se ha levantado el velo social, por parte de los Tribunales, encontrándose diferencias importantes entre las distintas ramas del Derecho.

Posteriormente, en el capítulo tercero, se procede a investigar en torno a la aplicación específica de la doctrina del levantamiento en el Derecho tributario. En este apartado de la investigación se ha considerado oportuno centrarse en determinar las diferencias existentes entre las cláusulas antiabuso generales y la doctrina del velo social. Resulta imprescindible, a efectos de esta investigación, determinar aspectos coincidentes del fraude a la ley tributaria, la simulación y la doctrina objeto de estudio. Sobre todo porque la mayoría de los estudiosos del tema coinciden en que es el fraude a la ley el fundamento que permite descorrer el velo social.

Es de destacar que, en el Derecho tributario, a diferencia del resto de las ramas del Derecho, son comunes aquellas opiniones que niegan la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y entienden que el abuso de la personalidad se resuelve aplicando el fraude a la ley tributaria o la simulación.

Por otro lado, hemos considerado necesario no solo el estudio de las normas antiabuso-generales, sino también las medidas antiabuso-específicas a las que recurre el legislador para evitar las maniobras del sujeto pasivo en la interposición de sociedades, cuyo fin es no pagar o minorar la carga tributaria.

El establecimiento de hechos imponibles complementarios, como lo es el régimen de imputación de derechos de imagen o determinadas normas antiabuso en los Convenios que evitan la doble imposición, son claras medidas específicas que pretenden evitar la elusión tributaria. Resulta bastante interesante analizar si estas medidas constituyen casos de levantamiento del velo, habida cuenta que, con las mismas, se logran idénticos efectos que al aplicar la doctrina del velo societario.

En el presente trabajo exponemos algunos casos de interposición de sociedades con fines elusivos, y se analiza el levantamiento del velo societario en función de las normas antiabuso específicas.

También se analiza la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en casos de tercerías de dominio y sucesión fraudulenta, haciendo una distinción entre lo que es fraude de ley y simulación.

Para comprender las consecuencias del levantamiento del velo en el Derecho español, es esencial el estudio de su fundamentación, lo que no es tarea fácil, pues los Tribunales, tal y como ya lo hemos mencionado, han fundamentado sus

fallos en varios institutos y de hecho han tomado figuras que no encajan en el Derecho continental por ser propias del Derecho anglosajón.

Por tal motivo, con carácter previo a analizar la doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria, resultaba crucial tener claro los aspectos anteriores y asi proceder a formular una crítica objetiva al artículo 43. 1 apartado g) y h) de la LGT.

En el último capítulo se tratan varios aspectos importantes en función a los supuestos de responsabilidad tributaria en base a la doctrina del levantamiento del velo. En esta última etapa de la investigación se ha considerado oportuno indagar si en la regulación fiscal se plasman las consecuencias de la doctrina del levantamiento del velo, si se respeta su carácter excepcional y subsidiario, o si se imputa la responsabilidad patrimonial universal al socio que abusó de la personificación, prescindiendo de la sociedad penetrando en el *substratum*, para efectos de determinar la responsabilidad.

Asimismo, se han analizado, de forma exhaustiva los conceptos que regula el artículo 43.1, apartados g) y h), de la LGT haciendo una relación con el resto de ramas del Derecho. Constatamos que para la compresión del alcance de dichos conceptos es necesario recurrir a las construcciones doctrinales y jurisprudenciales de lo que se entiende, para el caso, por dirección unitaria, confusión patrimonial o unidad de caja.

Adicionalmente, analizamos el alcance de las operaciones fraudulentas que pretende regular la norma, encontrando que, en relación con el Derecho punitivo, el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, regula un claro vaciamiento patrimonial a través de una sociedad deduciendo responsabilidad a la misma, lo que se asemeja al delito de alzamiento de bienes y nos obliga a cuestionarnos si este apartado más bien regula operaciones merecedoras de un reproche penal.

Desde el ámbito del responsable tributario, se ha cuestionado si es procedente que el mismo esté al servicio de la doctrina del levantamiento del velo, toda vez que esta figura dista mucho de las consecuencias que concurren cuando se desestima la persona jurídica por aplicación del velo social.

La investigación culmina con una valoración en torno a si la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo puede calificarse como una sanción indirecta o impropia. En este sentido analizamos si la norma comentada tiene una finalidad represiva o sancionadora, o si, por el contrario, lo que se pretende con ella es garantizar el principio de responsabilidad patrimonial.

A efecto de determinar si estamos ante una sanción indirecta, es importan dilucidar si las sanciones que surjan constituyen la sanción de un tercero. Consecuentemente, si la sanción corresponde al sujeto controlador de la sociedad por un hecho propio, al pretender eludir la deuda tributaria y evitar el pago de la misma en el momento de su devengo, no podría hablarse del pago de la sanción de un tercero, sino de una sanción propia.

Evidentemente la doctrina del levantamiento del velo en el Derecho tributario suscita bastantes contrariedades, pero en cualquier caso la persona jurídica no podría estar al servicio de la elusión fiscal y desde esta perspectiva la oponibilidad de esta debe operar siempre y cuando con ello se resguarden los principios rectores del tributo.

CAPÍTULO I: DESARROLLO DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO ANGLOSAJÓN Y SU RECEPCIÓN EN EUROPA

1. Origen de la doctrina del levantamiento del velo

Dentro del amplio grupo de doctrinas que permiten a la Administración Tributaria o a los Tribunales adentrarse en la persona jurídica para desenmascarar el fraude que se haya cometido a través de ella, cabe citar como la más importante la denominada doctrina del levantamiento del velo[2].

Esta doctrina tiene su origen en el Derecho anglosajón y se denomina en los Estados Unidos de América *disregard of legal entity* o, según el nombre que 1912 acuñó Wormser en el Derecho inglés, *piercing the corporate veil*[3]. Las simientes comunes sobre las cuales se van a asentar las construcciones del *disregard of legal entity* en el Derecho anglosajón**,** son los conceptos de equidad[4], fraude y *agency* [5].

[2] En palabras de Sánchez Huete, «el levantamiento del velo es una doctrina antiformalista que pretende evitar ficciones fraudulentas. Así, puede suceder que se cree y utilice una persona jurídica de forma instrumental, con la finalidad de eludir responsabilidades. En tal supuesto cabe alzar dicha apariencia mediante la aplicación de dicha doctrina jurisprudencial, acuñada sobre todo en la jurisdicción civil». *Vid*. Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT* (la responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio), Marcial Pons, Madrid, 2008, pág. 34.

[3] Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo societario en España e Hispanoamérica*, Atelier, Barcelona, 2008, pág. 23.

[4] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit*., pág. 89: «A pesar de ser utilizada tanto por los Tribunales de equidad como los de Derecho, la teoría del *disregard of the legal entity* en el Derecho anglosajón es una aplicación de los principios y procedimientos de equidad».

[5] *Ídem, op. cit.,* pág. 89.

La equidad se entiende como una técnica que complementa subsidiariamente al *Commom Law*, de tal manera que será de aplicación cuando, a juicio del Tribunal, no haya ninguna acción adecuada en aquel[6]. Es decir, si en el *Commom Law* no existe la solución para enfrentar el abuso de las formas, se recurrirá imprescindiblemente a la equidad.

En cuanto al fraude, este se entiende en el Derecho anglosajón en un sentido muy amplio, de tal modo que bajo este concepto se configura cualquier acto u omisión que conduzca al incumplimiento de un deber que ha sido impuesto por la ley o la equidad[7].

Por su parte, la *agency*, es una relación –no necesariamente contractual– que nace cuando una persona manifiesta su intención de actuar por medio de otra y que se aplica para aquellos supuestos en los que existe un mandante o principal oculto o no, que controla la actuación fraudulenta, causando perjuicios a través del agente. Bajo el concepto de *agency,* se incluyen las actuaciones de la sociedad filial respecto a su matriz por lo que esta última, responderá de las obligaciones contraídas por aquella[8].

---

[6] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*, Colex, Madrid, 1997, pág. 41.

[7] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en el Derecho administrativo: Régimen de contratación de los entes instrumentales de la Administración, entre sí y con terceros*, La Ley, Madrid, 2004, pág. 19.

[8] Morales Quintanilla, R., en *El Levantamiento del velo de la personalidad jurídica societaria* (Desde la perspectiva jurídica salvadoreña), Tesis doctoral inédita, Universidad Autónoma de Barcelona, 2006, recurso electrónico. *Ídem, op. cit.*, pág. 19.

Respecto a la equidad interesa agregar que la doctrina del *disregard of legal entity* se subsume íntegramente en ella por la aplicación de las características de accesoriedad, complementariedad y subsidiariedad que se manifiestan en la aludida doctrina y por ausencia en el *Common Law* de una acción análoga que regule estos casos[9], de tal manera que el abuso de la personalidad jurídica y la ausencia de regulación en el *Common Law* unido a «la necesidad de utilización de este sistema flexible para mejor apreciación de los hechos de cada caso en particular[10]» convierten al abuso de la personalidad jurídica como un campo muy propicio para aplicar la equidad[11].

No obstante lo anterior, es necesario puntualizar que el *disregard of legal entity,* a pesar que pertenece al campo del Derecho equitativo[12], no solamente viene siendo aplicado en los Tribunales de equidad sino también en los Tribunales de derecho. La doctrina considera que esta situación se debe a que todo órgano que imparta justicia –sin importar si se trata de un Tribunal de equidad o de derecho– no puede prescindir de la verdad de los hechos y precisamente con el *disregard of legal entity* se llega a la verdad oculta detrás la persona jurídica, siendo esta la razón que explica su aplicación tanto en los Tribunales de equidad como en los de derecho. En definitiva, el *disregard* constituye la manifestación al exterior de la

[9] Tal como lo expresa Estival Alonso, L., en "La doctrina del levantamiento del velo societario. Problemas formales y materiales", *Revista de Actualidad Tributaria*, Núm. 7, 2007, pág. 745, «el objetivo es obtener un resultado justo aplicando la equidad».
[10] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el*…, *op. cit*., pág. 93.
[11] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 93.
[12] En los Estados Unidos los Tribunales de quiebra son esencialmente de equidad y es precisamente en los casos de insolvencia de la persona jurídica y el traslado de bienes a terceros, con el fin de burlar la responsabilidad, donde más frecuentemente se aplica el *disregard*. *Ídem, op. cit.,* pág. 93.

verdad oculta al penetrar en la persona jurídica y examinar lo que realmente existe detrás de la misma[13].

Cabe mencionar otro aspecto que explica la relación entre la equidad y el *disregard:* es el origen histórico del *trust* o fideicomiso. En la etapa feudal del siglo XVI era común que en Inglaterra se constituyeran fideicomisos con el fin de evitar la confiscación de bienes. En estos casos, el fideicomisario (*trustee*) seguía siendo titular del dominio pero el fideicomitente ostentaba la totalidad de los derechos de uso y posesión con la facultad de trasmitirlos sin ajustarse a las reglas del *Common Law*, ya que no transmitía el dominio. Todo este proceder conllevó la protección de las transmisiones, ya que el *Common Law* indicaba que el fideicomitente no estaba protegido frente a los acreedores del *trustee*. Comenzó a distinguirse entre el título legal unido a la propiedad formal y el titulo de equidad unido a la propiedad real, es así que, posteriormente, los Tribunales de equidad consideran al fideicomisario o *trustee* como mera pantalla cuya existencia se niega a reconocer, apartando el velo y contemplando la titularidad real del fideicomitente[14].

Otra doctrina desarrollada en el Derecho anglosajón que se encuentra ligada con el *disregard* y la equidad es la doctrina del *trust fund* que estima que «el capital fundacional o el activo patrimonial todavía existente de una persona jurídica será

[13] En este sentido Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit*., pág. 41; para Morales Quintanilla, R., en *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico: «lo que persigue el levantamiento del velo es el producto final de la investigación y del proceso intelectivo del juzgador que se vale del *disregard*».
[14] *Vid.* Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit*., pág. 93.

considerado como un fondo tenido en calidad fiduciaria (*trust fund*) a favor de los acreedores en el caso de que la sociedad tenga dificultades para atender los pagos. En este sentido, la propiedad de la persona jurídica sobre su propio patrimonio pasa a tener carácter fiduciario[15]». Según esta doctrina en caso de insolvencia de la sociedad, siempre y cuando los accionistas reciban de ésta objetos del patrimonio social que pertenecen al *trust fund* antes del pago de las deudas de los acreedores, estos últimos tienen el derecho de dirigirse a los accionistas pasando por alto la figura jurídica de la sociedad. Es decir, tanto la doctrina del *trust fund* como el *disregard* coinciden ambas en el hecho de que prescinden de la forma adoptada de la sociedad y se dirigen a las personas físicas que están detrás de la forma jurídica teniendo como fundamento común, la equidad[16].

Por su parte, el concepto de fraude[17] en el Derecho anglosajón es bastante amplio. En dicho concepto se subsume cualquier acto fraudulento sin importar si ha existido dolo o no, si se trata de una simulación o no. En el fraude se integra tanto la simulación, como las acciones en fraude a la ley en cuya ejecución no ha mediado dolo. Resulta pertinente apuntar que «uno de los campos de acción más

[15] Serick, R., *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*, Ariel, Barcelona, 1958, pág. 97.
[16] *Ídem*, pág. 98.
[17] Tal como nos explica Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit*., pág. 96. «En la teoría anglosajona del fraude se viene utilizando algunos conceptos que, a su vez, son manejados frecuentemente en la doctrina del *disregard*. Aunque sin establecer los límites previstos en cada figura». Bajo esta perspectiva en la jurisprudencia se puede distinguir entre: *false representations*, que es la categoría más genérica de fraude, *mis representations*, que consiste en la efectiva afirmación de una circunstancia de hecho como verdadera cuando en realidad es falsa, *false pretense*, que refiere a los artificios mediante los cuales se accede a un bien de un tercero e *imposture* que suele referirse a las falsas manifestaciones en cuanto a la solvencia personal.

importantes para la aplicación de la equidad es precisamente el fraude[18]». Consecuentemente se ha afirmado que «las acciones contra los actos fraudulentos son patrimonio de la equidad y son utilizadas con preponderancia ante sus tribunales[19]».

Habitualmente la simulación aparece en la mayoría de los fallos de los Tribunales como fundamento para aplicar el *disregard*, siendo la represión contra este tipo de fraude[20] la que ha dado lugar a la teoría del *alter ego*, que fue inicialmente elaborada por la doctrina y la jurisprudencia estadounidense y luego trasportada a los demás países del *Common Law*.

La teoría del *alter ego*[21] que «aparece concebida para excluir la separación de personalidades y patrimonios separados –y por ende, para suprimir la limitación de responsabilidades de los socios– en aquellos casos en los que, contemplada la realidad de los intereses en juego, no puede decirse que la sociedad ostente un interés propio y distinto de las personas que ostenten su capital, hasta el punto de ser un puro instrumento inerte en manos de esos socios –con frecuencia un único socio– titulares del capital[22]». Producto de esta situación, se levanta el velo, de tal

[18] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 96.
[19] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 97.
[20] *Vid*. Morales Quintanilla, R., en *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico.
[21] Normalmente en la doctrina del *disregard* se utilizan tres variantes: *The instrumentality doctrine, The alter ego doctrine, the identity doctrine*. Sin embargo, las mismas no presentan en sí fórmulas distintas, sino que son esencialmente lo mismo, solo que los Tribunales utilizan los términos indistintamente. Asimismo y siguiendo a Morales Quintanilla, habrá que recalcar que la doctrina del *alter ego* «apareció como consecuencia de no encontrarse criterios seguros sobre los supuestos en que se justifica la desestimación de la personalidad jurídica. Así, en 1898, con ocasión de la resolución del caso *Harris vs. Youngstone Bridge Co.* surge este concepto». *Ídem*, *op. cit.*, recurso electrónico.
[22] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 42.

modo que los actos realizados por la sociedad son imputables, tanto a esta como a los socios, siendo extensibles los efectos de una sentencia condenatoria[23].

En todo caso, la teoría del *alter ego,* es aplicable también a los grupos de sociedades y se justifica la extensión de responsabilidad de la sociedad dominante por los hechos llevados a cabo por la dominada, cuando la vinculación entre ambas es contraria a la equidad. Esta extensión de responsabilidad, no conlleva la nulidad de la existencia de las personas jurídicas que conformen dicho grupo societario, pero para los efectos de responsabilidad, sí desconoce la relación interna entre ellas[24] y por ende desconoce la persona jurídica surgida con fines contrarios a la equidad.

Por último, haremos referencia a la teoría del *agency*, que es concebida en el Derecho anglosajón, al igual que el fraude, de una forma amplia y por ende muy distinta del concepto de contrato de agencia en el Derecho español. La teoría del *agency* conlleva que la sociedad principal, responde de las obligaciones contraídas por quienes han actuando a favor de sus intereses «bien sea en virtud de relaciones de representación o agencia propias y explícitas, o bien en los supuestos de representación impropia o utilización de persona interpuesta[25]».

[23] La *doctrine* del *alter ego*, es una doctrina de equidad; sin embargo, el *common law* ha aceptado la misma en varias ocasiones y a tal efecto ha hecho referencia al fraude constituido, el cual es un tipo de fraude en la jurisdicción de equidad. En este sentido consultar a Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, págs. 97 y 103.

[24] En este sentido: Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo societario en…*, *op. cit.*, pág. 25; Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo societario*. (Enero 2000), VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291558.

[25] Morales Quintanilla, R., en *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit.*, recurso electrónico.

Son dos los aspectos que conducen a considerar como instrumento eficaz la aplicación del *agency*[26]*,* como mecanismo para desestimar la persona jurídica[27]. Por un lado, la amplitud del concepto, puesto que abarca extensivas categorías de actos y contratos; y por otro, porque nos encontramos con la facilidad con que se admiten las acciones directas del tercero contra el principal, oculto o no[28]. Respecto a este segundo aspecto, la jurisprudencia ha determinado que, para que la responsabilidad alcance al principal oculto –socio o sociedad dominantes–, deberán concurrir tres requisitos que consisten en la existencia de «el control sobre el agente (sociedad dominada) en el momento que se realizan los actos que dan lugar a la acción; que dicho control tenga una relación causal con los daños y perjuicios que motivan el ejercicio de la acción; y que exista un propósito fraudulento en la relación con los terceros[29]».

Habrá que destacar que, al principio, la doctrina del *disregard of legal entity* se limitó a casos en que, una o varias sociedades, estaban controladas por una sola persona física. La aplicación de la técnica a los abusos perpetrados en el contexto

[26] Inicialmente se invocaban los conceptos de la *agency* y de *partnership*, pero posteriormente, este último cayó en el completo olvido predominado hasta ahora el concepto de la *agency*, el cual aún es invocado por los Tribunales.

[27] No obstante, resulta pertinente resaltar que la figura de la *agency* ha sido muy criticada por la doctrina estadounidense, en este sentido, se ha expresado por algunos autores que «la *agency* en la *piercing the veil jurisprudence*, se reduce, en algunas ocasiones, tan solo al uso de una metáfora; en otras, tal mención descansa sobre un defecto en la comprensión de la institución de la *agency*; por último, a veces, los Tribunales, incapaces de analizar en profundidad un problema, simplemente echan mano de la *agency* con el propósito de atribuir responsabilidad a los miembros del grupo, sabiendo que el uso de esta figura no puede descansar sobre lo que son parámetros habituales». *Vid*. Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el derecho…*, *op. cit*., pág. 141.

[28] *Ídem, op. cit.*, págs. 105 y 107; para quien «la consideración de la sociedad como agente de un principal oculto, socio o socios que responden de los actos por ella realizados, nos llevaría a que la responsabilidad limitada de estos cesaría de forma radical, habría una completa comunicación o traspase de responsabilidad entre la sociedad y sus socios». *Vid*. Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico.

[29] *Vid.* Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el..., op. cit.*, págs. 106 al 108.

de los grupos de sociedades no fue una realidad hasta la segunda década del siglo XX[30] y paulatinamente ha ido desarrollándose y consolidándose en los distintos ordenamientos jurídicos.

En todo caso, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, tanto en el Derecho anglosajón como en el continental, plantea las siguientes interrogantes: ¿cuándo ignoraremos a la persona jurídica? y, por ende, ¿cuál será el límite de la autonomía de la personalidad jurídica?

2. La doctrina del disregard of legal entity en el Derecho estadounidense

La aplicación del *disregard of legal entity* en el sistema judicial estadounidense se suele situar en el caso *Bank of the United States vs. Deveaux, resuelto por el juez Marshall,* en el año 1809[31]. El juez mantuvo la competencia del Tribunal Federal en el caso enjuiciado, proclamando que, aunque una de las partes fuera una sociedad, se debía atender a la realidad de sus socios como personas individuales componentes de esta. En este sentido, y en aplicación al artículo 3 de la Constitución Federal, según el cual quedaba limitada la jurisdicción de los Tribunales federales a las controversias entre ciudadanos de diferentes Estados, el juez estimó que tratándose de socios pertenecientes a distintos Estados, el litigio correspondía ser enjuiciado por el Tribunal Federal, obviando así a la

[30] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…, op. cit*., pág. 48.
[31] (U.S. 1809) 5 Chanch 61. Dato obtenido de: Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho..., op. cit*., pág. 137. *Vid. Ídem, op. cit.,* pág. 48.

sociedad como ente autónomo e independiente y penetrando en la condición de sus componentes para decidir de acuerdo a esta[32].

En el sistema judicial estadounidense, la nacionalidad constituyó un desencadenante para aplicar el *disregard of legal entity* y fue empleado para evitar que la industria pasase a manos extranjeras y también para impedir que los nacionales eludiesen el control fiscal y económico, a través de la constitución de sociedades con nacionalidad extranjera, ya que acostumbraban a realizar esto a fin de evadir ciertas prohibiciones legales[33].

Asimismo, a raíz de conflictos bélicos, se plantearon asuntos relacionados con la confiscación de bienes a sociedades nacionales, pero controladas por personas naturales con nacionalidad enemiga[34]. Se atendía a la nacionalidad de los accionistas para imputársela a la sociedad, desarrollándose la teoría de control, en virtud de la cual para determinar si una sociedad era enemiga o no, debía analizarse la nacionalidad y domicilio que tenían los hombres situados detrás de la misma (abarca a los órganos sociales, socios o accionistas, inclusive a los acreedores influyentes), construyéndose la regla de que una persona jurídica es enemiga cuando lo son también los hombres que la dominan. A raíz de esta teoría «en los Estados Unidos se promulgaron las denominadas *freezing orders*, según las cuales se consideraban súbditos nacionales de un Estado enemigo, afectado

[32] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho...*, *op. cit*., págs. 137 y 138.
[33] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit*., recurso electrónico.
[34] Lo que a simple vista es una contradicción, pues la legislación permite a los extranjeros constituir sociedades considerándolas nacionales y posteriormente se discriminaban tratándolas como extranjeras a fin de controlar su patrimonio.

por el bloqueo, a aquellas sociedades que pudieran estar bajo la dominación directa o indirecta de un Estado enemigo o de un súbdito del mismo[35]».

Resulta interesante la sentencia dictada en el caso *People´s Pleasure Park Co. vs. Rohleder*[36], que no trataba de un asunto de nacionalidad sino más bien racial. En esta ocasión, el Tribunal decidió sobre la división en parcelas de un extenso terreno en cuyas condiciones para realizar la urbanización figuraba una cláusula contractual que establecía que en ningún caso dichos terrenos podrían pasar a manos de personas de la «raza negra». A sabiendas de lo anterior, una sociedad compró varias parcelas siendo sus socios personas que se correspondían con el perfil de la citada prohibición. Por este hecho fue demandada la persona jurídica pero en esta ocasión el Tribunal falló a favor de esta, entendiendo la clara distinción entre la persona jurídica y sus miembros.

Un caso relevante por tratarse de insolvencia fraudulenta fue el caso *Minton vs. Cavaney*[37] del año 1961, sentenciado por el Tribunal Supremo de California. En esta ocasión se trataba de una demanda formulada por los padres de una niña que habría fallecido ahogada en una piscina arrendada por una sociedad que no estaba lo suficientemente capitalizada en función de su actividad y que por ende resultó insolvente. Los padres demandaron a la sociedad reclamando una indemnización cuya cuantía excedía veinte veces el capital social de la sociedad

[35] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit*., recurso electrónico.
[36] 109, Va. 439, 61 S.E. 794. Dato obtenido de: *Ídem, op. cit.*, recurso electrónico. *Vid.* Serick, R., *Apariencia y realidad en…, op. cit.*, pág. 84 y 85.
[37] 15 Cal. Rep. 641, 364 P. 2d. 473 (año 1961). Dato obtenido de: *Ídem, op. cit.*, recurso electrónico. *Vid.* Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho..., op. cit*., pág. 159; Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…, op. cit.*, pág. 52.

demandada, obteniendo solamente por razón de la condena la suma de 10.000 dólares; no obstante, en un segundo proceso, los padres de la menor se dirigieron en contra del único accionista: Cavaney. El Tribunal declaró haber lugar a demanda, manteniendo el criterio «que los titulares de hecho de una sociedad resultan personalmente responsables de las deudas de esta cuando se conducen como dueños de los bienes adscritos al ente social, o cuando proveen al mismo de un capital insuficiente para responder de las deudas sociales[38]».

En la sentencia dictada en 1986[39] por el Tribunal Supremo de Texas en el caso *Castleberry vs. Branscum*[40], en el que se planteaba la cuestión de validez de unos contratos concertados entre el demandante y una sociedad enteramente controlada por la sociedad demandada, se señaló que procede levantar el velo «siempre que se haya utilizado la forma social como parte de un plan injusto para conseguir un resultado contrario a la equidad, y ello aunque se hubieren observado las formalidades societarias y no exista confusión de intereses ni de

[38] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit*., pág. 52.

[39] *Vid.* Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…*, *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291558, quien señala que a raíz de este fallo el Congreso del Estado de Texas, realizó una modificación a la *Texas Business Corporation Act*, encaminada a la protección de los socios de su responsabilidad en aquellos mismos casos que habían servido de fundamento a la sentencia *Castleberry*, «negándose expresamente, tras la reforma, la responsabilidad personal del socio respecto de las obligaciones contractuales societarias incumplidas aunque hubiera sido mediando fraude constituido o engaño para la perpetración del fraude y exigiendo, en su caso, una prueba clara de la intención y del beneficio personal del socio. Asimismo, se excluyó también expresamente la responsabilidad personal del socio por inobservancia de las formalidades sociales».

[40] 721 S.W. 2d. 270, 271-2, 272, N. 3 Tex 1987. Dato obtenido de: Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit*., recurso electrónico y Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit*., pág. 146. Sobre este fallo también consultar a: Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit*., pág. 50.

patrimonios, reduciendo, así, a la mera apreciación del elemento de conducta injusta como el único necesario para proceder a levantar el velo de la sociedad[41]».

Por otro lado, habrá que considerar que en el Derecho estadounidense la protección de los derechos de los acreedores se ve limitada por el respeto que existe a la personalidad jurídica independiente de cada socio (*entity law doctrine*). Esto es básico en el Derecho norteamericano e implica la admisión, como posibilidad válida o legítima, que la creación de una sociedad persiga directamente eludir la responsabilidad ilimitada. En consecuencia, la responsabilidad limitada del accionista social es la regla general y solo en casos totalmente excepcionales se desconoce[42]. En todo caso, los requisitos concurrentes que deben probarse ante un Tribunal para que se desconozca la personalidad jurídica, por tratarse de un mero instrumento de su dominante, son bastante rigurosos y están relacionados con la teoría del *alter ego* a la que hacíamos referencia anteriormente.

Adicionalmente, en el Derecho norteamericano se ha desarrollado en materia de derecho concursal la doctrina de la *equitable subordination* o técnica de subordinación de créditos. Esta doctrina consiste en «el conjunto de facultades radicadas en la equidad que los Tribunales de Quiebra tienen para realizar la ordenación o prelación de derechos de crédito frente al quebrado que mejor se ajuste a los postulados de la Justicia material. El pilar fundamental de estas

[41] Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…*, *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291558.
[42] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…*, *op. cit.*, pág. 20.

facultades se encuentra en la Sección 510 del *Bankrupcy Code* de 14 de noviembre de 1978[43]». Esta doctrina se plantea como consecuencia precisamente del abuso de la separación de la personalidad jurídica con la persona del socio, abuso que se efectúa cuando, declarada la quiebra de una sociedad dominante[44], concurre a la liquidación, alguno de los socios de la misma con el propósito de que sea satisfecho su derecho con preferencia sobre otro u otros acreedores ajenos a la sociedad.

En estos casos se aprecia control y posible fraude por parte de la sociedad dominante, al concurrir de forma preferente a la liquidación alguno de sus socios desprotegiendo el crédito de los acreedores que no ostentan la calidad de socio. Obviamente, no se trata precisamente de desestimación de la persona jurídica de la sociedad dominante, pero sí de postergarle el derecho preferente de crédito a sus socios[45].

También los Tribunales estadounidenses suelen acudir a la doctrina de la *substantive consolidation*, la cual es aplicable tanto a la sociedad matriz como a la filial. Según esta doctrina en caso de quiebra se responsabiliza a la matriz de las deudas de la filial y se desconoce la independencia jurídica de las sociedades procediéndose a considerar a la sociedad como una sola, uniéndose sus

[43] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit*., pág. 50.
[44] Esta doctrina de la *equitable subordination*, también se aplica en aquellos casos de quiebra de la filial. *Vid.* Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 152 y sig.
[45] *Vid.* Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 51, Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…*, *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291558; Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo societario en…*, *op. cit*., pág. 23.

patrimonios[46] y convirtiéndose los acreedores de cada compañía en acreedores de un fondo común[47]. Sin embargo, esta doctrina conlleva desconocer la independencia entre las sociedades y solo es aplicable cuando ha tenido lugar una transferencia considerable de activos a la sociedad controlada o cuando la misma no tenga autonomía y se trate de un mero instrumento[48].

En todo caso, observamos que la aplicación del *disregard of legal entity* por los Tribunales de Estados Unidos, no siempre ha obedecido a criterios claros y coherentes pese a que han realizado grandes esfuerzos para mantener uniformidad y salvaguardar el principio de seguridad jurídica. No en todos los Estados han sido tomadas en cuenta, con el mismo grado de intensidad, las diferentes teorías que ha surgido para su aplicación. En lo único que existe uniformidad, es que el *disregard of legal entity*, debe ser aplicado de forma residual y de forma excepcional debiéndose, por lo tanto, proponer cualquier otra medida antes de quebrantar el principio de responsabilidad limitada de las sociedades mercantiles.

3. La doctrina del piercing of the corporate veil en el Derecho inglés

La aplicación del «piercing the corporate veil» en el Derecho inglés, tiene como punto de partida los problemas suscitados con ocasión de la primera guerra

[46] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…, op. cit.*, pág. 21. Según este autor «este remedio excepcional conlleva riesgos, ya que puede perjudicarse la posición de los acreedores de alguna de las compañías individuales –más solventes que las demás– por lo que solo se acude a él si tal perjuicio es inferior al que resultaría de no llevar a cabo la consolidación».
[47] *Ídem*, pág. 21.
[48] *Ídem*, pág. 21.

mundial en torno a la nacionalidad, siendo unos de los primeros casos el de *Daimer Co. Ltd. vs. Continental Tyre & Rubber Co. Ltd.*[49]. Según los antecedentes del caso, *Daimer Co. Ltd.,* era una sociedad británica por haberse constituido en Inglaterra pero sus accionistas eran de nacionalidad alemana y con residencia en Alemania.

El caso *Daimler Co. Ltd.,* fue muy paradigmático, pues se trataba de una sociedad que formuló demanda en contra de *Tyre & Rubber Co. Ltd*., en la que se reclamaba el precio de una compraventa. La demandada, se opuso a la acción arguyendo que no existía la obligación, pues en realidad *Daimler Co. Ltd.,* era una sociedad enemiga; ya que, aunque se había constituido en Inglaterra, al tratarse de accionistas alemanes, no podía acogerse a la nacionalidad del lugar de su constitución.

El Tribunal estimó el argumento de la sociedad demandada, fundamentándose el *Lord Parker* en que «una corporación tiene personalidad distinta de la que corresponde a sus miembros, pero no por ello debía considerarse que en todos los casos carecía de trascendencia las cualidades de los miembros de la persona jurídica[50]», lo que permitió penetrar en la realidad del órgano social, y concluir que se trataba de una sociedad enemiga[51].

[49] 1916, 2 AC 307, año 1916 (68,187). Dato obtenido del trabajo de: Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad*…, *op. cit*, recurso electrónico.

[50] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad*…, *op. cit*, recurso electrónico.

[51] Desarrollándose la teoría de control, a la que ya nos hemos referido en el apartado concerniente a la jurisprudencial estadounidense y que tal como se puede apreciar, también la desarrolla la jurisprudencia inglesa.

Sin embargo, el caso que se ha considero más emblemático en el Derecho inglés por entender en forma irrestricta la separación de patrimonios entre la sociedad y sus socios y que ejerció mucha influencia en fallos posteriores, es el caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd.*[52]*,* que fue resuelto en 1897 por la Cámara de los Lores Inglesa.

El señor Aaron Salomon, ejercía el comercio de forma individual; pero en fecha 28 de julio de 1892, formó una sociedad, siendo los socios él mismo, su esposa y cinco hijos, denominándola *Aaron Salomon & Company Limited*. Esta sociedad compró el negocio individual del señor Salomon convirtiéndose este en acreedor preferente de la sociedad.

Al año siguiente de la constitución de la sociedad, esta incurrió en importantes pérdidas, por lo que se nombró un liquidador, resultando de la liquidación que el pasivo excedía al activo en 7.733 libras esterlinas, situación que provocó la demanda del señor Broderip contra la sociedad y contra el señor Salomon, requiriéndoles la rescisión del contrato de compraventa, por el cual habían sido transmitidos los negocios un año antes, la posposición del crédito privilegiado del señor Salomon y la responsabilidad personal de este respecto de las sumas entregadas en efectivo por la sociedad sobre la base del contrato de compraventa celebrado hacía un año.

[52] A. C. 22, 75 LT Rep. 426, año 1897 (47,121). Dato obtenido del trabajo de: Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit.,* recurso electrónico. *Vid*. Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…, op. cit.*, págs. 42 y 43; Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho..., op. cit.,* págs. 110 y 111.

En el juicio, celebrado ante el juez Vaughn Williams, el liquidador nombrado defendió la tesis de que la transmisión del negocio efectuado por el señor Salomon a la sociedad, en la cual él era el accionista único, se realizó con la finalidad de limitar la responsabilidad patrimonial de este, utilizando a la sociedad para actuar con impunidad en perjuicio de los intereses de terceros acreedores. El juez aceptó el planteamiento que realizó el liquidar, el cual fue confirmado posteriormente —aunque con diferentes razonamientos— por la Corte de Apelación.

Posteriormente, el señor Salomon, apela esta última sentencia, logrando que fuese revocada por la Cámara de los Lores, absolviéndolo de toda responsabilidad, considerando que las obligaciones habían sido contraídas legalmente y que el derecho de garantía que pesaba sobre la sociedad, a favor de los acreedores, era efectivo contra esta, negando en todo caso que la sociedad se hubiese constituido como mero agente en perjuicio de los acreedores.

Tal como se puede apreciar, la Cámara de los Lores aplica de forma contundente la personalidad y responsabilidad separada entre la sociedad y sus socios[53]; siendo esta línea de razonamiento la que han venido primando en los Tribunales ingleses y, consecuentemente, lo que ha llevado en algunos casos a situaciones

[53] Esta sentencia ha sido criticada por la doctrina por carecer de un análisis profundo de la personalidad jurídica siendo su fundamentación los siguientes razonamientos: «1.- La compañía fue creada y registrada de conformidad con la legalidad vigente por lo que su constitución es totalmente válida y su existencia ineludible. 2.- La propiedad de las acciones de una sociedad válidamente constituida es irrelevante a efectos de reconocer la separación legal de personalidades. 3. El control de la compañía por una sola persona, o por un número pequeño de personas, no es motivo suficiente para ignorar el sistema legal y el principio de limitación de responsabilidades de los socios». Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo societario en…*, *op. cit.*, pág. 28.

injustas, sobre todo cuando ha existido un abuso de las formas societarias para evadir la responsabilidad universal[54].

En el siglo XX se suscitó cierto cambio en la jurisprudencia de los Tribunales ingleses, ya que se introdujeron, aunque tímidamente, excepciones a la separación de la personalidad y responsabilidad entre la sociedad y los socios. La sentencia del Tribunal de apelación en el caso *DHN Food Distributors Limited vs. Tower Hamlets London Borough Council*[55], es citada frecuentemente, como fundamento «de la máxima de que en aquellos casos que los hechos o consideraciones de equidad justifiquen una excepción a la regla sentada en el caso Salomon, los Tribunales levantarán el velo[56]».

Para los Tribunales ingleses, en relación con la protección de los acreedores, la regla es el respeto a la separación de la personalidad y responsabilidad entre la sociedad y los socios y solamente se puede obtener un resultado como el de la doctrina del *disregard* cuando se incumple una norma legal que, de alguna forma, permite al juez penetrar en el sustrato de la sociedad[57].

Ejemplo de lo anterior, lo constituye la sentencia dictada por el juez Carnwath, en el caso *Securities and Investments Board vs. Scandex Capital Management A/S*

[54] Es innegable, en contraposición al sistema jurídico norteamericano, la menor trascendencia y aplicación que en el terreno teórico y práctico ha tenido en el Reino Unido la doctrina del *disregard* y que suele ser justificada por los autores en la repercusión del fallo dictado en el célebre caso Salomon *vs.,* Salomon & Co. Ltd.
[55] (1976) 1 WLR 852. Dato obtenido de: Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 113.
[56] *Ídem*, pág. 113.
[57] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…*, *op. cit.*, pág. 21.

and Jeremy Bartholomew-White, del 26 de marzo de 1997[58], en la cual el demandante argumentaba que la sociedad era una mera pantalla para la realización de un negocio ilegal de inversiones financieras y que el verdadero propietario era el señor Jeremy Bartholomew-White, por lo que este debía de responder personalmente frente a los inversores.

Asimismo, el demandante alegaba que al demandado, se le debía aplicar la disposición legal contenida en la *Financial Services Act,* que establecía la posibilidad de emprender acciones contra quien actuando a sabiendas, contraviniera las normas establecidas por la misma para la realización de este tipo de negocios. El juez Carnwath, entendió que no se daban en el caso los elementos necesarios para levantar el velo; sin embargo, estimó el segundo alegato del demandante referente a la disposición legal contenida en la *Financial Services Act*, concluyendo que el señor Jeremy Bartholomew-White, era conocedor de los incumplimientos legales de la sociedad en materia de protección a los inversores y por ello responsable de compensarlos.

El fallo anterior constituye un reflejo actual de la práctica judicial inglesa, caracterizada por la «inercia del criterio restrictivo en la aplicación de la doctrina del *disregard of legal entity* impuesto por el caso Salomon; pero, asimismo, con una tendencia a aceptar el mismo resultado en aquellos casos en que haya

[58] Sentencia comentada por Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…, op. cit.,* recurso electrónico: VLEX: http://www.vlex.com/vid/291558.

existido un incumplimiento de norma legal que, a la vez, contemple de alguna forma la posibilidad para los jueces de penetrar en el sustrato de la sociedad[59].

Si comparamos la aplicación del *piercing the corporate veil,* en el Derecho inglés, con la aplicación del *disregard of legal entity* en el Derecho norteamericano, nos encontramos con diferencias importantes. Mientras los Tribunales estadounidenses han aplicado el *disregard of legal entity* en casos relacionados con asuntos de competencia, nacionalidad, insolvencias fraudulentas, validez contractual y hasta en asuntos raciales, los Tribunales ingleses se han apegado tanto al principio de separación de la personalidad y responsabilidad entre la sociedad y los socios, que no han profundizado sobre los límites de la autonomía de la persona jurídica, provocando con ello situaciones injustas, como el resultado del caso Salomon.

Reducir la aplicación del *piercing the corporate veil* a aquellas situaciones en las que se incumple una norma legal que conlleva emprender acciones contra el socio o accionista que a sabiendas permite que la sociedad incumpla con sus obligaciones, como el caso *Securities and Investments Board vr. Scandex Capital*

---

[59] Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…, op. cit.,* recurso electrónico: VLEX: http://www.vlex.com/vid/291558.
También los Tribunales ingleses han sido criticados por abandonar la teoría de la *agency* y acudir a conceptos como la «mere facade» cuyo origen corresponde al derecho francés para proceder a levantar el velo, prueba de ello es el caso *Adams vr. Cape Industries Plc*, en el que el Tribunal decide levantar el velo por estar convencido que la sociedad es una fachada en relación con su realidad fáctica. Este proceder del Tribunal, ha sido criticado en el sentido que en el Derecho inglés la teoría sobre el «agency provee de una herramienta a los Tribunales para levantar el velo, sin tener que acudir a conceptos extraños a su ordenamiento. Por tanto, el endurecimiento de las condiciones para considerar la existencia de *agency* y el progresivo abandono de los Tribunales ingleses de esa figura para la solución de esos casos, a favor de la utilización del argumento de la sociedad *mere facade*, resultaría algo verdaderamente criticable». Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…, op. cit*., pág. 135.

Management A/S and Jeremy Bartholomew-White, no engarza con las causas o fundamentos sobre los cuales se construyó la doctrina del levantamiento del velo en el Derecho anglosajón.

La aplicación restrictiva de la doctrina del velo societario por los Tribunales ingleses en los términos antes apuntados, es decir, cuando la norma legal incumplida permita hacer responsable, al socio o accionista que conocía los incumplimientos del ente, provoca definitivamente una disminución considerable en su tratamiento jurisprudencial.

4. Recepción en Europa de la doctrina del levantamiento del velo: fundamentos que permiten levantar el velo de la persona jurídica

El profesor alemán Rolf Serick de la Universidad de *Heidelberg* publicó en 1955 su obra «*Rechtsformund Realitat Juristischer Personen*», traducida al castellano como «Apariencia y realidad de las sociedades mercantiles. El abuso de derecho por medio de la Persona Jurídica[60]».

Esta aportación de Serick, constituye el primer estudio sistemático en el que se trata de fundamentar los casos en que procede descorrer el velo hasta llegar a penetrar en el sustrato de la persona jurídica. Con este trabajo el autor pretende demostrar «que la desestimación de la forma de la persona jurídica debe quedar

[60] Obra traducida en 1958, por José Puig Brutau, abogado del ilustre Colegio de Barcelona, prólogo de Antonio Polo Diez. *Vid*. Serick, R., *Apariencia y realidad en…, op. cit.*, pág. 1.

limitada a casos concretos verdaderamente excepcionales. Entonces aparecerá claramente que la identidad entre la persona jurídica y el socio, no puede afirmarse por la simple razón de ocupar este una posición dominante en la persona jurídica; como por ejemplo, cuando le pertenecen todas las acciones. Pero el juicio sin duda varía cuando a la participación dominante se añade un abuso de la forma de la persona jurídica[61]».

Para Serick, lo primordial para descorrer el velo societario, es que exista un abuso del Derecho. Los límites dentro de los cuales no puede ser desconocida la forma de la persona jurídica, resultan de su finalidad; por lo que se desprende que «el legislador solo las ha creado para el tráfico jurídico y negocial de buena fe, pues estaría en contradicción consigo mismo un ordenamiento jurídico que creara una institución jurídica y permitiera que se aplicara a fines ilícitos[62].

Este autor hace hincapié en el hecho que existe mucha ambigüedad en los fallos judiciales y que, aunque en algunas ocasiones es justificable desconocer a la persona jurídica y adoptar medidas para las personas naturales, que se hallan detrás de esta; estos fallos no están lo suficientemente fundados puesto que han basado su decisión en consideraciones de equidad[63] o utilizando las fórmulas de «poder de los hechos» y la de la «buena fe» con las que se permite desconocer a la persona jurídica sin contar con una fundamentación que no vulnere otros

[61] Obra traducida en 1958, por José Puig Brutau, abogado del ilustre Colegio de Barcelona, prólogo de Antonio Polo Diez. *Vid*. Serick, R., *Apariencia y realidad en*…, pág. 38.
[62] Serick, R., *Apariencia y realidad en*…, *op. cit.*, págs. 39 y 40.
[63] Para Serick, «considera que la equidad como fundamento de la desestimación de la persona jurídica impide alcanzar soluciones seguras». *Ídem*, pág. 39 y sig.

principios constitucionales; lo que se logra en el campo de la justicia material es a costa de la seguridad jurídica[64].

Según la tesis desarrollada por Serick, los problemas suscitados por la penetrabilidad en la persona jurídica encuentran su solución en la aplicación de la norma o en su correcta interpretación[65], de tal modo que a las personas jurídicas se les pueden aplicar aquellas normas que, en principio, solo pueden aplicarse a la persona física. Para esto es necesario penetrar en el *substratum* de la persona jurídica, para ordenarle o prohibirle lo que el legislador de una forma expresa solo le ha prohibido al hombre. En estos supuestos cabe hablar de los problemas de nacionalidad de la persona jurídica, de la concurrencia de las cualidades de enemigos de las personas jurídicas y de las prevenciones que tratan de evitar que las personas jurídicas nacionales sean dominadas por el capital extranjero.

Respecto a la interpretación de la norma, lo que interesa según Serick, es observar lo que realmente existe detrás de la forma de la persona jurídica, siendo esta una de las exigencias que permite que se levante el velo societario. Sin embargo, el levantar el velo no implica ceder ante el fin general de una norma; sino, observar lo que ocurre detrás del velo, para comprobar si en definitiva el legislador quiso que tal caso quedara sometido a la norma. Por ejemplo, si una persona natural es el único socio de la sociedad, habrá que analizar los negocios

[64] Polo Diez, en el prólogo de la obra de Serick y refiriéndose a los riesgos suscitados, cuando se pierde el respeto a la persona colectiva, pone de manifiesto que, cuando el Derecho ofrece los cuadros de una institución y les atribuye unas determinadas consecuencias jurídicas, el daño que resulta de no respetar aquellas, salvo casos excepcionales, puede ser mayor que el que provenga del mal uso que de las mismas se haga.

[65] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit.*, págs. 153 a 227.

efectuados por dicho socio único en relación con la sociedad pues de ahí partirá el análisis del sustrato de la persona jurídica.

En su razonamiento Serick, concluye que será determinante a fin de decidir si procede levantar el velo de la persona jurídica, el hecho que esta se aparte, o no, de los fines para los cuales el derecho la ha creado.

Partiendo del abuso de la persona jurídica y de la aplicación e interpretación de la norma, Serick, pone de manifiesto que existen al menos cuatro proposiciones que dan lugar a la desestimación de la persona jurídica. La primera, es el abuso de la persona jurídica lo cual implica perseguir una finalidad contraria a derecho. La segunda, está relacionada con la finalidad de la norma, cuando la misma se trata de una regla de derecho de sociedades de valor tan fundamental que no debe encontrar obstáculos ni siquiera de manera indirecta.

Como tercera proposición, considera enlazar a la persona jurídica determinadas normas que solo son aplicables a los hombres, ello cuando la finalidad de la norma corresponda a la de aquel tipo de personas. En este supuesto se puede penetrar hasta los hombres situados detrás de la persona jurídica. La cuarta proposición, consiste en que si la persona jurídica se utiliza para aparentar separación de personalidad entre esta y sus socios, podrá quedar descartada la forma de la persona jurídica si la norma que se deba aplicar presupone que la identidad o diversidad de los sujetos interesados no sea puramente nominal sino verdaderamente efectiva.

En todo caso habrá que destacar que, en el trabajo de Serick, llama poderosamente la atención que su tesis la desarrolla sin recurrir a la concepción dogmática de la persona jurídica, es decir, prescinde del conceptualismo, analiza la realidad y su inducción va más allá de las formas, inspirándose en el criterio finalista o teleológico[66]. Pese a este método utilizado, antidogmático, su obra constituye un valioso aporte porque –aunque su resultado no ofrezca criterios uniformes o únicos sobre los casos en los que se puede prescindir de la persona jurídica– es el primer intento en formular dichos criterios, tomando como referencia la casuística americana y provocando en Europa un mayor interés en el estudio del levantamiento del velo.

5. La agrupación de casos en los que procede levantar el velo

El trabajo de Serick, agrupa en tres categorías genéricas los supuestos casos en que procedería levantar el velo de la persona jurídica. En particular, cita el autor aquellas situaciones en las que la persona jurídica persigue eludir disposiciones concretas (fraude a la ley por medio de persona jurídica), violar obligaciones contractuales (fraude y lesión del contrato) y, por último, realizar actos fraudulentos frente a terceros (otros daños causados por medio de la persona jurídica).

[66] Tal como lo señala, Álvarez de Toledo Quintana, L., en *Abuso de personificación*…, *op. cit.*, págs. 58 y 59, Serick examina «la realidad desnuda de todo ropaje conceptual con todos sus detalles y matices necesarios para valorarla debidamente con criterios o razones de política jurídica. Y por lo tanto, sin dar valor de fundamento lógico a los conceptos dogmáticos que encubren esa realidad hasta la que debe profundizarse».

En todos los casos, según el autor, solamente procederá invocar que ha existido un atentado contra la buena fe como justificativo para descorrer el velo societario, cuando a su vez concurra el abuso del derecho[67].

A continuación, procederemos a exponer en qué consisten las agrupaciones de casos que realiza Serick, tomando como punto de partida las tres categorías genéricas antes aludidas.

5.1. Fraude a la ley por medio de la persona jurídica

En la primera agrupación, relativa a los supuestos de fraude de ley por medio de una persona jurídica, Serick, se cuestiona si el Derecho ha creado a esta con el fin que sea utilizada para burlar una norma positiva.

Asimismo, analiza el concepto de fraude a la ley y señala que «una ley puede quedar burlada con la utilización de la figura de la persona jurídica, cuando los individuos a quienes la norma se dirige se ocultan tras aquella[68]», con la finalidad de sustraerse del mandato legal[69].

[67] *Vid*. Díaz Capmany, F., en *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en el proceso de creación del Derecho,* Rosaljai, Barcelona, 1996, pág. 90. Este autor critica la posición de Serick, en los siguientes términos: «…Decir que el atentado contra la buena fe solo podrá invocarse en los casos de abuso que menciona, entre los que se encuentra el omnicomprensivo "perjuicio fraudulento a terceros", es apenas decir nada por abarcarlo todo, pues precisamente si no hay perjuicio, por principio no hay conflicto».
[68] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit.*, págs. 44 y 45.
[69] *Ídem*, *op. cit.*, págs. 44 y 45.

Serick, se plantea cómo deberá actuar el juez ante la instrumentalización de la persona jurídica. Acaso el juez deberá aceptar que la persona jurídica puede ser utilizada para fines contrarios al Derecho, con el propósito que las personas que se ocultan detrás de ella se sustraigan de la aplicación de la norma positiva, o por lo contrario, el juez puede prescindir de la estructura formal de la persona jurídica y equiparar socio y sociedad, para evitar la acción cometida en fraude a la ley.

Para este autor, si una persona jurídica se transforma totalmente cambiando su finalidad y hasta su domicilio con el solo fin de evitar el impuesto fundacional o de constitución, se debe considerar que en realidad estamos ante dos personas jurídicas: Ante la persona jurídica inicialmente fundada y la que resulta del cambio de finalidad y domicilio[70]. Serick, considera que en este caso al abusar los socios de la forma societaria para evadir el impuesto fundacional, debe de prescindirse de la estructura de la persona jurídica y llegar a la realidad de los hechos, pues «existe la sospecha de que una ley va a quedar burlada. Por tanto, (…) también en relación con el patrimonio y la empresa de la sociedad debe quedar levantado el velo que la cubre y no solamente en relación con la persona titular. El

[70] El autor en esa ocasión analiza un caso que se dio en relación a una empresa que se dedicaba a la explotación de yacimientos de potasa, a los 7 años de su constitución, quedó convertida en una compañía de coches, a base de adquisición de todas sus acciones y modificaciones, en cuanto a la finalidad y domicilio, de los estatutos. La oficina del Timbre, exigió el impuesto por fundación, la entidad afectada interpuso el recurso y el Tribunal de Hacienda del Reich, revocó la decisión de la instancia inferior. El Tribunal, simplemente se aferró al criterio dominante en ese entonces, en cuanto, a la esencia de la persona jurídica, quedando oculto detrás de la persona jurídica la verdadera realidad de los hechos, que no era otra que evitar el impuesto fundacional.

conocimiento de la verdadera situación de hecho (…) *permite*[71], eliminar incluso los obstáculos formales que se oponían al cobro del impuesto de fundación[72]».

En esta primera agrupación, juega un papel muy importante el concepto de fraude de ley, de tal manera que si los socios han abusado de la persona jurídica para burlarse de la norma, deberá levantarse el velo societario.

5.2. Fraude y «lesión de contrato[73]»

En la segunda agrupación de casos, Serick, hace relación a aquellos supuestos en los que ha existido fraude y «lesión de contrato», lo cual ocurre, según el autor, cuando alguna de las partes firmantes de un contrato abusa de la persona jurídica para evitar las consecuencias de este. Para el caso, si una persona jurídica firma un contrato cuya vigencia es de larga duración pero posteriormente –para evadir el cumplimiento de este contrato por el tiempo convenido– se disuelve formalmente la sociedad y se constituye otra con los mismos socios y gestores.

En el supuesto anterior, según Serick, «desde el punto de vista formal la nueva persona jurídica es distinta de la disuelta; pero en el caso expresado ha de poder ser considerada como idéntica a la disuelta, en vista de que la disolución y la

[71] La cursiva es nuestra.
[72] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit.*, pág. 59.
[73] Esta es la traducción dada a la obra de Serick.

nueva fundación fueron realizados con el fin de liberar a la sociedad de una obligación incómoda[74].

También hay otro caso que llama la atención al autor, que es la sentencia del Tribunal del Reich, en que se falla sobre el problema suscitado entre tres socios fundadores de una sociedad anónima, siendo uno de estos socios una sociedad de responsabilidad limitada, la cual era dirigida por una persona de nacionalidad inglesa que a su vez era socio de la sociedad anónima y que también era el titular de casi todas las participaciones sociales de la sociedad limitada[75].

Resulta que la sociedad de responsabilidad limitada, se había comprometido a aportar marcas a la sociedad anónima, pero después de finalizada la primera guerra mundial, se opuso a la aportación por imposibilidad sobrevenida sin culpa. Las marcas objeto de controversia estaban registradas a nombre del mayor accionista de la sociedad de responsabilidad limitada, y aunque este, al momento de fundarse la sociedad anónima había asentido su transmisión, posteriormente invocó el artículo 299 del Tratado de Versalles y se negó a transmitirlas asintiendo que no podía obligarle a ello la demandante.

En apelación se condenó a la sociedad de responsabilidad limitada, argumentando el Tribunal, que el dueño de las marcas participaba en forma decisiva en la

[74] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit.*, pág. 60.
[75] *Ídem*, *op. cit.*, págs. 68 y 69.

formación de la voluntad del ente social, lo que equivale a que la Junta General no quería realizar la transmisión de las marcas.

Posteriormente, el caso llegó en revisión ante el Tribunal del Reich, que rechazó esta argumentación sosteniendo «que la sociedad limitada y el socio eran dos sujetos de Derecho completamente independientes y que de la voluntad del socio no cabe deducir cuál sea la de la sociedad[76]». Finalmente, la sociedad anónima fue condenada, pero el fallo se fundamentó en otros criterios[77], es decir, no cuestionó la estructura de la sociedad y respetó el principio de separación entre la personalidad jurídica y la de los socios.

Serick, opina que el Tribunal del Reich, posiblemente hubiese llegado a una distinta conclusión, confirmando la sentencia dictada por el Tribunal de Apelación y aplicando la doctrina del levantamiento del velo, si se hubiese demostrado que la invocación de separación de personalidades y patrimonios implicaba un abuso de la persona jurídica para eludir responsabilidades[78].

Para el caso, refiere el autor, se justificaría la equiparación de responsabilidades –y no valdría el principio de separación de personalidades– si el titular de la marca

[76] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit.*, pág. 67.
[77] El Tribunal del Reich, RG 26.5.1922, estimó, que el socio, persona natural dueño de las marcas no estaba eximido por el Tratado de Versalles y consecuentemente, la sociedad limitada podía realizar la prestación, *Vid. Ídem*, *op. cit.*, pág. 67.
[78] En relación con la obra de Serick, Falcón y Tella, destaca que «la regla de que la personalidad jurídica no debe encubrir un fraude a través de su intangibilidad no es sino la aplicación del principio general conforme al cual el ordenamiento jurídico no debe proteger jamás el abuso de la Ley. Ahora bien, (…) estos casos tienen carácter rigurosamente excepcional». *Vid*. Falcón y Tella, R., en *Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984, págs. 127 y 128.

hubiese hecho saber a la sociedad anónima que carecía de importancia que la sociedad limitada no fuese la dueña de las marcas, porque él mismo las tenía, pues se estaría identificando con la sociedad. Precisamente, porque de los hechos enjuiciados no se aprecia la concurrencia de abuso, es que fracasa la solución propuesta por el Tribunal inferior[79].

En esta segunda agrupación, el fraude de ley, al igual que en la primera agrupación realizada por Serick, juega un papel importante para adentrarse en el sustrato. La diferencia de esta agrupación con la primera, es que el fraude se comete para burlar disposiciones contractuales. La persona jurídica sirve de instrumento para no cumplir las disposiciones emanadas de la suscripción de un contrato.

5.3. Otros daños causados por medio de la persona jurídica

En el tercer grupo, el autor clasifica aquellos casos relacionados con otros daños causados fraudulentamente o con deslealtad a terceros con el recurso de la persona jurídica. Según Serick, en este grupo se integrarían todos aquellos casos que no pueden subsumirse en el fraude a ley y en el fraude y «lesión de contrato», con lo cual pareciera que para él existen otros fundamentos, aparte del fraude que darían lugar al desistimiento de la persona jurídica.

[79] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit.*, págs. 68 y 69. Para el autor, la decisión del Tribunal del Reich, «está completamente justificada en la medida señalada: cualquier otra decisión daría lugar a una incalculable volatilización de la persona jurídica».

Serick, destaca el fallo del Tribunal del Reich del 28 de enero de 1905, mediante el cual se resolvió un caso en el que dolosamente un deudor ocasionó a su acreedor un perjuicio a través de la persona jurídica.

En el caso antes señalado, el deudor había tratado de poner obstáculos al derecho del acreedor, reduciendo no su patrimonio personal, sino el de la sociedad de la que era socio único. El Tribunal del Reich, afirmó que «el acreedor del socio de una sociedad de responsabilidad limitada que tiene en su poder todas las participaciones sociales, está también asistido de un Derecho de embargo, contra el patrimonio de la sociedad; si está amenazada de ineficacia la ejecución fundada en un crédito que personalmente le asista contra dicho socio[80]»; no obstante, merece la pena destacar que si el resto del patrimonio del socio único basta para hacer efectivo el crédito y no ocasiona peligro, la disminución dolosa del patrimonio de la sociedad unipersonal, debe mantenerse la separación entre ambas masas patrimoniales[81].

También señala, Serick, que se podría ocasionar perjuicio a terceros con la figura del préstamo mutuo a favor de la sociedad cuando esta es de un solo socio. Para el caso, se constituye una sociedad con un capital insignificante en relación a la magnitud de los negocios y el socio dominante presta el capital a la empresa, con

[80] Serick, R., *Apariencia y realidad en…*, *op. cit*., pág. 72.
[81] *Ídem*, *op. cit*., págs. 73 y 110. En el caso contrario al expuesto, es decir cuando se trate de la transmisión de bienes del deudor a la sociedad, se establecen dos diferencias. La primera estriba en el hecho, que si la transmisión de los bienes del deudor a la sociedad no acarrea insolvencia a este, los acreedores no pueden dirigirse contra la sociedad. Tampoco basta que el deudor se oculte detrás de la persona jurídica para poder extender la responsabilidad a la sociedad, pues en algunos casos, con la transmisión fraudulenta y la extensión de responsabilidad, se está perjudicando a los acreedores de la sociedad y a la vez esta, termina sin recibir la contrapartida del valor trasmitido.

lo que se convierte en acreedor de la sociedad; en caso de fracasar el negocio tiene derecho de hacer valer sus derechos entre los demás acreedores. Si hubiese aportado este dinero como socio, hubiese quedado pospuesta su aportación a los auténticos acreedores. Si el Tribunal descorre el velo, puede apreciar lo que realmente sucede o, lo que es lo mismo, llegar a la verdad material y no a la formal[82] y bajo este contexto, puede quedar descubierta la inversión del socio sin que, por tanto, pueda exigir derecho a devolución; pues lo que trata de aparentar es la constitución de un préstamo, pero que en realidad constituye una aportación social[83].

Además de estos supuestos, el autor plantea una categoría particular de problemas especiales, en la que encierra los casos de los grupos de sociedades y los de las sociedades dominante y dependientes, en relación al tratamiento de estas como una unidad. Asimismo, plantea que la doctrina podría tomarse en cuenta en las interpretaciones de voluntad y otros negocios jurídicos[84].

[82] Como bien lo ha expresado el *Max-Planck-Institut*: «…cuando se utiliza abusivamente la figura de la persona jurídica para ocultar los hechos verdaderos, puede quedar descartada la construcción jurídica formal y la decisión puede apoyarse en una valoración de la verdadera situación de hecho». *Vid.* Serick, R., *Apariencia y realidad en*…, *op. cit.*, págs. 75 y 76.

[83] Cabe destacar, la sentencia del Tribunal del Reich, RGZ 92, 77, en la cual se expresa que al no probarse el abuso del derecho, se concluye que el enriquecimiento de la sociedad unipersonal, no se manifiesta como un enriquecimiento directo del socio.

[84] Serick, R., *Apariencia y realidad en*…, *op*. cit., pág. 120. Aquí, pone como ejemplo, cuando el causante condona a su sobrina un crédito mediante testamento, pero resulta que este, no tiene ninguna deuda con el causante, sino que más bien se trata de una deuda con una sociedad, en la cual la participación total está en manos del sobrino. En este caso también procede levantar el velo, a la sociedad, y abandonar la independencia de la sociedad y quedar liberada de la deuda. En este supuesto no ha existido un abuso, de la persona jurídica, pero de no prescindirse de la persona jurídica, no se hubiese logrado cumplir con la voluntad del causante.

6. Las posturas encontradas de Serick y Ascarelli[85]

Tal como lo manifestábamos anteriormente, Serick, al desarrollar su postura, no recurre a la concepción dogmática de la persona jurídica, se aleja por lo tanto del conceptualismo y se concentra en la realidad, lo cual lo lleva más allá de las formas. En cambio Ascarelli, revisa el concepto de persona jurídica, ya que según él, la doctrina del levantamiento del velo –al seguir fiel a la concepción de que la persona jurídica es sujeto de derechos independiente y distinta de los miembros que la componen– justifica su aplicación en nociones tan difusas como el fraude de ley, abuso de derecho y buena fe, siendo esta la principal razón que lo lleva a revisar el concepto de la persona jurídica, puesto que el planteamiento o la conceptualización que se tiene de la misma no explica por qué en algunos casos se mantiene y en otros casos se supera el esquema de la persona jurídica[86].

Ascarelli, al formular su postura realiza una revisión completa de la teoría de la persona jurídica pues, según él, «con la expresión persona jurídica solo se hace referencia a un modo de expresar una disciplina normativa[87]». Para este autor los criterios de los que la doctrina se vale para decidir cuándo existe la persona jurídica, son solo los criterios para decidir cuándo es aplicable esa normativa unitaria que se resumen en la expresión de persona jurídica[88].

---

[85] Sobre las obras de Ascarelli, Tullio, se pueden consultar: "Considerazioni in tema di societa' e personalita' giuridica", *Rivista di Diritto Commerciale*, 1954; "Personalita' giuridica e i problemi delle societa", *Rivista delle Societa*, 1957; "La personalita' giuridica e la sua portata", *Problemi Giuridici,* 1959.
[86] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…, op. cit.*, pág. 42.
[87] Falcón y Tella, R., *Análisis de la transparencia…, op. cit.*, pág. 128.
[88] *Ídem, op. cit.*, pág. 128.

En la revisión del concepto de persona jurídica, Ascarelli se contrapone a las diversas teorías de la persona jurídica, que la consideran como un ente nuevo y no una simple denominación para referirse a una normativa que rige las relaciones entre hombres. Afirma que «la persona jurídica no constituye directamente un dato normativo, sino una expresión abreviada de una disciplina normativa[89]». Para él, en el levantamiento del velo societario no tiene razón de ser la superación de la personalidad jurídica puesto que en realidad lo que simplemente ocurre es un tema de identificación del campo de aplicación de las normas sobre personalidad jurídica, esto es, las normas sobre la legitimación y personalidad humanas; por lo cual, considera que la teoría de la desestimación de la personalidad jurídica desarrollada por Serick, parte «del erróneo planteamiento tradicional: considerar que la persona es un no hombre, un ente, que luego, por razones de equidad, cree preciso desconocer[90]».

Para Ascarelli, el alcance de la normativa subsumida en la expresión «persona jurídica» implica, ante todo, que esta normativa se coordina con el ejercicio de una actividad y que «comporta siempre la destinación a una actividad de determinados bienes y servicios y simultáneamente la delimitación de quien está legitimado para la utilización o disposición de dichos bienes y servicios y para el cumplimiento de los actos, cuyas consecuencias pueden comportar la ejecución forzosa de los

[89] Falcón y Tella, R., *Análisis de la transparencia…, op. cit.*, pág. 129.
[90] *Ídem, op. cit.*, pág. 130.

bienes destinados a la actividad y de si está activa y pasivamente legitimado en los litigios que se deriven de dicha actividad[91]».

En definitiva, Ascarelli, se basa en la concepción nominalista por la cual la persona jurídica, no es más que los miembros que la componen –y por ende– no es necesario prescindir de esta[92]. En cambio, Serick, asume sin expresarlo de forma concreta, la concepción realista de la persona jurídica, para la cual es preciso penetrar en el *substratum* y levantar el velo.

La doctrina española ha criticado la postura de Ascarelli, ya que este al contraponerse al concepto dogmático de persona jurídica y reducirlo a un mero conjunto de normas, desplaza a un segundo plano «el supuesto de hecho que constituye la condición indispensable para que aquellas entren en juego, olvidando que la especialidad de la disciplina normativa de la persona jurídica tiene precisamente su ratio en la naturaleza del supuesto a que se aplica[93]».

Evidentemente, Ascarelli, manipula el presupuesto fáctico del que dependen los efectos ligados a la normativa de la persona jurídica y, con esta manipulación, decide desde una perspectiva personal, cuándo debe aplicarse y cuándo no, la

[91] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 50.
[92] Arriba Fernández, M. L., *Derecho de grupos de sociedades*, Aranzadi, Navarra, 2009, págs. 438 y 439.
[93] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 52. Para esta autora, aunque «es verdad que en última instancia, el Derecho regula mediata o inmediatamente relaciones entre individuos, no significa que no se pueda distinguir, cuando dichas relaciones se canalizan mediante un grupo constituido para el cumplimiento de fines determinados a través de una actividad colectiva organizada, entre el grupo como colectividad y los distintos individuos que lo componen, en que aquel deba reducirse a la condición de mera suma de individuos».

disciplina de la persona jurídica; utilizando para ello el expediente de negocio indirecto y su laxismo concepto de fraude a la ley.

CAPÍTULO II: LA RECEPCIÓN Y APLICACIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL DERECHO ESPAÑOL

1. Doctrina de terceros como antecedente de la doctrina del levantamiento del velo

La doctrina del levantamiento del velo surge en España de la mano de la doctrina de terceros, que buscaba la protección de los derechos ajenos[94]. En este sentido, en un primer momento en España no se adoptó de forma directa la doctrina del velo societario como técnica autónoma y depurada, sino que en los primeros pronunciamientos del Tribunal Supremo se trata de dar solución a los abusos por la utilización de la persona jurídica a través de otras figuras como lo es la tutela de derechos de terceros[95], fundamentándose en el principio de la confianza en el tráfico jurídico[96].

En los primeros fallos en los que se aplicó la doctrina de terceros, el Tribunal se cuestionó si una sociedad mercantil puede considerarse como tercero respecto de actos, derechos o situaciones en que tal calificación debe de aplicarse a los socios, o viceversa, es decir, si estos últimos se pueden considerar como terceros respecto de actos, derechos o situaciones en que tal calificación debe aplicarse a

[94] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit,* recurso electrónico.
[95] *Ídem, op. cit.,* recurso electrónico.
[96] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 62.

la sociedad[97]. Para el Tribunal, tercero, es quien no ha asumido el papel de parte en un determinado acto o contrato[98].

Partiendo de un análisis de la condición de tercero, el Tribunal Supremo en la sentencia del 7 de junio de 1927[99], señala que: «…no puede intentar la formación de una sociedad para crear una figura de tercero y ampararse en las inmunidades de la ley, quien no puede alegar ignorancia, acerca de los motivos y fundamentos del acto que pretende desconocer. Que los acreedores particulares de cada uno de los socios tienen derecho a pedir el embargo y remate de la parte de este, en el fondo social, por lo que la sociedad, no se halla en relación a los bienes aportados por aquel y embargados por un acreedor en el concepto de tercero».

Con el empleo de la doctrina de terceros, el Tribunal Supremo resuelve aquellas situaciones en las que ha existido abuso de la persona jurídica, aplicando casi los mismos resultados de la doctrina del velo societario; es así que en la Sentencia del 8 de octubre de 1929[100], se aprecia una ligera conexión entre la doctrina de terceros y la del levantamiento del velo.

En la sentencia antes señalada, el Tribunal Supremo se cuestiona el hecho de que los socios se amparen en una forma societaria para burlar sus responsabilidades patrimoniales. El Tribunal determina que existe simulación en la constitución de la

[97] *Vid*. Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 200.
[98] *Ídem, op. cit.*, pág. 200.
[99] *Ídem, op. cit.*, pág. 201.
[100] *Ídem, op. cit.*, pág. 202.

sociedad actora y por esa razón no se ha demostrado la existencia de esta como persona distinta de lo ejecutado. La sociedad no es tercera a los efectos del procedimiento y carece de la buena fe exigida por el artículo 464 del Código Civil, para que exista a favor de esta el dominio que pretende ostentar[101].

En la jurisprudencia del Tribunal Supremo, que analizaremos de inmediato se hace referencia a los conceptos de buena fe, el fraude de ley y la simulación contractual; pero, se omite una referencia expresa así como una valoración directa y determinante a la doctrina del levantamiento del velo. En la sentencia del 21 de febrero de 1969[102], el Tribunal hace referencia por primera vez a la figura del fraude de ley y señala que si bien es cierto que una sociedad tiene una personalidad jurídica distinta de sus socios, no puede ampararse en ella un fraude de ley, con el fin de incumplir los contratos válidamente celebrados. El Tribunal concluye que la sociedad no puede considerarse como tercero.

En todo caso, la doctrina ha estimado[103] que son tres las sentencias del Tribunal Supremo, consideradas como antecedentes concretos para la posterior recepción

[101] El Tribunal señala que: «…no está demostrado la existencia en esta *litis* de la Sociedad C.M.C. y Compañía, como persona distinta de lo ejecutado, por estimar que es un contrato simulado el de constitución en sociedad y que falta, por ello, la distinción jurídico procesal entre ambas partes contendientes, distinción que ha sido negada por la abogacía del Estado; por dicha razón, es obvio, que la entidad actora no es tercera a los efectos del procedimiento, y, en consecuencia carece de la acción que ejercita, y falta también la buena fe exigida por el artículo 464 del Código Civil para que exista a favor de dicha sociedad actora el dominio que pretende ostentar y que sirve de base a su demanda».

[102] Sentencia del 21 de febrero de 1969 (RJ 967). Fue ponente Don Manuel Taboada Roca. El Tribunal considera que: «si bien es cierto que tal sociedad tiene una personalidad jurídica distinta de sus socios, nunca en ella puede ampararse un fraude de ley, para dejar de cumplir los contratos válidamente celebrados (…) por todo lo cual no puede considerarse como un tercero frente al contrato litigioso…».

[103] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 207. *Vid.* Díaz Campay, F., en *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica…*, *op. cit.*, pág. 98, quien no solo considera a las tres sentencias citadas como antecedentes, sino que también a las sentencias del Tribunal

de la doctrina del levantamiento del velo; siendo estas las sentencias del 12 de diciembre de 1950[104], del 22 de junio de 1956[105] y del 30 de abril de 1959[106].

En el cuarto considerando de la sentencia del 12 de diciembre de 1950[107], el Tribunal Supremo, alude al concepto de buena fe. Para el Tribunal, la sociedad actora no ostenta la condición de tercero en el proceso y en todo caso los cuatro socios componentes de aquella conocían los defectos y vicios de que adolecía el procedimiento y que necesariamente tenían que aceptar la validez de sus respectivos títulos adquisitivos. Más adelante el Tribunal señala que es indudable que en el título no se da la buena fe necesaria para efecto de obtener la protección registral que se invoca[108].

Supremo del 26 de enero de 1952 (RJ 478), 5 de mayo de 1958 (RJ 1716), 27 de mayo de 1961 (RJ 2341) de la Sala Primera del Tribunal Supremo, fue ponente Don Joaquín Domínguez de Molina, y 21 de febrero de 1969 (RJ 967). *Vid*. De Ángel Yaguez, R., *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la jurisprudencia*, 5ta Edición, Civitas, Madrid, 1997, pág. 75. En contra Hurtado Cobles, J., en *La doctrina del levantamiento del velo…*, *op. cit.*, VLEX: http://www.vlex.com/vid/2915589.

[104] Sentencia del Tribunal Supremo del 12 de diciembre de 1950 (RJ 1838). Fue ponente Don Mariano Miguel y Rodríguez.

[105] Sentencia del Tribunal Supremo del 22 de junio de 1956 (RJ 2719). Fue ponente Don Obdulio Siboni Cuenca.

[106] Sentencia del Tribunal Supremo del 30 de abril de 1959 (RJ 1981). Esta sentencia es citada entre otros por Boldo Roda, C., en *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 208.

[107] El Tribunal considera que: «…..al ser cierto el hecho de que el procedimiento estaba viciado de nulidad habiendo intervenido en él, la sociedad dicha como parte promotora y única que intervino, en este concepto, en sus actuaciones, puesto que legalmente le estaba vedada su intervención al deudor, no sería contraria a las reglas de la sana crítica la deducción por la sala sentenciadora de que los cuatro socios componentes de aquella conocían los defectos y vicios de que adolecía el procedimiento y que necesariamente tenían que aceptar a la validez de sus respectivos títulos adquisitivos, por lo que el juzgador de la instancia al afirmarlo así no incidió en infracción alguna de las que el motivo cita (…), además de no ser tercero… (…) el título por el que le hizo la transferencia que inscribió en el Registro, es indudable que en él no se da la buena fe necesaria para el efecto de obtener la protección registral que invoca».

[108] Díaz Campay, F., en *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica…*, *op. cit.*, pág. 101, al comentar este fallo, señala que: «La fuerza imperativa de la buena fe no podía quedar al albur de una prueba más o menos sólida. Si no hay buena fe libremente apreciada, de nada sirve la presunción legal».

Resulta trascendente la sentencia del 22 de junio de 1956[109], en la que el Tribunal Supremo, declaró no haber a lugar el recurso de casación interpuesto, aduciendo que la sociedad no tiene el carácter de tercero. En esta ocasión el Tribunal cuestiona la constitución de una sociedad por los propios y únicos aportantes con el fin de crear ese tercero, con la clara intención de eludir las obligaciones contraídas anteriormente por los socios sobre los mismos bienes aportados. En esta sentencia se señala que aceptar la condición de tercero de la sociedad constituida bajo estos términos pugna con los más elementales principios de la moral y el derecho y por eso procede la desestimación del recurso.

Consecuentemente, en la sentencia anterior, el Tribunal Supremo estima que la figura de la persona jurídica no puede obedecer a fines contrarios a la moral y al derecho y no puede utilizarse a la persona jurídica para otros fines. Se advierte que el Tribunal, sin decirlo expresamente, intuye claramente que la función instrumental de la personalidad jurídica distorsiona la ratio de la normativa referente a la misma.

En las dos sentencias señaladas, se puede apreciar que el Tribunal comienza a percibir que no todo lo que aparenta ser realmente válido, en realidad lo es y

[109] Similar a esta sentencia, es el fallo del Tribunal Suprema de fecha 21 de febrero de 1969, sobre el cual hacíamos referencia en el pie de página número 101. El Tribunal señala que: «…no solo es censurable el movimiento de aportación, como dice el recurrente, sino que lo es también la constitución de la sociedad por los propios y únicos aportantes sin intervención de personas extrañas, pues en ello lo que influye es el propósito de crear ese tercero, con pretendida irresponsabilidad para eludir obligaciones válidamente contraídas anteriormente por los socios sobre los mismos bienes aportado que, de aceptarse así derrumbaría la seguridad de la contratación por el sencillo artificio de constituir una razón social con aportación de bienes que los propios aportantes de manera voluntaria y libre habrían comprometido en el cumplimiento de obligaciones que contrajeron, y que ocultaron al constituir la sociedad, lo que pugna con los más elementales principios de la moral y el derecho; por todo lo cual procede asimismo la desestimación de este motivo».

encuentra en los conceptos de buena fe, moral, ética, una respuesta para aquellas realidades que surgen de los conflictos por artificios o abusos de la persona jurídica.

En la tercera sentencia del 30 de abril de 1959[110], el Tribunal Supremo, en un caso de indemnización de daños y perjuicios por accidente de tránsito aplica el principio de unidad patrimonial a dos sociedades. En esta ocasión el Tribunal analiza que entre las dos empresas demandadas existe una sola entidad y por ende una unidad patrimonial, pues ambas tienen un mismo administrador. Este fallo también es considerado como un antecedente de las sentencias que posteriormente se dictarán, aplicando la doctrina del levantamiento en aquellos casos de responsabilidad civil[111].

En definitiva, en todas las sentencias antes señaladas el Tribunal Supremo analiza el abuso de la persona jurídica a través de la doctrina de terceros y hace énfasis en la procedencia o no de la condición de tercero. Partiendo de ello trata de dar respuestas a los problemas de abuso de las formas, lo que constituye una aplicación muy limitada de la doctrina del levantamiento del velo, pues no

[110] También vale la pena examinar las sentencias del 5 de mayo de 1958 (RJ 1716) –siendo ponente Don Francisco Rodríguez Valcarce–, en la que el Tribunal Supremo, declara no haber a lugar el recurso de casación, fundándose en la ilicitud de la causa de la Sociedad Anónima A. Conrad y Compañías. A tal efecto, el Tribunal indica que: «…desde el momento de que en las actuaciones aparece, según informe de la Jefatura de Obras Públicas, que tanto Don Manuel R. P., como Don Antonio C. P., son concesionarios en coparticipación del servicio público regular para el transporte de viajeros (…), empresas las dos que tienen un mismo administrador; (…) resulta evidente que si bien fue celebrado el contrato de transporte entre el actor y uno de los copropietarios, al no estar el accidente ocurrido previsto dentro de las condiciones estipuladas y deducirse que las lesiones producidas son una consecuencia de la falta de pericia del conductor, extremo que estaba obligado a conocer su patrono por estar a sus órdenes trabajando, y ser ambas empresas una sola entidad, con una unidad patrimonial, puede y debe el demandado responder de la culpa de su dependiente en razón a que no debió confiarle, en beneficio del interés público, el servicio que le encomendó».

[111] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 208.

desarrolla las causas que permiten penetrar en el sustrato y desestimar a la persona jurídica. La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, va más allá de la existencia de un tercero que no actúe en el acto o contrato objeto de litigio como parte interesada. La penetración en el sustrato está íntimamente relacionado con el concepto de persona, de tal manera que la separación radical entre la sociedad y sus socios se rompe y se considera a la sociedad y socios como una única persona en aquellos casos en que el hermetismo de la persona jurídica propicia resultados intolerables.

2. Proclamación de la doctrina del levantamiento del velo por el Tribunal Supremo[112]

El primer pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo[113] de la doctrina del levantamiento del velo se origina con la formulación de la sentencia de 28 de mayo de 1984[114]. Este fallo ha sido trascendental en la evolución de la doctrina en

[112] En el período de 1978 a 1984, encontramos tres sentencias que enuncian la doctrina del levantamiento del velo, ya que ponen de manifiesto que es necesario investigar el fondo real, sin detenerse en la forma de la persona jurídica, y así contemplar los individuos reales que la componen; se deja entrever que hay sociedades que son meros instrumentos. Sentencia del 12 de mayo de 1978, Sala de lo Contencioso Administrativo, (RJ 2972), 8 de enero de 1980 (RJ 21) y 6 de diciembre de 1982 (RJ 9032).

[113] Cabe mencionar que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –en adelante TJCE– en materia de defensa de la competencia desde el año 1969, a raíz de las resoluciones asumidas para solventar los casos ICI 48/69, Ciba-Geigy 52/69, Sandoz 53/69 y Continental Can 6/72, viene entendiendo como imputables a la sociedad principal aquellos actos de la filial, cuando esta carezca de autonomía propia para actuar en el mercado. El Tribunal ha exigido que sea probada, con el fin de desvirtuar la unidad económica y así no responsabilizar solidariamente a ambas sociedades, la autonomía entre ambas o, en su caso, que no se controla el 51% de las participaciones o la capacidad para designar a más de la mitad de los componentes del órgano social. *Vid.* García Cobaleda, M., "Derecho comunitario, sentencia *Marleasing*, levantamiento del velo y la Hacienda Pública", XVIII, Jornadas de Estudio, La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo, Vol. III, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1999, págs. 112 y 113; García Cobaleda, M., "La doctrina del levantamiento del velo tras la sentencia *Marleasing* del TJCE", *Actualidad Civil*, La Ley, núm. 41, 1997, págs. 1066 y 1067.

[114] Sentencia del 28 de mayo de 1984 (RJ 2800), Sala de lo Civil del Tribunal Supremo. Fue ponente Don Carlos de la Vega Benayas.

la jurisprudencia española[115], por su famoso considerando que literalmente dice lo siguiente:

«que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia**,** valores hoy consagrados en la Constitución (artículos 1.1 y 9.3), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de buena fe (artículo 7.1 del Código Civil), la tesis y práctica de penetrar en el *substratum* personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizados como camino de fraude (artículo 6.4 del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico*"*) en el interior de esas persona cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo. 7.2 del Código Civil) en daño ajeno o de los "derechos de los demás*"* (artículo 10 de la Constitución) o contra interés de los socios, es decir, de un mal uso de la personalidad, de un ejercicio antisocial de su derecho (artículo 7.2 del Código Civil)…».

[115] En la sentencia de 20 de julio de 1995 (RJ 5715), Sala de lo Civil, siendo ponente Don Mariano-Granizo Fernández, el Tribunal Supremo, señala como antecedentes a la proclamación de la doctrina del levantamiento del velo a la sentencia de 8 de enero de 1980 y 28 de mayo de 1984. Esta sentencia señala que: «…habida cuenta la doctrina que esta Sala viene manteniendo sobre dicha doctrina (del levantamiento del velo) cuyos antecedentes se encuentran, en opinión de algunos, en la Sentencia de 30 de abril 1959, mientras que otros la sitúan en la de 21 febrero de 1969, bien que en realidad sean las del 8 de enero de 1980 y 28 de mayo, las que en realidad la integran en nuestro ordenamiento». En todo caso la sentencia del 8 de enero de 1980, enuncia la doctrina y deja entrever la instrumentalización de la persona jurídica, pero no proclama la doctrina del levantamiento del velo.

Tal como la doctrina[116] ha señalado en varias ocasiones, este considerando no desarrolla un fundamento sólido, conciso, congruente del levantamiento del velo; se limita a recurrir a términos, como la equidad, conflicto entre el principio de seguridad jurídica y justicia, fraude de ley y perjuicio de intereses de terceros, y a cláusulas genéricas sobre buena fe y abuso o ejercicio antisocial del derecho[117].

La primera parte del considerando se ha repetido en otras sentencias del Tribunal Supremo de forma casi idéntica[118], pero resulta importante destacar que la sentencia comentada se dicta después de efectuada la reforma al Código Civil en la que se consagra la buena fe y el fraude de ley[119] y que curiosamente, el Tribunal se decide por primera vez a proclamar directamente la doctrina del levantamiento del velo en un caso de responsabilidad extracontractual.

La sentencia de 28 de mayo de 1984 y las que le han sucedido no desarrollan una fundamentación de la doctrina del levantamiento del velo. El Tribunal Supremo no justifica la aplicación de cada una de los institutos que menciona, como el fraude, el abuso del derecho, etc. Como bien ha manifestado la doctrina las figuras que la sentencia alude «están pensadas para supuestos de hecho diferentes, provoca la

[116] Por todos Boldo Roda, C., en *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 220 y sig.
[117] Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo societario en…*, *op. cit.*, pág. 41: «Equidad, buena fe, fraude y abuso de derecho son los cuatro conceptos generales en los que apoya la sentencia la construcción que lleva a cabo de la doctrina del levantamiento del velo y, aunque se aluda a ellos de una forma genérica y sin perfilar su contenido ni eficacia, nos encontramos ante conceptos distintos, de aplicación a supuestos de hecho y con consecuencias diferentes».
[118] *Vid.* Las sentencias del Tribunal Supremo del 13 de julio de 1987 (RJ 5487), 24 de septiembre de 1987 (RJ 6195), 25 de enero de 1988 (RJ 141), 19 de febrero de 1988 (RJ 1070), 4 de marzo de 1988 (RJ 1550), 5 de octubre de 1988 (RJ 7381), 16 de octubre de 1989 (RJ 6925), 20 de junio de 1991 (RJ 4526), 15 de abril de 1992 (RJ 4422) y 6 de junio de 1992 (RJ 5165), 24 de marzo de 1997 (RJ 1991), 15 de octubre de 1997 (RJ 7267), 31 de enero de 1998 (RJ 355), 30 de mayo de 1998 (RJ 4075).
[119] Reforma efectuada en 1974 al Código Civil, mediante la cual se contemplan ambas figuras (artículo 6.4 y artículo 7.2).

contradicción de que a un mismo supuesto de hecho se aplican todas ellas, lo cual no es jurídicamente viable, puesto que cada figura jurídica tiene su propia entidad y para aplicar cada una de ellas se precisan requisitos diferentes[120]». Inclusive, se ha llegado a manifestar por algún autor, que el Tribunal «ha fracasado en la definición de la categoría de antijuridicidad a que el abuso de personificación pertenece; habiendo llegado a identificar esta figura con el fraude de Ley y con el ejercicio antisocial de los derechos subjetivos, reputándolo una especie de esos géneros de ilicitud[121]».

Resultan bastantes cuestionables los razonamientos del Tribunal Supremo, puesto que no queda claro si para este, el abuso de la personificación es igual a fraude de ley o, si por lo contrario el presupuesto de hecho para levantar el velo es el fraude, y no el abuso de la personificación[122]. Evidentemente el abuso conlleva una contravención de normas sustantivas y por ello el levantar el velo es el medio para llegar a la verdad material[123].

Para Arriba Fernández, «el razonamiento que condensa la teoría del levantamiento del velo es un conglomerado de cláusulas generales (buena fe, equidad, abuso del derecho, fraude de ley, ejercicio antisocial de un derecho,

[120]Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 218.
[121] En este sentido, Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 66.
[122]Para Estival Alonso, L., en *La doctrina del levantamiento del…*, *op. cit.*, pág. 748, «las motivaciones utilizadas por la jurisprudencia para la aplicación de esta figura, carecen de solidez jurídica objetiva, y su aplicación está supeditada a la concurrencia subjetiva de supuestos de hecho, que en su conjunto se refieren más a un abuso del derecho, y si se quiere a un fraude de ley».
[123] Para Álvarez de Toledo, «si no podemos configurar el abuso como una contravención dolosa de normas substantivas concretas, entonces el levantamiento del velo no será nunca un vehículo de averiguación de la verdad material y de consecución de la seguridad jurídica, sino una puerta abierta a la arbitrariedad de los jueces». *Vid.* Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 67.

intereses de los demás….), que no puede ser aceptada como argumentación válida en un país del *Civil Law*. Esto mismo es comprensible en un país anglosajón, pero no lo es en un ordenamiento que tiene a la norma escrita como fuente de derecho primordial[124]».

Buena parte de los comentarios antes aludidos, se deben a los propios razonamientos esgrimidos por el Tribunal, puesto que cuando este se decide aplicar la teoría del levantamiento del velo, no lo hace a razón de criterios sólidos, congruentes, en los que se establezcan las bases o estructuras de la doctrina[125]. Ejemplo de ello es la sentencia del 24 de febrero de 1995[126], en la que el Tribunal Supremo reconoce que para aplicar el levantamiento del velo, no es imprescindible la existencia de abuso de derecho, ni de un ejercicio antisocial del derecho, ni que se actúe con mala fe, o en perjuicio de los intereses de terceros.

En la sentencia del 13 de diciembre de 1996[127], el Tribunal se postula por la regla del «numerus apertus» haciendo posible, de este modo, que se expanda la doctrina sin límites aparentes. En la Sentencia del Tribunal Supremo del 3 de enero de 2012[128], el Tribunal expresa que las causas que pueden dar origen a levantar el velo pueden ser muy variadas «lo que ha dado lugar en la práctica a

[124] Arriba Fernández, M. L., *Derecho de grupos de…*, *op. cit.*, pág. 449.
[125] Para Arriba Fernández, M. L., *op. cit.*, pág. 451:«…cuando el TS se enfrenta a un caso en el que estima debe aplicarse la teoría del desvelo, opera más por intuición que por acomodo a unos criterios normativos predeterminados».
[126] Sentencia del Tribunal Supremo del 24 de febrero de 1995 (RJ 1111), Sala de lo Civil, fue ponente Don Jaime Santos Briz.
[127] Sentencia del Tribunal Supremo del 13 de diciembre de 1996 (RJA 9016), Sala de lo Civil, fue ponente Don Eduardo Fernández-Cid de Temes.
[128] Sentencia del Tribunal Supremo del 3 de enero de 2012 (RJ 1628), Sala de lo Civil, fue ponente Don Ignacio Sancho Gargallo.

una tipología de supuestos muy amplia que justificarían el levantamiento del velo, sin que tampoco constituyan «numerus clausus».

En un pronunciamiento reciente, como lo es la sentencia del 28 de febrero de 2014, el Tribunal Supremo[129], afirma que «la norma general ha de ser la de respetar la personalidad de las sociedades de capital y las reglas sobre el alcance de la responsabilidad de las obligaciones asumidas por dichas entidades, que no afecta a sus socios y administradores, ni tampoco a las sociedades que pudieran formar parte del mismo grupo». Continúa declarando el Tribunal, que lo anterior no es impedimento para que en ciertos supuestos y siempre, y cuando concurran «determinadas circunstancias –son clásicos los supuestos de infracapitalización, confusión de personalidades, dirección externa y fraude o abuso– sea procedente el "levantamiento del velo", a fin de evitar que el respeto absoluto a la personalidad provoque de forma injustificada el desconocimiento de legítimos derechos e intereses de terceros».

En la sentencia dictada el 16 de mayo de 2013, el Tribunal Supremo[130], considera que a través de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo se puede «constatar una situación de abuso de la personalidad jurídica societaria perjudicial a los intereses públicos o privados, que causa daño ajeno, burla los derechos de los demás o se utiliza como un medio o instrumento defraudatorio, o con un fin

[129] Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de febrero de 2014 (RJ 1423), Sala de lo Civil, fue ponente Don Antonio Salas Carceller.
[130] Sentencia del Tribunal Supremo del 16 de mayo de 2013 (RJ 3701), Sala de lo Civil, fue ponente Don José Antonio Seijas Quintana.

fraudulento y que se produce, entre otros supuestos, cuando se trata de eludir responsabilidades personales, y entre ellas el pago de deudas (…), supone en definitiva, un procedimiento para descubrir, y reprimirlo en su caso, el dolo o abuso cometido con apoyo en la autonomía jurídica de una sociedad, sancionando a quienes la manejan, con lo que se busca poner coto al fraude o al abuso[131]».

En estos pronunciamientos del Tribunal Supremo –a diferencia de la sentencia del 28 de mayo de 1984– no se introducen los términos de buena fe, equidad, conflicto entre el principio de seguridad jurídica y justicia. En estas sentencias, se hace referencia al fraude o al abuso y en forma concreta la sentencia del 16 de mayo de 2013, antes aludida hace referencia al dolo[132], como causa que permite levantar el velo e introduce el elemento sancionador, como respuesta ante el supuesto abuso de la personificación.

Fácilmente se advierte que desde la sentencia del 28 de mayo de 1984, hasta nuestros días no se han dictado fallos que desarrollen una clara fundamentación de las causas que permiten levantar el velo societario. En los pronunciamientos del Tribunal se introducen como si de sinónimos se tratasen, los términos fraude de ley o abuso del derecho. También se introducen el dolo como elemento determinante para penetrar en el *substratum*, provocando una confusión en razón a las causas que permiten desconocer a la persona jurídica.

[131] *Vid*. Las sentencias del Tribunal Supremo del 30 de mayo de 2012 (RJ 6548), Sala de lo Civil, del 13 de octubre de 2011 (RJ 7418), 4 de noviembre de 2010 (RJ 670).
[132] *Vid*. La sentencia del Tribunal Supremo del 6 de mayo de 2013 (RJ 4945), Sala de lo Civil, siendo ponente Don Xavier O'Callaghan Muñoz, en la cual se desestima el recurso de casación por no apreciarse el elemento doloso y no proceder la aplicación del velo societario.

Planteada bajo estos parámetros la situación actual, procederemos a analizar cada una de las situaciones esbozadas por el Tribunal Supremo, en la sentencia de 28 de mayo de 1984, por ser este fallo determinante en la evolución jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo.

2.1. Confrontación entre el valor justicia y el principio de seguridad jurídica

La justicia y la seguridad jurídica constituyen principios recogidos respectivamente, en los artículos 1.1 y 9.3 de la Constitución Española –en adelante CE–. El artículo 1.1, establece que: «España se constituye en un Estado social democrático y de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político». La justicia como valor propugnado en el ordenamiento jurídico es muy ambigua, en relación a su contenido y determinación individual, de tal suerte, que son innumerables los casos en los que se apoyan en la justicia, como plasmación de los demás valores jurídicos. La concertación del valor justicia, dependería de los demás valores, sirviendo este de referencia, sin perjuicio de que a la vez puede servir de argumento válido para aplicar criterios correctores a la norma positivizada[133].

En cambio, el principio de seguridad jurídica[134], recogido en el artículo 9.3 de la CE, se entiende como una manifestación de la certeza jurídica que comprende

[133] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 47.

[134] El Tribunal Constitucional en la sentencia del 25 de noviembre de 1986 (RTC 147), lo ha definido como «el principio del Estado de Derecho de que cada uno conozca con certeza sus derechos y obligaciones y pueda prever las consecuencias de sus actos». *Vid*. Las Sentencias del Tribunal Constitucional del 20 de julio 1981

dos aspectos; en primer lugar, se visualiza como derecho frente al Estado y sus excesos actuando como un límite a los poderes públicos; en segundo lugar, se manifiesta como un derecho a la seguridad jurídica respecto al Derecho mismo, para obtener certeza y evitar la arbitrariedad de este[135].

En la sentencia del 28 de mayo de 1984, el Tribunal Supremo se plantea un conflicto entre ambos principios comentados y ante este conflicto, realiza un juicio de valor, que lo lleva a decidirse por aplicar la doctrina del levantamiento del velo. El Tribunal entiende que el límite del principio de seguridad jurídica se encuentra en el valor justicia. El principio de seguridad jurídica adquiere eficacia en la medida que sirve para promover los valores del ordenamiento, en los que se encuentra el valor justicia[136]. El principio de seguridad jurídica no podría prevalecer cuando entra en conflicto el valor justicia. No sería lógico que el principio de seguridad se visualice como un derecho frente a los excesos del poder público y que, a la vez, se arropen bajo este principio, los excesos o abusos de los particulares al Derecho mismo. No obstante, este juicio de valor que realiza el Tribunal, no es en sí un fundamento para que sea habilitado el velo societario, por ser muy etéreo[137].

(RTC 27), 11 de junio de 1987 (RTC 99), 29 de noviembre de 1988 (RTC 227), 4 de octubre de 1990 (RTC 150).

[135] Barba Martínez, G. P., *Lecciones de derechos fundamentales*, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 168.

[136] El Tribunal Constitucional en sentencia del 20 de julio de 1981 (RTC 27), indica que los principios constitucionales no son comportamientos estancos, sino que cada uno de ellos cobra valor en función de los demás. Asimismo, toman valor en cuanto sirvan para promover los valores del ordenamiento jurídico, establecidos, en el artículo 1.1 de la CE.

[137] En cuanto al valor justicia, es por el carácter de concepto jurídico indeterminado que el mismo es ambiguo, y se ha llegado a considerar como un instrumento de los jueces para incorporar a sus resoluciones criterios de moralidad. *Vid*. Boldo Roda, C. *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…, op. cit.,* pág. 225.

Consideramos que este juicio de valor constituye una de las motivaciones del fallo, pero no puede ser tratado como fundamento en sí de la doctrina. Es decir, al realizar este juicio valorativo, el Tribunal justifica el por qué en el caso concreto el principio de seguridad cede ante el abuso de la persona jurídica. Pareciera que este juicio de valor que hace el Tribunal, más que ser un fundamento, es el resultado, al entrar en conflicto ambos principios.

Cosa distinta es que, para determinar el fundamento de la doctrina del levantamiento del velo, se deba precisar qué aspectos validan, al juez, a desconocer la persona jurídica. Para estos casos, el ordenamiento jurídico, exige que estos aspectos deben ser lo suficientemente sólidos, concretos, a fin que no sea vulnerado el principio de seguridad jurídica y consecuentemente, serán, precisamente estos aspectos los que fundamentarán el levantamiento del velo y justificarán el por qué no se tiene como quebrantado, el principio de seguridad jurídica, ante la realidad subyacente. En definitiva, se trata de fundamentar, el por qué se permite levantar el velo y desconocer a la persona jurídica, sin considerarse por ello quebrantado el principio de seguridad jurídica. En palabras de Embid Irujo[138], se debe de «lograr la adecuada justicia material prescindiendo de otro valor relevante, como la seguridad jurídica, cuya vigencia incondicionada conduciría a resultados inocuos».

[138] Embid Irujo, J. M., "Justicia y seguridad jurídica: A propósito del levantamiento del velo de la personalidad jurídica societaria", *Revista de Derecho de los Negocios,* Núm. 96, 1998, pág. 5.

En este sentido, resulta acertada la decisión del Tribunal Supremo en la sentencia de 28 de mayo de 1984, al entender que, para hacer prevalecer la justicia material, se debe, en el caso planteado, prescindir de la forma societaria, cediendo en este caso otro principio como el de la seguridad, que encuentra su límite en el valor justicia. Lo lamentable del fallo es que no precisa los fundamentos que dan pie a levantar el velo societario.

Habrá una mayor o menor seguridad jurídica al atribuir determinadas consecuencias a un supuesto de hecho concreto. En el caso del levantamiento del velo, en materia tributaria, al estudiar los supuestos introducidos en la LGT deberá analizarse en profundidad, si el principio de seguridad jurídica se vería mermado por la aplicación generalizada de la responsabilidad subsidiaria y por estar en manos de un órgano administrativo y no de un juez, la decisión de levantar el velo societario. Podrían concurrir abusos en la autotutela administrativa, resultando conveniente la aplicación del levantamiento del velo por parte de la Administración Tributaria, por ser el propio sujeto-acreedor, lo que puede acarrear que no se asegure la excepcionalidad en la aplicación de la misma ni se establezcan los cauces correctos para la aplicación de la justicia material.

2.2. La equidad

En relación con la equidad, la misma supone cumplir con las exigencias que el Derecho español impone y en concreto con el artículo 3.2 del Código Civil, en el sentido que «las resoluciones judiciales solo podrán descansar de manera

exclusiva en la equidad, cuando la ley expresamente lo permita». El artículo antes relacionado autoriza a los Tribunales a resolver bajo la equidad, cuando la norma lo permita, liberándose el juez de la sujeción de normas concretas y reduciéndose la equidad a la función interpretativa[139]. En este último sentido, «puede ser que los criterios de interpretación no proporcionen una visión clara de la solución correcta, o que puedan aparecer varias soluciones que al intérprete, por distintas razones, le parezcan aceptables. Para decidir cuál de ellas es la correcta, adquiere especial relieve la equidad; la cual ayudará al intérprete, por lo tanto, a superar las dudas, decidiéndose por la solución más adecuada a las circunstancias del caso[140]».

La doctrina apunta que «el supuesto de aplicación de la equidad es la inadecuación (carencia de equidad) entre un caso concreto y la regla que parece regularlo: la inadecuación no resulta ni de la regla, ni del caso, sino del hecho de que la regla positiva está limitada o corregida por un principio de justicia: es este el que determina la falta de equidad e impone que el caso se regule, no por la regla, sino por el principio de justicia[141]». En todo caso se debe tener presente que[142], «la equidad no va contra lo legal, pues el valor de justicia es incorporado por la

[139]Las funciones de la equidad son las siguientes: como elemento constitutivo del derecho positivo, como elemento de interpretación de la norma y su corrección de su excesiva generalidad; como elemento de integración de la norma. *Vid*. De los Mozos, J. L., "La equidad en el derecho civil español", *RGLJ*, 1972, pág. 7 y sig.

[140] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, págs. 234 y 235.

[141] De Castro y Bravo, *Derecho civil de España*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1984, págs. 471 y 472.

[142] Asimismo, habrá que distinguir la equidad con la analogía, esta última entra en juego por la falta de ley, es decir, cuando hay lagunas o vacíos legales, en cambio, la equidad, entra en juego, cuando existe falta de inadecuación entre un caso concreto y la regla que parece regularlo. Esta falta de equidad se deriva de la aplicación de la norma.

norma, sino que pretende corregir la aplicación mecánica y avalorativa de lo que la ley dispone[143]».

Dicho lo anterior, cabe preguntarse si el Tribunal Supremo, al dictar la sentencia del 28 de mayo de 1984, hizo bien en señalar a la equidad como fundamento para levantar el velo societario. Vista la forma que regula el derecho positivo a la equidad, evidentemente, la misma no puede operar como fundamento del levantamiento del velo. Las razones son obvias, en el ordenamiento español, no existe norma alguna que disponga que a efecto de levantar el velo societario, se pueda, prescindir de la aplicación legal y recurrir a la equidad. En un sistema como el español, donde rige el derecho escrito, es impensable recurrir a la equidad, como elemento, constitutivo del derecho positivo.

Resulta realmente paradójico que el Tribunal Supremo, hable de equidad y a la vez haga referencia a normas positivizadas, como los son el articulo 6.4 y 7 del Código Civil, que refiere al fraude de ley, y a la buena fe. El Tribunal Supremo se contradice al hablar de equidad, que implica una inadecuación entre el caso y la norma en los términos ya expuestos, y a la vez hable de institutos jurídicos ya reglados que vienen a dar respuestas a casos concretos.

La equidad también es considerada sinónimo de justicia e igualdad, lo cual podría hacer pensar que el Tribunal al referirse a la equidad ha querido hacer referencia a estos términos, sobre todo porque en la sentencia del 28 de mayo de 1984, el

[143] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.,* págs. 50 y 51.

Tribunal Supremo expresa, el término «equidad» después de mencionar la confrontación entre el valor justicia y principio de seguridad jurídica. Sin embargo, sea cual fuere la idea de equidad que tenga el Tribunal, lo cierto es que no puede justificarse la aplicación directa y plena del levantamiento del velo en base a la equidad.

En lo que atañe a la materia tributaria, sería peor aún recurrir a la equidad como fundamento de la doctrina del levantamiento del velo; en primer lugar el artículo 43.1, apartados g) y h) de la LGT que introduce los supuestos de responsabilidad tributaria subsidiaria que darían lugar a levantar el velo, no contempla esta posibilidad, y en segundo lugar, aunque la contemplara, la misma, iría abiertamente en contra del principio de legalidad o reserva de ley, por cuanto, solo mediante ley se pueden configurar, no solo los elementos esenciales de un tributo, sino las categorías subjetivas en general, como lo es el responsable tributario[144].

Como veremos más adelante, el levantar el velo societario implica llegar al verdadero sujeto pasivo, oculto tras el velo de la persona jurídica. El principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria impide que mediante el recurso de la equidad, el juez, o mucho menos, la Administración Tributaria, recurran a esta vía para deducir responsabilidad a un sujeto que no es el sujeto pasivo de la obligación tributaria –en el caso del responsable tributario– o siéndolo, se ha

[144] *Vid*. Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 2 ed., 1990, pág. 22, Calvo Ortega, R, "La responsabilidad tributaria subsidiaria", en *HPE*, Núm. 10, 1971, pág. 137.

ocultado tras el velo de la persona jurídica para evadir su responsabilidad patrimonial.

2.3. La buena fe

Antes de la reforma al Código Civil en 1974, la buena fe no se encontraba positivizada, aplicándose en su calidad de principio general del derecho. Se contempla por primera vez, en el artículo 7.1 del Código Civil, expresándose que «los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe». De este precepto se infiere que la buena fe actúa como límite en el ejercicio y consecuentemente goce de los derechos, de tal suerte que no es admisible la conducta contraria a la buena fe y por tal actuar pueden surgir consecuencias. «La buena fe constituye uno de los límites intrínsecos de todo derecho subjetivo, determinando el ámbito de lo lícito, es decir, hasta dónde puede llegarse en su ejercicio[145]».

En la jurisprudencia española[146], se ha desarrollado la doctrina de los propios actos, que es considerada como uno de los supuestos del principio de buena fe[147]. En estos casos la buena fe se manifestaría en el supuesto genérico de la

[145] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 262.
[146] *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo del 13 de mayo de 1988 (RJ 4306) y sentencia del Tribunal Supremo del 4 de noviembre de 2013 (RJ 28).
[147] *Vid*. Boldo Roda, C., "Veinte años de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por la sala 1ª del Tribunal Supremo", *Derecho de Sociedades*, Libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero, Vol. I, Madrid, 2002, págs. 30 y 31: Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, págs. 265 a 269; Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, págs. 116 y 117; Morales Quintanilla, R., *El Levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico; Sánchez Huete, M. A., *El Levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, págs. 51 y 52.

prohibición de ir contra los propios actos, que veda una pretensión incompatible o contradictoria con una conducta anterior[148].

Con la doctrina de los propios actos[149], o como se conoce con el aforismo «*venire contra factum proprium non valet*», los juristas medievales expresaban la obligación de mantener la palabra dada en las relaciones jurídicas y la inadmisión de conductas que se presentasen contradictorias con otra previa de la misma persona. En definitiva, tal como ha señalado Wieacker–cuya opinión comparte Diez-Picazo– «la obligación de no contravenir los propios actos expresaba antiguamente, y también en la actualidad, la obligación de comportarse de acuerdo con el principio de la buena fe, del cual se hace derivar –según el mismo autor– el deber de mantenimiento de la palabra, el *pacta sunt servanda*, y la restricción del deber de prestación[150]».

La buena fe «supone una limitación en la medida que de la misma se deducen principios generales que la vinculan, como la prohibición de ir contra actos propios. Por lo que justifica que la doctrina de los propios actos descanse en cierta conducta que induce razonablemente a creer que el derecho no existe o no se

[148] El Tribunal Supremo ha expresado que es inadmitido el retraso desleal en el ejercicio de los derechos (Sentencia del 21 de mayo de 1982, RJ 2588).
[149] Palao Taboada, C., "Doctrina de los actos propios: comprobación de ejercicios anteriores y fraude a la ley": (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. Núm. 3262/2012), *Revista Contabilidad y Tributación*, Núm. 376, Julio, 2014, pág. 5 y sig.
[150]Zahino Ruiz, M. L., *La Constitución de servidumbre voluntaria sobre fundo indiviso en el Código Civil Español*, (Enero 2002), VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/298567.

hará efectivo, lo cual no es un caso de renuncia de derechos[151]», sino, de limitación en su ejercicio, por entrar en juego la buena fe y la teoría de la apariencia jurídica[152].

La doctrina de los propios actos[153] en relación al levantamiento del velo se entendería aplicada, «cuando una persona física y una persona jurídica han mantenido una apariencia de unidad en la llevanza de un negocio o en el ejercicio de una actividad empresarial, esa conducta supone un acto propio de la persona física que se contradice con su conducta procesal posterior de alegar falta de acción por tratarse la persona jurídica de un sujeto de derecho distinto con un ámbito único de responsabilidad. La conducta de la persona ha creado la apariencia de unidad, y la contradicción que implica una contravención de la buena fe que hace aplicable la doctrina de los actos propios. El efecto que producirá la aplicación de esta doctrina será la inadmisibilidad de la pretensión contradictoria que, en el caso examinado, se traduce en la inoponibilidad de la existencia de la persona jurídica[154]».

Sin embargo, fundamentarse, en forma automática en el principio de buena fe para descorrer el velo de la persona jurídica no puede resultar totalmente certero;

---

[151] Cabello P., Comentarios al libro: *Estudios de derecho comparado* (*La doctrina de los actos propios*), por José Puif Brutau, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Núm. 290-291, julio-agosto, 1952, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/338772.

[152] *Ídem, op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/338772.

[153] En la doctrina anglosajona la doctrina de los propios actos se le denomina «estoppel by representation» y en ocasiones ha venido a fundamentar el *disregard. Vid*. Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…, op. cit.*, págs. 265-269; Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit.*, recurso electrónico.

[154] *Vid*. Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…, op. cit.*, págs. 266 y 267.

la buena fe puede servir como «argumento que permite justificar de manera genérica la medida del levantamiento del velo, pero que no concreta de manera precisa, ni los supuestos, ni las consecuencias a establecer[155]». La buena fe se recoge como un principio general positivizado que actúa, tal como ya se ha señalado, como límite al ejercicio de los derechos, pero que es demasiado efímero como para basar absolutamente en él las argumentaciones, a fin de esgrimir una inadecuada actuación de la persona jurídica[156].

Aunque se alegase la doctrina de los propios actos, esto no daría lugar para que automáticamente y de forma absoluta, se aplique el levantamiento del velo pues dicha doctrina, por sí sola, no constituye un fundamento sólido que justifique el por qué ha cedido el principio de seguridad jurídica ante el valor justicia[157]. Cuando el Tribunal Supremo se refiere a la buena fe, lo hace de forma imprecisa con excesiva generalidad y esto ha contribuido a no contar con un concepto de lo que entenderemos por buena fe. Ejemplo de ello es la sentencia de 28 de mayo de 1984, en la que hemos visto como mezcla el concepto de buena fe, con abuso del derecho y con fraude de ley.

---

[155] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 52.

[156] En la derogada Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantias de los Contribuyentes según lo establecia su exposición de motivos y articulo 33 se consagraba la presunción de buena fe. El artículo 33 establecia: «Presunción de buena fe.1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. 2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias». Sobre el particular resulta interesante la obra de González Mendez, A., *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001.

[157] En contra Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 267. Para esta autora, la buena fe, puede servir de fundamentación al *disregard*, para aquellos casos que concurra la doctrina de los actos propios.

2.4. El fraude de ley y el abuso del derecho

Tanto el fraude de ley como el abuso del derecho son figuras jurídicas que aunque, se encuentran íntimamente relacionadas entre sí, constituyen instituciones diferentes, con algunas similitudes, pero al fin y al cabo distintas.

El fraude de ley aparece regulado en el artículo 6.4 del Código Civil, que establece que «los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir». La doctrina del fraude de ley ha sido concebida como remedio para reprimir los ataques ocultos o indirectos contra la ley[158].

Los fundamentos desarrollados por la doctrina y la jurisprudencia[159] para que quepa invocar el fraude de ley, radican en que, si se admitiera la validez del acto, supondría la violación efectiva de una norma (ley defraudada). El acto en sí no es prohibido, pero sí lo son las consecuencias o resultados perseguidos con el mismo. Por otro lado, es necesario que la norma en que se ampara el acto (ley de cobertura) no lo proteja suficientemente, ya que si lo hiciera no habría fraude sino conflictos de leyes[160]. De lo anterior, se deduce que debe de existir la ley

[158] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…, op. cit.,* pág. 27.
[159] Sentencias del Tribunal Supremo del 7 de septiembre de 1995 (RJ 4629) y del 19 de mayo de 1997 (RJ 3887).
[160] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…, op. cit.,* pág. 27.

defraudada, –la cual puede ser cualquier norma del ordenamiento– y la ley de cobertura –con la cual se pretende una protección que no es real–.

El Tribunal Supremo fundamenta el levantamiento del velo en la existencia de fraude, consecuentemente, en estos casos, el Tribunal ha señalado que son innumerables las normas que pueden ser soslayadas o defraudadas, entrando en juego, las normas que regulan la prescripción, el traspaso inconsentido, derecho de retracto, etc. Las normas de cobertura serían los artículos sobre la responsabilidad limitada de los socios con el fin de eludir el principio de responsabilidad universal (artículos 1911 del Código Civil, y las normas contenidas en el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital). Asimismo, puede servir de norma de cobertura el artículo 35 del Código Civil que declara la personalidad distinta de las personas de los socios. Ahora bien, «la invocación del fraude, no se hace desde luego, porque se considere fraudulenta la creación y funcionamiento de las personas jurídicamente distintas de sus miembros, sino más bien, porque se invoca fraudulentamente esa independencia formal en perjuicios de un tercero[161]».

Como bien se ha señalado por algún autor, «no cabe la alegación de la separación de patrimonios de la persona jurídica por razón de tener personalidad jurídica, cuando tal separación es, en realidad, una ficción que pretende obtener un fin fraudulento, como incumplir un contrato, eludir la responsabilidad contractual o extracontractual, aparentar insolvencia. Se proscribe la prevalencia de la persona

[161] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…, op. cit.,* pág. 27.

que se ha creado si con ello se comete un fraude de ley o se perjudican derechos de terceros[162]».

La Sentencia del Tribunal Supremo del 13 de junio de 1959[163] y otros pronunciamientos posteriores[164], se inclinan por considerar innecesario probar el ánimo o intención de defraudar para que exista fraude, con lo cual basta con que se dé un resultado fraudulento, pues no se trata de sancionar al que obra de mala fe[165], sino de evitar la vulneración del ordenamiento[166]. Los efectos del fraude de ley «son la necesidad de declaración judicial para que desaparezca la apariencia de legalidad, y la aplicación de la norma que se trata de eludir[167]». Las Sentencias del Tribunal Supremo del 27 de enero de 1987[168] y 26 de marzo de 1987[169], advierten que el fraude descansa en la existencia de una apariencia de licitud que permite al sujeto obtener beneficios que no perseguía la norma de cobertura.

---

[162] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit.*, recurso electrónico.
[163] Sentencia del Tribunal Supremo del 13 de junio de 1959 (RJ 3031).
[164] Sentencias del Tribunal Supremo del 20 de junio de 1991 (RJ 4526), 25 de febrero de 1994 (RJ 1265), 17 de abril de 1997 (RJ 2915). En la sentencia del Tribunal Supremo del 8 de octubre de 2013 (RJ 6913), Sala de lo Civil, siendo ponente Sebastián Sastre Papiol, se expresa que el fraude de ley es una cuestión de hecho, no simple hipótesis y que difícilmente «puede predicarse un fraude de ley a una sociedad constituida con arreglo a la normativa societaria, cuyo objeto social fundacional sigue siendo el mismo desde su constitución. En la instancia, no ha habido prueba alguna en base a la cual amparar el fraude de ley».
[165] Según Sánchez Huete no hay que confundir el fraude de ley, con el fraude del crédito tributario, este último, no solo vulnera el ordenamiento, sino que tiene consecuencias, que se reprimen punitivamente, como sería el caso, del delito de alzamiento de los bienes. *Vid.* Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.*, pág. 53.
[166] *Vid. Memento Práctico*, Lefebvre, F., *Sociedades mercantiles*, (AAVV), Editorial. Francis Lefebvre, S. A., Madrid, 2005, pág. 28: «No se requiere que la persona que realice el fraude tenga la conciencia o intención de burlar la norma (AP Málaga 15-4-98, AC 798), pues fraude es sinónimo de daño o perjuicio conseguido mediante un medio o mecanismo utilizando a tal fin, implicando en el fondo, un acto contrario a la ley, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal, sino buscando unas aparentes normas de cobertura indirecta, respetando la letra de la norma, pero infringiendo su espíritu (TS 16-3-92, RJ 2189)».
[167] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.*, pág. 53.
[168] Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de enero de 1987 (RJ 153), Sala de lo Social, siendo ponente Don Luis Santos Jiménez Asenjo.
[169] Sentencia del Tribunal Supremo del 26 de marzo de 1987 (RJ 1740), Sala de lo Social, siendo ponente Don Juan Muñoz Campos.

La sentencia del Tribunal Supremo del 25 de marzo de 2013[170], señala que «caracteriza al fraude de ley el empleo de un rodeo –"circunventio"–, mediante un acto permitido o tolerado, para obtener un resultado que el ordenamiento jurídico no desea. A él se refiere el –artículo 6, apartado 4– del Código Civil , según el cual los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir».

En los casos del levantamiento del velo, por existencia de fraude de ley, se justifican «la variedad de efectos, tantos como normas defraudadas mediante la utilización de la normativa correspondiente a la persona jurídica (norma de cobertura)[171]». Siguiendo, en este sentido, a Carmen Boldo, «la llamada doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica, elaborada por el Tribunal Supremo, vendría a agrupar un conjunto de sentencias en las que se resuelven casos de fraude de ley caracterizados, precisamente, por su común norma de cobertura: la normativa referente a la persona jurídica[172]». Con la aplicación de las normas que regulan el fraude a la ley se crea una técnica jurídica, capaz de combatir las apariencias creadas en el tráfico, como también sucede en el levantamiento del velo[173]. En ambas figuras, es decir, tanto en el fraude de ley, como en el levantamiento del velo, se emite un juicio de antijuridicidad.

[170] Sentencia del Tribunal Supremo del 25 de marzo de 2013 (RJ 4596), Sala de lo Civil. Fue ponente Don José Ramón Ferrándiz Gabriel.
[171] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 258.
[172] *Ídem*, pág. 290.
[173] *Vid*. Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 86.

Ahora bien, en lo que concierne al fraude de ley y el abuso del derecho, ambas figuras persiguen aparentar que la norma utilizada esta revestida de licitud, originando, con esa apariencia lesiones no admitidas en el ordenamiento jurídico. El fraude de ley, abuso del derecho y el ejercicio del derecho contrario a la buena fe, tienen la tarea común de corrección del automatismo jurídico, otorgando mayor flexibilidad a la función judicial; «han sido desarrolladas como instituciones diferentes por nuestra doctrina. Sus requisitos y efectos no son coincidentes, aunque su función, impedir que el texto literal de la ley sea eficazmente utilizado para amparar actos contrarios a la realización de la justicia, sí lo sea[174]». La distinción de estos institutos se perfila en las sentencias del Tribunal Supremo del 3 de abril de 1968 (RJ 1965), 10 de enero de 1963 (RJ 317), 21 de marzo de 1968 (RJ 3714), 12 de mayo de 1972 (RJ 2307).

El abuso del derecho no procede cuando ya se admite una específica protección jurídica[175]. Los actos que deban ser calificados como de abusivos, tienen una normativa específica y separada y no deben incluirse como uno de los supuestos del artículo 7.1 del Código Civil. El abuso del derecho supone una actuación contraria a la buena fe, pero no puede identificarse con la mala fe. Ambos institutos, tienen sus propios requisitos que los delimitan y tienen diversas consecuencias jurídicas que se predican de uno y de otro.

[174] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 277.
[175] *Ídem, op. cit.*, pág. 280.

El fraude de ley y el abuso del derecho, se distinguen porque en este último, existe un «abuso de un derecho subjetivo, debiéndose partir para su determinación de la naturaleza del derecho concreto, mientras que en el fraude hay un mal uso del derecho objetivo, utilizándose de modo torcido sus normas; para admitir su existencia, hay que examinar la situación creada en el ordenamiento jurídico en cada caso[176]». Para referir que existe un abuso del derecho «es necesario que el sujeto sea titular de aquella situación a la que llamamos derecho y que además se produzca un daño. Por el contrario, el fraude de ley no exige, necesariamente al menos, ni el derecho ni el daño[177]».

En el *fraus legis* nos podemos encontrar con un individuo que actúa negocialmente, y en el abuso del derecho, la persona encuentra una situación en el ordenamiento jurídico, acotada como derecho subjetivo y utiliza abusivamente este derecho en perjuicio de un tercero, que no posee especial derecho y tampoco se encuentra protegido por una especial prerrogativa jurídica.

En el ejercicio abusivo del derecho, la doctrina distingue la concepción subjetiva, objetiva y ecléctica. En la concepción subjetiva, el elemento que determina el ejercicio de un derecho abusivo o anormal, es la intención de hacer daño, sin obtener un beneficio propio; en cambio, en la concepción objetiva, se considera esencial para que exista abuso la desviación del fin económico-social del derecho, de forma que se califica como abusivo el ejercicio del derecho de forma contraria

[176] Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 282.
[177] *Ídem, op. cit.*, pág. 283.

al interés social. Por su parte, en la concepción ecléctica el abuso del derecho viene determinada por la concurrencia de factores subjetivos y objetivos. Es decir, la intención de dañar y la antisocialidad de la conducta realizada. Buena parte de la doctrina se enmarca dentro de la concepción ecléctica, al igual, que lo hace el artículo 7.2 del Código Civil[178].

En el ordenamiento civil, el Código Civil español recoge un concepto de ejercicio abusivo de un derecho que, en lo que respecta a su fundamentación, responde plenamente a los postulados de la llamada concepción ecléctica, en la que se parte de la concurrencia de factores subjetivos (intencionalidad de los sujetos) y objetivos (ejercicio que no se corresponde a la finalidad económico-social de un derecho)[179].

La extralimitación en el ejercicio del derecho[180] que sobrepase manifiestamente los límites normales exige su prueba y se considera una institución excepcional y

[178] La sentencia del Tribunal Supremo del 8 de octubre de 2013 (RJ 6913) expresa que: «En cuanto al abuso del derecho –art. 7.2 CC–, también alegado por la recurrente, es necesario para su aplicación que las premisas de hecho establecidas en la sentencia recurrida, pongan de manifiesto la circunstancia objetiva (ejercicio anormal) y la subjetiva (voluntad de perjudicar) como reitera la doctrina de esta Sala en su STS del 2 de noviembre de 1990 (RJ 1990, 8455) y, al igual que en supuestos de fraude de ley, se requiere no ya su procedente alegación, sino su correspondiente prueba (STS de 5 de marzo de 1991), pues solo cabe acudir a esta doctrina cuando el abuso es patente, manifiesto y solo imbuido de la intención de dañar (SSTS del 20 de febrero de 1992 y 19 de octubre de 1995 y las que cita), por lo que al no darse ninguna de dichas circunstancias en el presente caso, el motivo debe ser desestimado».

[179] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico; Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 270.

[180] Según Boldo Roda, C., «La quiebra de este principio que recoge el artículo 7.2 del CC en su formulación de abuso del derecho, supone el reconocimiento por un lado de nuevos límites de los derechos subjetivos que establecen el ámbito de actuación lícita de los mismos, y por otra parte, que es necesario distinguir entre un ejercicio normal y otro anormal, siendo este último el que puede ser objeto de sanción o represión si se dan unas determinadas circunstancias». *Vid*. Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 270.

de interpretación restrictiva[181]. La consecuencia del abuso del derecho es la nulidad de la acción abusiva, siempre que sea declarada judicialmente[182]. Asimismo, el abuso del derecho «conlleva la responsabilidad del autor a través de la indemnización, de acuerdo al principio del art. 1902 CC. El art. 7.2 del CC apunta a la posibilidad de aplicar medidas para evitar la persistencia del abuso; las mismas pueden ser judiciales o administrativas, pudiéndose solicitar juntamente con la indemnización[183]».

Consecuentemente con lo anterior, a falta de un derecho subjetivo, no podría existir abuso de él. Bajo este contexto, cabrá preguntarse si el derecho de asociación es un derecho subjetivo o un derecho general. En este sentido habrá que distinguir, que una cosa es que exista un derecho de asociación y otra muy distinta es que del ejercicio del derecho de asociación, haya surgido una persona jurídica. Ahora bien, puede existir el derecho de la personalidad entendido como el conjunto de normas jurídicas que regula la constitución, extinción y efectos que lleva aparejada la existencia de la persona jurídica, pero en ningún caso este derecho de la personalidad, es un derecho subjetivo[184]. En lo que concierne al abuso del derecho de asociación, no parece posible su identificación, siquiera parcial, con el abuso de la personificación.

[181] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 52.
[182] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 52.
[183]Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 53.
[184] *Vid*. Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 92.

Aquellos casos, en los cuales los Tribunales adoptan la resolución de levantar el velo societario arguyendo el abuso del derecho, no son coherentes con esta institución[185]. La invocación del abuso del derecho como fundamento del levantamiento del velo no resulta técnicamente correcta.

Tal como afirma la doctrina el abuso de derecho ha de reservarse a los casos en que se usa mal un derecho subjetivo. «La norma que concede personalidad jurídica puede encubrir un fraude si, a su amparo, se obtiene un resultado contrario al ordenamiento jurídico; pero la personalidad jurídica concedida por ley no es un derecho subjetivo que se pueda ejercitar de forma abusiva. Por tanto, cuando se justifica el levantamiento del velo en el abuso de derecho, se invoca esa figura en un sentido amplio e impropio, que permitiría incluir en ella cualquier uso torcido de una norma[186]».

A nuestro entender, la figura que más encaja a fin de fundamentar el levantamiento de la persona jurídica es el fraude de ley, que en este caso se intrumenta a través de la persona jurídica[187]. La denuncia que subyace en toda pretensión del levantamiento del velo de las personas jurídicas, es el fraude de ley, es decir, la instrumentalización de la personalidad jurídica –figura reconocida en una norma–, para que, a través de esta instrumentalización, se consiga un

[185] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…*, *op. cit.*, págs. 28 y 29.
[186] *Ídem*, *op. cit.*, pág.29.
[187] *Vid*. Boldo Roda C., en *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 290. Para Martínez Lago, M. A., en *La extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 32: «…de la extensa jurisprudencia existente sobre la doctrina que nos ocupa se extraen, no sin dificultad, una serie de criterios rectores –o indicios– que permiten su aplicación: (…) Debe producirse una situación que cause un perjuicio a terceros, abuso societario, anomalía negocial o un fraude de ley».

resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él –las normas defraudadas–. El resultado prohibido por el ordenamiento jurídico puede ser una insolvencia con daños para terceros, o simplemente el incumplimiento de una previsión legal, pero cuando eso ocurre, es cuando puede apreciarse fraude de ley, con independencia de la buena o la mala fe, de la intención del agente o del daño que se produzca.

El fraude de ley no es, en definitiva, más que el incumplimiento de la ley mediante la utilización o instrumentalización de un subterfugio con el cual se busca una apariencia de legalidad, que en realidad no existe[188].

Cuando se abusa de la persona jurídica, no nos encontramos ante el ejercicio antisocial de un derecho subjetivo, sino que se abusa de una institución en particular, como lo es la persona jurídica en claro fraude de ley, cubriéndose en las normas entorno a la misma para conseguir un resultado contrario o prohibido por el ordenamiento. Como bien ha apuntado algún autor, «para las voces que claman a veces en forma destemplada por el quiebre del principio de la personalidad jurídica de las sociedades, tal quiebre se justifica en virtud de la gran cantidad de fraudes que se han ejecutado con auxilio de la figura[189]».

[188] Moliner Tamborero, G., "El levantamiento del velo de las personas jurídicas en la jurisprudencia laboral", homenaje a Don Antonio Hernández Gil, Vol. III, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., Madrid, 2001, pág. 3256.

[189] Hung Vaillant, F., "La denominada doctrina del levantamiento del velo por abuso de la personalidad jurídica", El derecho público a comienzos del Siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan R Brewer C., Civitas, Tomo II, Madrid, 2003, pág. 2061. Falcón y Tella, en su trabajo *Análisis de la Transparencia*…, *op. cit.*, pág. 134, refiriéndose al levantamiento del velo, entiende que este se caracteriza por tres notas que es su carácter puntual, excepcional, limitado a los casos de fraude o abuso. Por su parte, García Novoa, C., en "El proyecto de ley de prevención del fraude (II)", *Quincena Fiscal*, Núm. 10, 2006, recurso electrónico: BIB

3. Aspectos relevantes de la doctrina del levantamiento del velo

3.1. Su aplicación como técnica judicial

La mayor parte de la doctrina civil y mercantil coincide en que la aplicación del levantamiento del velo constituye una técnica judicial, que puede ser solicitada por cualquier sujeto con capacidad jurídica y procesal suficiente; tanto por la parte actora (demandante), como por la parte pasiva (demandado), en este último caso ya sea vía de reconvención o en la oposición de excepciones[190].

Solamente la intervención de un juez, debidamente legitimado y a través de un proceso judicializado, puede dotar de suficientes garantías la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo. En otras palabras, únicamente la intervención de la jurisprudencia está legitimada para complementar el ordenamiento jurídico[191].

En páginas anteriores hacíamos hincapié sobre el conflicto entre el valor justicia y el principio de seguridad jurídica, que se plantea en la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, congruentemente con esto, serán solo los jueces[192] «los

---

2006/750, considera que la doctrina del levantamiento del velo recogida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, es un ejemplo de mecanismo antiformalista y se basa en la superación del *fraus legis* perseguido a través de la utilización de sociedades interpuestas.

[190] Es una doctrina de creación judicial, lo que la convierte en algo imprecisa y variable, respecto a cada rama del Derecho, pues operan las singularidades de cada una de ellas. También habrá que precisar que no existe tanta evolución en cuanto a los supuestos en que opera.

[191] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 56.

[192] Álvarez de Toledo, hace un ensayo de los sucesivos estadios o momentos procesales a seguir por los jueces, a fin de aplicar la técnica del levantamiento del velo. El autor, refiere, a «1) La constatación de un acto

únicos agentes que pueden dotar de garantías a la prevalencia de la justicia del caso; todo ello en concordancia con el carácter de la función jurisdiccional encomendada a los jueces y tribunales[193]».

La técnica del levantamiento del velo tiene como telón de fondo el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, lo que la convierte esencialmente en una técnica reservada a los Tribunales[194].

Aunque en otro capítulo se trata el tema, no podemos dejar de hacer referencia a la reforma operada en la LGT a través de la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal –en adelante LMPFF–, mediante la cual se introducen supuestos de responsabilidad tributaria otorgando facultades a la propia Administración Tributaria, para que pueda levantar el velo societario, cuando se den los supuestos que la norma contempla. Con lo cual, en materia tributaria, no queda reservada la aplicación del levantamiento del velo solo a los Tribunales, sino que queda en manos de la propia Administración, cuyos funcionarios carecen de la formación jurisdiccional y no cuentan con procesos que garanticen la tutela judicial efectiva, o las garantías al debido proceso, ni tampoco poseen la independencia de los jueces ni la potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado.

---

jurídico; 2) Constatación de la existencia de un abuso de personificación, integrado en o conexo con aquel acto jurídica; 3) Constatación de la divergencia entre la realidad interna oculta por el velo y la apariencia o envoltura exterior; 4) Supresión de los atributos de la personalidad; 5) Hallazgo y proyección de la norma o disciplina jurídica aplicable a la realidad interna, una vez desvelada». *Vid*. Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 141.

[193] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 69.

[194] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…*, *op. cit.*, pág. 139.

En el Derecho tributario español la aplicación del levantamiento del velo, en una primera fase, está sujeta a la autotuleta administrativa, que a mi juicio, no ofrece las garantías necesarias que se dan en un proceso judicial. El hecho que la aplicación de la doctrina pueda ser objeto, posteriormente de control jurisdiccional en virtud del proceso contencioso administrativo no deja de repercutir en el despliegue efectivo de las garantías y consecuentemente debe analizarse a profundidad, desde una perspectiva de Derecho Constitucional la aplicación en sede administrativa de esta materia[195].

No obstante, lo anterior, hay quienes son partidarios de que esta técnica no sea de aplicación exclusiva de los Tribunales, considerando correcta su aplicación por parte de la Administración Pública. Justifican su posición en el «hecho que así como no hay disposición legal alguna que otorgue dicha facultad a los jueces, nada obsta a que otros funcionarios lo ocupen, pues el resultado que se trata de evitar es el mismo: el fraude de ley y el abuso del derecho[196].

Nadie discute que el resultado final que se persigue con la aplicación del levantamiento del velo es evitar el abuso de la forma societaria por la comisión del fraude de ley. No obstante, la sujeción de la aplicación de la técnica por un Tribunal o por un órgano de la Administración Pública, no se decide por razón de la finalidad o del resultado, sino por razón de las garantías y principios constitucionales.

[195] *Vid*. Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 69.
[196] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico.

No parece ser tan certero, en el marco del Derecho constitucional, que se someta la desestimación de la persona jurídica a un proceso despojado de estas garantías porque es el propio acreedor el que decide prescindir de la entidad y penetrar en el sustrato. La desestimación de la personalidad jurídica, en aras al principio de seguridad jurídica, y a todas las garantías que rigen en el Estado de Derecho, solo puede estar en manos de jueces independientes y no sujetos a la autotutela administrativa[197].

A manera de conclusión, la doctrina del levantamiento del velo constituye una técnica judicial reservada a los Tribunales, por ser estos los únicos dotados de las facultades para garantizar un proceso que respete la tutela judicial efectiva[198], con

[197] Álvarez de Toledo, entiende, que la aplicación de la doctrina es eminentemente judicial, en virtud que la misma entronca con el principio de buena fe, tiene parentesco con las figuras del fraude, abuso de personificación, el dolo civil, las figuras negociales anómalas, siendo labor de los Tribunales, examinar las circunstancias suscitas de la buena fe, tal como lo dispone el artículo 7.1 del Código Civil. *Vid*. Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación*…, *op. cit.*, pág. 139.

[198] Sumándonos a las voces que abogan por la aplicación judicial de la doctrina del levantamiento del velo, habrá que preguntarse si es posible, que los Tribunales la apliquen de oficio. El Tribunal Supremo da respuesta a esta interrogante en su sentencia del 2 de julio de 1998 (RJ 5210), entendiendo que no es correcta la aplicación de oficio de la técnica; fundamenta su criterio en el principio constitucional de congruencia, establecido en el artículo 24.1 de la Constitución y fundándose en este, revoca la sentencia recurrida.

En la sentencia antes aludida, el Tribunal analiza que la parte actora, demandó, a los demandantes por la condición de administradores y no como socios y precisamente, por esa razón, no puede el Tribunal de oficio aplicar el levantamiento del velo y otorgarles la categoría de socios, pues el demandante no interpuso la demanda por la condición de socio sino de administrador.

El Tribunal Supremo expresa que «al haber demando junto a Codema, SL, a los esposos recurrentes en su cualidad de administradores, es claro que, por las razones expuestas no la tienen. En cambio, para la sentencia recurrida sí, en virtud de la doctrina jurisprudencial sobre el levantamiento del velo y del tan repetido art. 13. Pero la primera invocación es incongruente con la demanda, basada solo y exclusivamente en el carácter de administradores de Codema, SL y sin que proceda, por esa misma necesidad de congruencia que exige el art. 24.1 de la Constitución, examinar si tienen como meros socios».

La sentencia de la Audiencia Provincial –en adelante AP– de Madrid de 8 de febrero de 1995, sostiene el mismo criterio del Tribunal Supremo, respecto a que la doctrina del levantamiento del velo debe ser necesariamente alegada por el demandante para poder ser apreciada por el juzgador. Sin embargo, sobre este aspecto, no existe consenso en los Tribunales provinciales pues nos encontramos con criterios en contra, que consideran que nada impide aplicar de oficio la doctrina; en este sentido las sentencias de la AP de Madrid, de fecha 25 de septiembre de 1995[198], Sentencia de la AP de Sevilla, de fecha 10 de octubre de 1996.

Existe mayor consenso por parte de los Tribunales, en el sentido que la doctrina del levantamiento del velo solo puede ser aplicada para protección de terceros. A tal efecto, la sentencia del Tribunal Supremo del 30 de enero de 1997 (RJ 151) claramente expresa que «la doctrina del levantamiento del velo se mantiene en

la aplicación de esta doctrina se está desestimando a la persona jurídica para penetrar en la misma, labor que requiere las exigencias emanadas del principio de seguridad jurídica.

3.2. La excepcionalidad y subsidiariedad de la técnica del levantamiento del velo

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han apuntado que la aplicación del levantamiento del velo no se realiza de forma generalizada, es decir, se debe respetar la forma societaria y solo debe desestimarse a la persona jurídica y levantarse el velo de forma excepcional[199]. El Tribunal Supremo en la sentencia del 5 de abril de 2001 (RJ 4783), expresa que «debe considerarse además que, como resultado de la sentencia del Tribunal Supremo del 31 de enero de 2000 (RJ 2000/65), que reitera las del 25 de octubre de 1997 (RJ 1997/7359) y 30 de mayo de 1998 (RJ 1998/4075), la citada doctrina jurisprudencial tiene aplicación limitada, pues lo normal es el obligado respeto a la forma legal, aunque excepcionalmente, cuando la evidencia que la forma esconde una ficción, quepa penetrar en el sustrato personal de dichas entidades o sociedades, para evitar el perjuicio a terceros y su utilización como vehículo de fraude»

---

protección de terceros, nunca de las mismas personas que constituyeron la sociedad». En este mismo sentido la sentencia de la Audiencia Providencial de Madrid, de fecha 27 de abril de 1998 (AC 1135), y la sentencia de la Audiencia Providencial de Barcelona de 25 de enero de 1995 (AC 190).

[199] Entre otros, Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 301; Parejo Alfonso, L., "El juego de la técnica del levantamiento del velo en el caso de personas jurídicas creadas por o en mano de la Administración Pública", *Revista Jurídica de las Islas Baleares*, Núm. 4, 2006, pág. 25; Serrano González, J. L., y Merino Jara, I., en "El levantamiento del velo, en el marco de la defraudación tributaria", *RDFYHP*, 1994, pág. 675; Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…*, *op. cit.*,VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562; Embid Irujo, J. M., "Justicia y seguridad jurídica: A propósito del…", *op. cit.*, pág. 4.

La mayor parte de la doctrina coincide en que la aplicación del levantamiento del velo debe obedecer a circunstancias de carácter excepcional o restrictivo, siendo un atentado a la seguridad jurídica y al Estado de Derecho, su uso desmedido, de forma general, a fin de solventar cualquier problema[200]. Incluso hay quien considera que para no caer en una generalización excesiva y, a la larga peligrosa, la aplicación de la doctrina debe efectuarse dentro de unos parámetros que la hagan más predecible y más clara en sus consecuencias[201].

Las sentencias del Tribunal Supremo del 26 de mayo de 2008 (RJ 3172), 7 de junio de 2011 (RJ 4395), 29 de julio de 2005 (RJ 628) y 29 de junio de 2006 (RJ 3976), afirman que la doctrina, constituye un remedio excepcional, y debe ser aplicada de forma ponderada y restrictivamente[202]. Sin embargo, existe cierto sector minoritario que estima que, «no se trata de adoptar un criterio restrictivo, sino que, con precisión técnica, debe aplicarse siempre que las condiciones especificadas en la normativa se den[203]. Por ello, lejos de constituir una excepción o una derogación a la normativa de la persona jurídica, constituye un presupuesto ineludible para una aplicación estricta y respetuosa de su disciplina, atendiendo a

[200]Díaz Capmany, no aprecia la necesidad de otorgar el carácter excepcional a la doctrina, porque al constituir una sociedad para finalidades ilegales, se violenta el principio de seguridad jurídica, y por ende, según este autor, no cabe otorgarle el carácter excepcional a la doctrina. *Vid*. Díaz Capmany, F., en *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica…*, *op. cit.*, pág. 160.

[201] Embid Irujo, J. M., "El levantamiento del velo una vez más (Comentario a la STS de 20 de junio de 1991)", *Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, Núm. 1, 1992, pág. 347.

[202] *Vid.* Las sentencias del Tribunal Supremo del 3 de enero de 2013 (RJ 1628) y del 30 de mayo de 2012 (RJ 6548).

[203] Este argumento no tiene mucho peso, pues es precisamente por carecer de la precisión normativa, que se recurre a una aplicación restrictiva de la doctrina.

sus fines y a la razón de ser de la misma relación al sistema global de intereses puestos en juego por el ordenamiento jurídico[204]».

Lo cierto es que otorgarle al levantamiento del velo una consideración genérica, implica al fin y al cabo, atribuir de un descomunal poder al juez y de «un excesivo protagonismo en la configuración de la subjetividad jurídica, dada la imprecisión y discrecionalidad en que se mueve su configuración[205]». Como bien señaló la Sentencia del Tribunal Supremo del 23 de diciembre de 1997 (RJ 8903), «la aplicación de la llamada doctrina del "levantamiento de velo", de la que ha de hacerse un uso restrictivo, solamente está justificada en aquellos supuestos en que aparezca evidente que se ha utilizado, con fines fraudulentos…». La doctrina del levantamiento del velo no puede ni debe aplicarse en forma automática[206] y por lo tanto, tal como lo expresa el Tribunal Supremo en su sentencia del 31 de octubre de 1996[207], «dicha operación de "levantamiento del velo" societario, debe utilizarse cuidadosamente y en casos extremos (…) cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustanciales y procesales».

El Tribunal Supremo en la sentencia de 13 de diciembre de 2012 (RJ 1249), razona que no basta con la mera existencia de un grupo de sociedades para levantar el velo ya que, «es precisa la concurrencia de circunstancias excepcionales que justifiquen convertir en deudores de sus créditos contractuales

[204] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit*, recurso electrónico.
[205] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 67.
[206] La Sentencia de la AP de Barcelona de 27 de julio de 1998 (AC 6187) señala: «no se trata de una práctica automática o sistemática, debe emplearse con moderación».
[207] Sentencia del Tribunal Supremo del 31 de octubre de 1996 (RJ 7728), Sala de lo Contencioso-Administrativo, sección segunda. Fue ponente Ignacio Sierra Gil de la Cuesta.

a terceras personas, para las que los contratos que los originaron constituyen, como regla, *res inter alios* (cosa entre otros)».

Los jueces no pueden penetrar en la persona jurídica y desconocer la misma en forma antojadiza[208], por eso la Sentencia de la AP de Salamanca del 15 de abril de 1994 (AC 1357), apunta que la «excepcionalidad, que pese a ello, encuentra su porqué en no poder ser violado ni abolido sin más, el derecho a la existencia que tienen las entidades a las que se reconoce personalidad en el ordenamiento jurídico, desde el momento de su constitución legal, en tanto no se den irregularidades que aconsejen hacer uso de tan especial medida, y de prescindir de la forma externa de la persona jurídica…». Por ello, el levantamiento del velo ofrece como lógica explicación el evitar una aplicación mecanicista del derecho o de principios que se contraen manifiestamente con el sentido de justicia.

Pese a lo antes manifestado, nuevamente en los Tribunales se introducen criterios que producen todo un despliegue de inseguridad jurídica, pues llama poderosamente la Sentencia de la AP de Girona, de 28 de septiembre de 1992[209]; ya que evidentemente otorga un ingrediente de generalidad a la aplicación de la doctrina al expresar que, «en su origen lo que motivó tal doctrina, y que hoy se convierte en expediente general o, como se ha dicho por la doctrina, el levantamiento del velo deja de ser una técnica excepcional aplicable solo a

[208] Para Molina Navarrete, C., en "El Levantamiento del velo jurídico en el ámbito de un mismo grupo de sociedades: ¿Un falso debate?", *Anuario de Derecho Civil*, Tomo XLVIII, fasc. II, Madrid, abril-junio 1995, pág. 806: «…tampoco puede considerarse esta doctrina como excepcional, en la medida en que es una obligada consecuencia de la correcta aplicación de la norma desde el necesario prisma ordinamental y atención a la finalidad de las normas en relación a la realidad social en que se aplica».
[209] Morales Quintanilla, R., en *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit.,* recurso electrónico.

determinados grupos de casos y con consecuencias tasadas, para convertirse en una pieza más del Derecho de Sociedades de capital con función genérica de prevención y, en su caso, sanción de comportamientos fraudulentos y abusivos». No comprendemos las razones que motivaron este fallo y sobre todo porque con el mismo, se abren un camino para la aplicación generalizada de una doctrina que por su propio ratio no permite tal aceptación.

Asimismo, existe una corriente doctrinal que mantiene una postura ecléctica en relación al carácter excepcional o no del levantamiento del velo, ese sector sostiene que la «restrictividad debe interpretarse en una forma distinta, que no implique una postura inflexible, pero que tampoco debe interpretarse esa restrictividad en una forma extrema, ya que esta excepcionalidad no puede convertirse en una valla artificial e insalvable que con apoyo de una deducción meramente maquinal –impropia de función judicial– impida en la práctica la adecuada aplicación de esa doctrina, y prescindiendo de la realidad conduzca a un fin no querido por el ordenamiento jurídico[210]». Sin embargo, en la práctica judicial, esta corriente no adquiere mayor recepción, puesto que llegar a la justa medida de esa restrictividad no encuentra cabida, en un ordenamiento, que carece de un texto legal expreso, y que por ello no permite contar con ciertas directrices orientadoras para el órgano jurisdiccional a fin de aplicar la doctrina[211].

[210] Esta corriente doctrinal es expuesta por: Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…, op. cit.*, recurso electrónico.
[211] *Ídem, op. cit.*, recurso electrónico.

El carácter excepcional o limitado[212] de la doctrina, conlleva que la aplicación de misma se realice en forma subsidiaria, lo cual significa que el juzgador no solo debe apartarse de la generalidad a la hora de aplicarla, sino que también debe hacerlo con un criterio de subsidiariedad; es decir, solamente para aquellos casos en los cuales no exista otra salida legal, ya sea desde el derecho adjetivo o sustantivo para la correcta solución del caso enjuiciado[213] La subsidiariedad implica que la «doctrina podrá ser aplicable cuando el ordenamiento no haya previsto o tratado expresamente el abuso de la persona jurídica. No solamente se aplica cuando no hay más remedio, sino que, además, su aplicación está subordinada a que no exista una solución normativa[214]». Consecuentemente, «si el caso se puede solventar mediante la aplicación directa de una figura regulada expresamente por el derecho, habrá que estarse a estas instituciones preferentes[215].

Claro ejemplo de la aplicación subsidiaria de esta doctrina lo constituye la Sentencia de la AP de Barcelona del 3 de septiembre de 1998 (AC 6441), en la que, de forma contundente, la Audiencia expresa que «aunque admitiésemos la concurrencia de aquellas circunstancias que hacen conveniente prescindir de la

[212] En materia tributaria antes de la última reforma a la LGT, se ha venido considerando que la aplicación de la doctrina esta relegada a la existencia de norma legal, con lo cual, solo es aplicable cuando no exista normativa que solucione el caso. La Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de abril de 2003, manifiesta que «en el campo del derecho tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales *ad hoc*, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo"…». *Vid*. Sánchez Huete, M. A., El levantamiento del velo en la nueva LGT…, *op. cit.*, pág. 68.

[213] Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo*…, *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562.

[214] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 67.

[215] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad*…, *op. cit.*, recurso electrónico.

personalidad jurídica (…), es lo cierto que ello tan solo provoca eliminar determinadas consecuencias de la personalidad, no los contratos celebrados por aquélla, de tal forma que, con idénticos resultados a los previstos en el artículo 129 de la Ley de Limitadas, las consecuencias del levantamiento del velo conducirían a que de las deudas de N., S. A. responda el patrimonio de B., S. A., lo que, en el caso de autos, carece de trascendencia habida cuenta que la totalidad de las acciones de ésta son de la titularidad de aquella».

Otro ejemplo de su aplicación subsidiaria se refleja en la sentencia de 8 de junio de 1993 de la AP de Zaragoza (AC 1249)[216], en la que se señala que es innecesaria la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo al caso debatido puesto que cabe llegar al mismo resultado tanto con la norma del artículo 6 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, como con la doctrina jurisprudencial sobre la validez de los contratos celebrados con anterioridad a la inscripción registral de la sociedad contratante[217].

[216] En este caso el demandado opuso excepción de falta de legitimación del demandante, puesto que el contrato inicial sujeto a controversia fue suscrito antes de la inscripción de la sociedad en el Registro. La Audiencia en el trámite del recurso, desvirtúa el fundamento del juzgado de primera instancia, puesto que el Tribunal llega a este razonamiento aplicando la doctrina del levantamiento del velo. La Audiencia rechaza este alegato y admite que el demandante sí tiene legitimación activa, pero a esta conclusión no llega por la doctrina del levantamiento del velo sino por otros cauces distintos.

[217] En la sentencia de la AP de Valencia de 11 de octubre de 1997 (AC 13962), mediante la cual, son condenadas solidariamente varias empresas, ante una reclamación de daños y perjuicios en instalaciones, causadas por unas obras llevadas a cabo por una unión temporal de empresas. La Audiencia entiende que no se puede amparar en la forma jurídica adoptada para la ejecución de unas obras y consecuentemente aplica la doctrina del levantamiento del velo. No obstante la Audiencia, olvidó la aplicación de la Ley 18/1982 del 26 de marzo, en la que se establece que la Unión Temporal de Empresas carece de personalidad jurídica, por lo que era innecesario recurrir a la doctrina del levantamiento del velo.

El Tribunal Supremo, en la sentencia de fecha 24 de septiembre de 1987[218], resolvió una petición de nulidad de unos acuerdos sociales adoptados por la junta general extraordinaria, por la Sociedad Atlantis Playa, S. A. El demandante, alegó que no concurrió con su voto a efecto de impugnar el acuerdo, porque no se le permitió, pues se le negó la condición de socio, a pesar de serlo, junto con el administrador convocante, en razón de un contrato privado. La negación de su condición de socio se basaba en que aparecían documentos, en los que el otro socio demandado era el único propietario del resto de las acciones; pero estos documentos se hicieron por cuestiones de conveniencia de la sociedad y en realidad existían dos socios. La Audiencia declaró la nulidad del acuerdo, por falta del necesario concurso del demandante. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en la sentencia antes señalada, confirmó la nulidad, pero para ello recurrió a la doctrina del levantamiento del velo[219], lo cual era innecesario pues solo bastaba con analizar las normas civiles, que regulan las obligaciones originadas de los contratos.

En la sentencia del 31 de octubre de 1996 (RJ 7728), el Tribunal Supremo afirma que, «dicha operación de "levantamiento del velo" societario, debe utilizarse cuidadosamente y en casos extremos y de forma subsidiaria, en otras palabras,

[218] Sentencia del 24 de septiembre de 1987 (RJ 6392), Sala de lo Social, fue ponente Don Arturo Fernández López.

[219] El Tribunal Supremo, en la sentencia comentada expresa que: «se pretende que la persona jurídica que es la Sociedad Anónima, vele y oculte y haga inoperante la realidad que subyace debajo, esto es, la existencia de dos únicos socios ligados por contratos que ellos mismos reconocen como válidos y se propone el que por efecto de un "nomen" sin otro sustrato real que el oculto, se desembarace el socio mayoritario de las obligaciones que reconocidamente le vinculan con el otro socio, quien correlativamente quedaría despojado; (…), reiterando la doctrina de esta sala, se acuda por excepcionales razones de equidad a prescindir de la sociedad…».

cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas o procesales».

Reconocer un poder absoluto a los jueces, pudiendo prescindir de la normativa legal y dejar de reconocer a la persona jurídica, que ya el ordenamiento reconoce previamente, conllevaría un grado de arbitrariedad que no es admisible. Por eso se aboga por el carácter restrictivo, excepcional y subsidiario[220] de la doctrina, reservada solo para ciertos casos, apartándose de la generalidad y siempre analizando si en ese abuso de la persona jurídica en particular no existe otro remedio y, por ende, no existe tampoco ninguna solución normativa que tienda a corregir o evitar dicho abuso; bajo esos parámetros es que actúa su carácter excepcional y subsidiario.

3.3. La búsqueda de la verdad material como fin último del levantamiento del velo

Al estudiar la técnica del levantamiento del velo, se advierte que con esta se pretende llegar a la verdad oculta tras la persona jurídica, con el fin de evitar daños o que queden burlados los derechos de terceros, es decir, se trata de evitar que la persona jurídica sirva de medio fraudulento. Es así que en aquellos

[220] Ahora bien la subsidiariedad aquí explicada no tiene nada que ver con la subsidiaridad procesal, en el sentido que no es necesario proseguir con el patrimonio de la sociedad como requisito procedimental, y si no hubiesen bienes recurrir a los de los socios. El efecto típico de la doctrina es la extensión de la responsabilidad de forma solidaria; normalmente del patrimonio de la sociedad a la de los socios. En este sentido se pronuncia la sentencia de la AP de Valencia del 24 de septiembre de 1997 (AC 1823).

supuestos en que se recurre a la desestimación de la personalidad jurídica, existe un elemento común: «la falta de adecuación a la realidad».

Con la aplicación de la doctrina se persigue «resolver el asunto planteado desde una perspectiva de justicia material que, de otra manera, no alcanzaría si se siguiera un razonamiento formalista limitado a la aplicación superficial del comportamiento enjuiciado[221]». La finalidad del levantamiento del velo es lograr la justicia material y evitar el fraude, por lo que se perfila como instrumento válido para que los jueces puedan penetrar en el interior de la persona jurídica, cuando sea preciso, para evitar el abuso de la misma y el daño a terceros. En otras palabras, se impide que a través de un mecanismo formalmente correcto se llegue a un resultado materialmente antijurídico[222].

La técnica del levantamiento del velo, al igual que el juicio de equidad, el control del abuso y del ejercicio antisocial de los derechos subjetivos, y el fraude de ley, es considerada como una institución de la verdad[223]. Esta técnica, para algún autor, se inscribe también en «las categorías de instituciones represivas de la deslealtad que tratan de acortar hasta la total supresión, la distancia entre la verdad única y la eufemísticamente llamada verdad formal[224]».

[221] Embid Irujo, J. M., "El levantamiento del velo una vez más…", *op. cit.*, pág. 340.
[222] *Ídem, op. cit.*, pág. 340 y sig.
[223] Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación…, op. cit.*, pág. 17.
[224] *Ídem, op. cit.*, pág.17.

La razón de ser de la doctrina del levantamiento del velo es «la preponderancia atribuida a la realidad sustancial de los intereses en conflicto sobre la forma externa o apariencia, es decir, la exigencia de la justicia real impuesta por el buen sentido y la consideración prioritaria de la buena fe (subjetiva y objetiva), adentrándose en el seno de la persona jurídica, en su *substratum*[225]»

Con la doctrina del levantamiento del velo se llega a desvelar o indagar en la realidad o esencia que se esconde detrás del manto de la persona jurídica. Por esa razón, cuando exista contradicción entre el ente ideal sociedad y el objeto real societario o empresarial, deberá desestimarse el primero y apostar por el segundo para llegar a la verdad material[226].

Traemos a colación la sentencia de fecha 3 de febrero de 1999, dictada por la Sala Especial Tributaria de la extinta Corte Suprema de Justicia de Venezuela[227], en la que se refleja claramente este fin de la doctrina del levantamiento del velo, sobre la búsqueda de la verdad material. Este órgano de justicia se refirió en los siguientes términos: «…Las supuestas inversiones hechas por la contribuyente no son operaciones verdaderas ni sinceras, es decir no tienen contenido ni sustancia económica, sino que más bien son subterfugios de mera forma que no pueden tener significación en un impuesto como el que grava la renta, el cual pretende alcanzar la verdadera (y no aparente) capacidad económica del sujeto pasivo. Las operaciones analizadas, en la forma en que fueron hechas denotan un abuso de la

[225] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico.
[226] *Ídem*, *op. cit.*, recurso electrónico.
[227] Hung Vaillant, F., "La denominada doctrina del…", *op. cit.*, pág. 2052.

forma jurídica con el propósito fundamental de eludir o atenuar el efecto normal de la ley tributaria, en detrimento de los derechos del fisco. En tales casos, el juzgador debe apartarse de la forma de los negocios para atribuirles su verdadero significado y alcance a través de la realidad de los hechos, los cuales demuestran, como dice la fiscalización, que evidencia que "la formación del capital en el sector agropecuario venezolano no sufrió incremento alguno por lo cual los reparos se consideran ajustados a derecho, y así se declara" (…)».

Resulta evidente que la persona jurídica no puede servir de ropaje para realizar conductas antijurídicas, lesivas a nuestro ordenamiento, poniendo en precario los derechos de terceros que han actuado de buena fe. La personalidad jurídica no ha sido creada por el Derecho para ser utilizada de forma abusiva y en contra de otras instituciones de derecho que tienen cobertura legal.

3.4. La autonomía de la doctrina del levantamiento del velo y la inoponibilidad de la persona jurídica

Ya hemos analizado que existen innumerables casos en los que el Tribunal ha justificado sus fallos en institutos como el fraude de ley, abuso del derecho, inclusive en la simulación. Esta situación ha llevado, cierto sector, a considerar que la doctrina del levantamiento del velo carece de autonomía y, por consiguiente, no tiene justificación propia. Se ha afirmado, inclusive, que con la

aplicación de la doctrina se llega a los mismos resultados que a través de las figuras antes señaladas[228].

La doctrina del levantamiento del velo, según tendremos oportunidad de precisar más adelante, es distinta a otros institutos jurídicos del Derecho civil, tanto en su fundamentación como en su resultado. El levantamiento del velo refuerza –no elimina–, a institutos jurídicos, como el fraude de ley o el abuso del derecho[229]. Para el caso, si ha existido un fraude de ley utilizando en forma abusiva a la persona jurídica, debería, en primer lugar, analizarse si procede o no la aplicación de la doctrina y, una vez descorrido el velo, llegar a la verdad material y aplicar la norma defraudada. Como bien se ha apuntado, «la razón o motivo que justifica la procedencia y aplicación de esta práctica judicial es la inminente infracción del principio de transparencia en el tráfico jurídico[230]».

La consecuencia principal de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo es la inoponibilidad de la persona jurídica[231], con lo cual, al aplicar la doctrina se

[228] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico.

[229] Para Serrano González de Murillo, J. L., y Merino Jara, I., «si bien puede en principio compartirse la afirmación de que con la del levantamiento del velo no se alude a una institución con entidad propia, sino a un resultado que puede obtenerse utilizando como medio otras instituciones diversas, (fraude, representación, abusos de derechos, etcétera), en realidad ha de precisarse que no se trata del resultado último, sino de un resultado intermedio que sirve a finalidades ulteriores, como la protección de derechos a terceros, sean estos de carácter privado o –como en el fraude fiscal– públicos». *Vid*. González de Murillo, J. L., y Merino Jara, I., "El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria", *RDFYHP*, 1994, pág. 674.

[230] Morales Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad…*, *op. cit.*, recurso electrónico.

[231] Para Almudí Cid, J. M., en su trabajo sobre el régimen de transparencia fiscal internacional, editado antes de la reforma de la LGT del año 2006 mediante la que se introducen los supuestos de responsabilidad inspirados en la doctrina del levantamiento del velo, considera que esta doctrina opera en el ordenamiento tributario como un «mero recordatorio de la posibilidad de ignorar, a efectos fiscales, la personalidad jurídico-tributaria independiente que nuestro ordenamiento reconoce a las entidades mercantiles». Concluye el autor, que la Administración tributaria se ve imposibilitada de utilizar directamente la doctrina del levantamiento del velo, en los casos de fraude a la ley fiscal, debiendo acudir a los preceptos establecidos por el legislador, sin

desconoce a la persona jurídica como tal, pues se ha abusado de la misma, y de ese abuso se han visto perjudicados terceros de buena fe. Desde esta perspectiva, antes de aplicar las normas del fraude de ley, se pasó, primero, por el levantamiento del velo y se desconoció, con antelación, a una persona jurídica, pese a que tenía una forma jurídica propia reconocida por el sistema legal y que por el principio de seguridad jurídica no puede, en principio, ser desconocida sin más[232].

La labor de desconocimiento de la persona jurídica o de su inoponibilidad, por su utilización abusiva, se logra por la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo; la inoponibilidad o desconocimiento de la persona jurídica no constituye una consecuencia del fraude de ley, lo que demuestra la autonomía del levantamiento del velo[233]. De tal manera que, con la ruptura del hermetismo de la persona jurídica, se prescinde de los mecanismos y circunstancias normales, que desencadena tal concepto.

En el caso del Derecho civil, mercantil o laboral, «solo la técnica judicial del levantamiento del velo, evidencia la alteridad entre la sociedad y sus miembros u órganos. Dicho mecanismo consigue escindir la persona jurídica de sus

poder desconocer las exigencias procesales del artículo 15.2 de la LGT. *Vid*. Almudí Cid, J. M., *El régimen de transparencia fiscal internacional*, IEF, Estudios Jurídicos, Madrid, 2005, págs. 142 y 143.

[232] Como refiere Álvarez de Toledo, «…así, en un primer momento, el juez civil levanta el caparazón social, sin saber, *a priori*, lo que va a descubrir, e inmediatamente, diagnostica, esto es, constata la existencia o no de patología, de abuso de personificación. A la vista de las entrañas de la sociedad desvelada, resuelve si debe penetrar el velo levantado, o lo que es lo mismo, desenmascarar a quienes actuaban a su sombra en perjuicio de intereses y derechos ajenos; o, si, por el contrario, al no existir anomalía de ninguna clase, debe respetar el hermetismo patrimonial de la entidad sujeta a su examen». *Vid*. Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación*…, *op. cit.*, págs. 18 y 19.

[233] En este sentido Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad*…, *op. cit.*, recurso electrónico.

integrantes, en caso de abuso de derecho. Únicamente alzando el velo social, se rompe la identidad de la entidad con sus respectivos órganos[234]». El camino para desconocer a la persona jurídica, en caso de abuso de la misma, es a través del levantamiento del velo, y la inoponibilidad de la persona jurídica, no se puede conseguir por otro instituto jurídico, de ahí que se sostenga que el levantamiento del velo constituye un instituto autónomo, con su propia fundamentación, y con un resultado propio[235].

4. La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho

4.1. Derecho Civil

Resulta importante destacar que, en la sentencias del Tribunal Supremo de la Sala de lo Civil, se analizan dos aspectos relevantes para proceder a levantar el velo. El primero de ellos conlleva el tener por probados los hechos relacionados con la existencia de infracapitalización, confusión de personalidades, dirección externa, fraude y abuso, de tal manera que solo exponer las reglas relativas al

[234] Ruiz Rico Ruiz, C., hace referencia a la teoría orgánica, fundada en el principio «societas delinquere non potest», y partiendo de esta teoría concluye que en el ámbito mercantil, esta teoría presenta ciertos aspectos que no se dan en el ámbito penal. *Vid.* Ruiz Rico Ruiz, C. "El levantamiento del velo en las sociedades mercantiles: Argumentaciones jurídicas tendentes a reducir su aplicabilidad", *Anuario de Derecho Civil*, Tomo LIII, Madrid, 2000, pág. 927 y 928.

[235] En palabras de Embid Irujo, J. M., "Justicia y seguridad jurídica: a propósito del levantamiento del…", *op. cit.*, pág. 5: «Hay, entonces, una pretensión de lograr la adecuada justicia material prescindiendo de otro valor relevante, como la seguridad jurídica, cuya vigencia incondicionada conduciría a resultados inocuos».

levantamiento del velo no constituye el camino para proceder a desconocer la independencia de personalidades[236].

Como segundo aspecto, resulta importante para la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo que, a partir de los hechos probados a que hacíamos referencia, se evite que el respeto absoluto a la personalidad provoque de forma injustificada el desconocimiento de legítimos derechos e intereses de terceros[237].

En las sentencias del Tribunal, se puede advertir la influencia de la «doctrina de terceros» a la que hacíamos referencia en páginas anteriores y que constituyó el antecedente previo para la posterior proclamación de la doctrina del levantamiento del velo.

En el recurso de casación interpuesto por Sacyr Vallermoso, S. A., resuelto en la sentencia del Tribunal Supremo del 16 de mayo de 2013[238], se alegaba por el recurrente la condición de tercero. Este recurso fue desestimado y, a estos efectos, el Tribunal enfatizó que la doctrina del levantamiento del velo es «un instrumento jurídico que se pone al servicio de una persona, física o jurídica, para hacer efectiva una legitimación pasiva distinta de la que resulta de la relación, contractual o extracontractual, mantenida con una determinada entidad o sociedad a la que la ley confiere personalidad jurídica propia, convirtiendo a los que serían

[236] *Vid* Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, del 13 de diciembre de 2013, citada en páginas anteriores. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, del 25 de junio de 2009 (RJ 6454).
[237] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, del 7 de junio de 2011 (RJ 4395) y sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, del 26 de mayo de 2008 (RJ 3172).
[238] Sentencia citada en páginas anteriores.

"terceros" –los socios o la sociedad– en parte responsable a partir de una aplicación, ponderada y restrictiva de la misma, que permita constatar una situación de abuso de la personalidad jurídica societaria perjudicial».

En esta sentencia, el Tribunal analiza si, efectivamente, el recurrente puede considerarse tercero o no, y hace hincapié en el hecho que la sentencia objeto del recurso de casación, obviando incluso una posible actuación fraudulenta, niega la condición de tercero al recurrente y aplica bajo estos términos la doctrina del levantamiento del velo. Es decir, el Tribunal cuestiona que el fallo recurrido no analice la actuación fraudulenta y se concentre en el análisis sobre la existencia de ese tercero. Este era la forma de proceder por el Tribunal Supremo cuando solamente se aplicaba la doctrina de terceros tal y como lo expusiomos anteriormente[239] y no se recurría al levantamiento del velo para evitar el abuso de las formas.

El análisis de la existencia de ese tercero tiene especial relevancia –como era de esperarse– en los casos de tercerías de dominio. Es así que nos encontramos con abundante jurisprudencia en lo que este tema se refiere. Por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo del 5 de abril de 2001 (RJ 4783), se declaró no haber a lugar el recurso de casación, ya que pretender que una de las sociedades recurrentes «pueda hacer valer una tercería de dominio sobre bienes embargados de la primera entidad, es atacar la esencia de dicha institución de tercería de dominio, puesto que rompe el núcleo de la misma, que establece que el que

[239] *Vid.* Epigrafe «Doctrina de terceros como antecedente de la doctrina del levantamiento del velo»

deduce la tercería de dominio no puede figurar como pasivamente legitimado en el título ejecutivo. Y esto es lo que acontece en el presente caso, todo ello a través de la configuración de distintas sociedades, que no son otra cosa que el desdoblamiento de una persona, con fines fraudulentos, rompiendo el principio de la buena fe negocial».

En aquellos casos en los que el Tribunal niega la condición de tercerista aplicando la doctrina del levantamiento del velo, analiza aspectos relevantes como es la confusión de personalidades. El Tribunal señala que se debe «de partir de la plasmación de unos datos fácticos, a lo que se ha de llegar a través de una actuación hermenéutica correcta y lógica, huyendo de cualquier extravagancia o irracionalidad. Pues bien, en la sentencia recurrida, y con base a lo dicho en la sentencia de instancia que utiliza las pruebas testifical, pericial contable y pericial técnica obrante en autos, se llega a la conclusión que las entidades "Faesa" y "Sadisa" tienen como socio mayoritario y fundador a Aureliano M. G. y tienen además, el mismo domicilio social, y además el mismo Administrador[240]».

También en materia de daños y perjuicios existen abundantes pronunciamientos en los cuales se ha aplicado el levantamiento del velo, y se analiza la condición de tercero. Para el caso, el Tribunal Supremo en la sentencia del 25 de octubre de 1997 (RJ 7339), resuelve denegar una reclamación de daños y perjuicios derivados de un incendio, entablada por una sociedad propietaria de las mercancías destruidas por un siniestro, en contra de una compañía aseguradora.

[240] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, del 5 de abril de 2001, citada anteriormente.

Para el Supremo, la sociedad demandante no podía invocar el carácter de tercero ajeno a la figura del propio asegurado, y así solicitar la susodicha indemnización, pues en el caso concurrían los factores de conexión entre ambos, como son el control del capital y gestión social, un mismo domicilio social, el uso de unos mismos activos y una misma contabilidad, lo que conllevó a la sala desestimar a la persona jurídica de la sociedad demandante aplicando la doctrina del levantamiento del velo.

Llama la atención la sentencia del 5 de abril de 2013 (RJ 4937), dictada por la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo, en la cual se aplicó la doctrina de los propios actos[241] en relación con la doctrina del levantamiento del velo. En esta ocasión el Tribunal claramente señala que no se puede prescindir de la persona jurídica que ha sido utilizada para fines de ocultamiento, con el fin de argumentar que los socios y no la sociedad, son los verdaderos titulares de los bienes[242].

[241] Sobre la doctrina de los propios actos, hacíamos referencias en páginas anteriores al analizar la buena fe como fundamento para levantar el velo, según la sentencia del Tribunal Supremo del 28 de mayo de 1984.

[242] El Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, en la sentencia del 29 de abril de 1988 (RJ 3326), se pronunció sobre una demanda de daños y perjuicios (tanto daño emergente como lucro cesante), entablada por las propietarias de un edificio que colindaba a un edificio que había sufrido un incendio y el cual habían también alcanzado al inmueble de las demandantes. La demanda se interpuso en contra de Don Martín A. B. y la Compañía de Seguros F., pero el juzgado estimó responsable de los daños y perjuicios a Don Martin, absolviendo a la Compañía de Seguros. Se interpuso recurso de casación alegando la teoría del acto propio, aduciendo Don Martín, que él no podía ser responsable de los daños y perjuicios, pues él no había realizado un acto propio, sino que la Sociedad arrendadora del inmueble de la cual era dueño, era la responsable por el actuar negligente. Sin embargo, el Tribunal aplica el levantamiento del velo, puesto que el nombre de la Sociedad Anónima, coincidía con el nombre de Don Martín, con el añadido de S. A. El Tribunal expresa que fácilmente se deduce que la sociedad se constituyó como instrumento merced al conocido desdoblamiento conocido en la práctica, entre la propiedad del inmueble en que se desarrolla una explotación económica y la titularidad de la explotación económica como tal, es decir, el negocio mismo.

En el caso anterior, el Tribunal no aplica la doctrina del levantamiento del velo, pues entiende que en razón de la doctrina de los propios actos, no es posible pretender prescindir de la persona jurídica, «ya que no son los propios socios los que pueden optar por utilizar la personalidad o desconocerla a su arbitrio».

Por su parte, en la sentencia de la AP de Sevilla de 17 de abril de 1998 (AC 713), se recoge un supuesto de elusión al debido cumplimiento de la norma contenida en el artículo 659 del Código Civil que regula que las obligaciones de una persona no se extinguen por su muerte. Los codemandados-herederos incluyeron como aportación social, un negocio de agencia de aduanas y de consignataria de buques a una sociedad constituida por ellos mismos. En esta ocasión la Audiencia desestimó la excepción de falta de legitimación pasiva.

De este pronunciamiento de la AP de Sevilla, nos llama poderosamente la atención la poca argumentación desarrollada para fundamentar la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo. A estos efectos, la Audiencia señala que, para «evitar cualquier posible deficiencia en la constitución de la relación jurídico procesal, teniendo en cuenta que dada la estrecha afinidad de intereses y objetivos entre los demandados, resulta de aplicación también al presente supuesto la doctrina del levantamiento del velo». Consideramos que la Audiencia estaba obligada a profundizar en los hechos que demostraban el fraude a la ley, a través de la creación de la persona jurídica con el fin de evitar responsabilidades o dañar los intereses de terceros, y no limitarse a señalar la existencia de intereses u objetivos afines entre los demandados.

En definitiva, observamos que en materia de Derecho Civil, resulta importante el análisis de la doctrina del levantamiento del velo partiendo de la consideración de tercero, así como la acreditación fáctica de la confusión de personalidades, dirección unitaria y el fraude de ley con fin de determinar el abuso de las formas. El Tribunal Supremo cada vez que resultan acreditadas estas circunstancias, mantiene la tendencia de prescindir de la personalidad jurídica, amparándose en los conceptos del fraude de ley o abuso del derecho.

4.2. Derecho Mercantil

La aplicación del levantamiento del velo en materia de Derecho mercantil está íntimamente relacionada con el concepto de grupo de sociedades. Es así que será necesario, aunque sea brevemente, explicar qué se entiende por grupo de sociedades[243].

En torno a la regulación del grupo de sociedades, traemos a colación los artículos 42 al 49 del Código de Comercio, que prevén la presentación de cuentas anuales consolidadas por el grupo integrado por una sociedad dominante y sus dependientes. La normativa se desarrolla en torno al reconocimiento de que las sociedades del grupo suelen constituir una unidad económica, cuya situación real se pretende dar a conocer imponiendo la consolidación de sus estados financieros.

[243] *Vid*. Embid Irujo, J. M., "Los grupos de sociedades en el derecho comunitario y español", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Núm. 599, 1996, pág. 32 y sig.

El artículo 42 del Código de Comercio tras la reforma operada por la Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social del 30 de diciembre de 2003, (artículo 106.2), asemeja el concepto de grupo con la unidad de decisión, la que presume no solo en los casos que la propia norma ya enumera; sino cuando por cualquier otro medio, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única y en particular cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta[244].

Para el artículo 4 de la Ley de Mercado de Valores, pertenecen a un mismo grupo, a efectos de esa Ley, las entidades que constituyen una unidad de decisión porque algunas de ellas ostente o pueda ostentar directa o indirectamente el control de las demás, o porque dicho control corresponda a una o varias personas físicas que actúen sistemáticamente en concierto. Se presumirá que existe en todo caso, unidad de decisión, cuando concurra alguno de los supuestos del artículo 42.1 del Código de Comercio[245].

Los artículos 74 a 89 de la derogada Ley de Sociedades Anónimas –en adelante LSA– y los artículos del 39 a 42 de la también derogada Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada –en adelante LSRL–, identificaban a la sociedad matriz

[244] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…*, *op. cit.*, pág.7.
[245] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 8. Por otro lado, la Ley Concursal del 9 de julio de 2003, en su artículo 28.2, establece que los concursos de sociedades del mismo grupo son un solo concurso.

con sus propias filiales, al momento de regular los negocios de esas entidades sobre sus propias acciones o participaciones[246].

Observamos que «la doctrina mercantilista más destacada en el estudio de estos fenómenos empresariales habitualmente perfilan tres modelos genéricos de agrupaciones de empresas: 1.- La de tipo contractual, en la que un acuerdo de voluntades une a dos o más sociedades, sea horizontalmente (…) o complementaria (…); 2.- Unidas mediante una vinculación financiera, y en este caso la relación empresarial se da a través de la participación de unas sociedades en los capitales de las otras; y 3.- La vinculación de carácter personal entre las distintas empresas, lo que se lleva a cabo mediante el nombramiento de administradores, gestores o personal directivo comunes, con lo que se logra instrumentar un sistema de dirección único[247].

También suele distinguirse entre el grupo por subordinación y el grupo por coordinación[248]. El primer caso, se da «cuando hay una estructura jerárquica en el

[246] Por su parte la Ley de Sociedades de Capital, aprobada mediante el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio –en adelante LSC– establece que en ningún caso las sociedades de capital podrán asumir o suscribir sus propias participaciones o acciones ni las creadas o emitidas por su sociedad dominante (articulo 134 LSC), siendo la adquisición hecha en contravención de este precepto nula de pleno derecho (articulo 135 LSC). La razón de esta regulación por parte de la LSC es porque cuando una sociedad de capital adquiere directa o indirectamente sus propias acciones o participaciones, está de hecho reduciendo su capital y pretende hacer creer a los terceros que tiene unos recursos superiores a los reales y, por lo tanto, debe prohibirse esta posibilidad, salvo en supuestos y con requisitos muy especiales.

[247] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos de empresas*, Bosch, 2005, pág. 36.

[248] Asimismo se suele distinguir entre modelo orgánico y contractual, a tal efecto se establece que: «como modelo orgánico, se conoce a una regulación que rige *per se* desde el momento en que se aprecia la existencia del grupo». No se exige que las sociedades dominante y dominada firmen un contrato, sino que «se atiende a la realidad para advertir si se da o no la dirección unitaria propia de todo grupo». Lo anterior nos indica que habrá que determinar cuándo nos encontramos efectivamente ante una dirección unitaria que justifique la intervención del legislador. Por lo complicado que resulta, el tema es que en ciertos casos, al definir cuándo nos encontramos ante una dirección, unitaria, se suele operar, a través de presunciones. Es así que se presume

que la dirección unitaria se basa en la obtención previa del control societario[249]», en cambio el grupo por coordinación se da «cuando las distintas sociedades vinculadas son independientes entre sí y articulan la dirección unitaria a partir de un interés común o a un puntual acuerdo entre las partes[250]».

En lo que concierne a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y su relación con los grupos de sociedades[251], se parte en la mayoría de los casos analizados, del grupo por subordinación, ello porque será en este «donde la existencia de un control previo por una determinada sociedad dominante del grupo comporta un ejercicio de la dirección de carácter unitario y unilateral, imponiendo al resto de sociedades controladas la ejecución de una serie de medidas destinadas a realizar el interés del grupo y, donde en la práctica diaria, surge la situación de posible necesidad de tutela para los acreedores de las sociedades controladas[252]». Se entiende que «en los grupos por coordinación falta el elemento del control que sirve para presumir una situación de peligro para los acreedores de las sociedades dominadas[253]».

---

iuris tantum que hay grupo cuando existe relación de dependencia. *Vid.* Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…*, *op. cit.*, pág. 13.

[249] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 37.

[250] *Ídem*, *op. cit.*, pág.37.

[251] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo del 24 de septiembre de 1987 (RJ 6392), Sala de lo Social, ponente Don Arturo Fernández López, que aunque no resuelven un asunto, relacionado con el grupo de sociedades, trata asuntos relacionados con el Derecho Mercantil. En este fallo, se aplica la doctrina del levantamiento del velo, en una impugnación sobre la validez de una trasmisión fiduciaria de acciones.

[252] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 37.

[253] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 37.

En el grupo de sociedades existe un control[254], tanto interno como externo, con el fin de desarrollar negocios de alto riesgo y no afectar el capital social de la sociedad controladora. Al final de cuentas el control se materializa en virtud de la financiación, o el nombramiento de personal, imposición de planes de desarrollo, el dominio de las asambleas[255].

En todo caso, «no será correcto levantar el velo de una sociedad integrada en un grupo por tal hecho en exclusiva. La propia estructura del grupo –su mayor o menor centralización– y su comportamiento en el tráfico orientarán, finalmente, la aplicación de la doctrina[256]». Así lo ha entendido el Tribunal Supremo en la sentencia dictada el 28 de octubre de 2013[257], al señalar que «la mera pertenencia a un mismo grupo empresarial, por sí sola, no justifica» la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

Consecuentemente, para levantar el velo según lo entiende la doctrina, será necesario que concurra el acto abusivo, realizar actos violatorios a la ley en perjuicios a terceros. Si se observa que el grupo de sociedades se ha utilizado para actuar en fraude de ley y así perjudicar a terceros de buena fe, a través de una o varias de sus sociedades, la doctrina del levantamiento del velo, servirá

[254] En algunos países se suele controlar al grupo de sociedades con alguna normativa, en materia de Derecho de seguros, Derecho bancario o respecto a la defensa de libre competencia, regulando el derecho del grupo y de esta forma proteger a los socios minoritarios, acreedores, etc.
[255] En este sentido, Escobar Fornos, I., "Levantamiento del velo de las personas jurídicas", *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Núm. 695, 2006, pág. 1148.
[256] Embid Irujo, J. M., "El levantamiento del velo de la sociedad anónima". (Doctrina jurisprudencial sobre la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad), *Revista Tribuna Social*, Núm. 17, 1992, pág. 8.
[257] Sentencia del Tribunal Supremo (RJ 7442), Sala de lo Civil, siendo ponente Ignacio Sancho Gargallo.

precisamente para revelar si debajo de las diversas entidades existe la unidad que predican, o si hubo abuso de las formas para causar daños o perjuicios[258].

El Tribunal Supremo en la sentencia dictada el 3 de enero de 2012[259], aplica la doctrina del levantamiento del velo en virtud de un entramado societario, creado con el fin de evitar el pago de una deuda[260]. A estos efectos, el Supremo analiza el fraude de ley perpetrado por los demandados y advierte que, aparte «del propio entramado de sociedades, hay circunstancias muy significativas que conducen a concluir que ha existido un fraude de ley: la importancia cuantitativa del crédito del actor (4.847.047 euros); que, a pesar de que ahora ya no se discuta su existencia, no apareciera en la contabilidad de la sociedad originariamente deudora, Ramón Vizcaino, S. A.; y que después de que hubiera sido formalmente requerida de pago por el acreedor, comenzara un proceso complejo en el que se crea un entramado societario confuso, que dificulta al acreedor identificar a su deudor y

[258] *Vid*. Moliner Tamborero, G., "El levantamiento del velo de las personas jurídicas", homenaje a Don Antonio Hernández Gil, Vol. III, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., Madrid, 2001, pág. 3258.

[259] Esta sentencia ya fue citada anteriormente. El Tribunal entiende que «en síntesis: la sociedad deudora (Ramón Vizcaino, S. A.) después de ser requerido de pago hace una escisión parcial, luego crea otra sociedad (Ramón Vizcaino Internacional, S. A.), se cambia de denominación social (Tecfrindus, S. A.) y se declara en quiebra; la sociedad escindida (Internacional de Refrigeración RV, S. A.) , más tarde, cambia de denominación social (Ramón Vizcaino Refrigeración, S. A.), adquiere las acciones de Ramón Vizcaino Internacional, S. A. y se escinde parcialmente; y la sociedad beneficiaria de esta segunda escisión (GRV Grupo Vizcaino de Empresas Industriales y de Servicios, S. L.), a la que le habían sido transmitidas las acciones Ramón Vizcaino Internacional, S. A., compra después el 91,04% del capital social de la sociedad de la que había sido escindida (Ramón Vizcaino Refrigeración, S. A.)».

[260] Otro tema de interés en el Derecho mercantil, es el caso de la sociedad familiar, en estos casos para levantar el velo será necesario que concurra el abuso de la persona jurídica, cometiéndose el fraude. Consecuentemente, tal como algún autor ha apuntado, «el simple hecho de no poder hacer frente a alguna de sus deudas no la convierte sin más en un ente falso creado con la única finalidad de eludir las responsabilidades personales de los socios». *Vid*. Meneses Vadillo, Alfredo, "Doctrina del levantamiento del velo: Precisiones sobre la ficción y el fin fraudulento en atención a la empresa familiar", *Cuadernos de Derecho y Comercio*, No. 36, 2001, pág. 235.

contribuye a distraer los activos que deberían servir para satisfacer dicha deuda[261]».

En el fallo anterior el Tribunal resalta que la doctrina del levantamiento del velo también es aplicable en los «casos de sucesión empresarial o de empleo abusivo de la personalidad jurídica de la sociedad por quien la controla para defraudar a terceros». Con este fallo se advierte que no sólo en aquellos casos de existencia de un grupo de sociedades en los que concurra un control con fines abusivos puede levantarse el velo, sino también en la trama creada para suceder la actividad con fines fraudulentos evitando el cobro de la deuda[262].

En materia de Derecho mercantil, al igual que sucede en Derecho civil, adquiere especial relevancia el fraude de ley a través del abuso de la persona jurídica para proceder a levantar el velo. En las sentencias del Tribunal Supremo, se advierte el análisis del fraude de ley y también el estudio del abuso de la personalidad con fines que tienden a perjudicar a terceros, como elementos determinantes para prescindir de la persona jurídica y penetrar en el *substratum*.

---

[261] En principio, la elusión de responsabilidades no constituye un fin ilegítimo, y por lo tanto, no se estima como fraudulento el hecho que surjan pérdidas societarias por débitos impagados por encima del patrimonio social, sino que el abuso de derecho surgirían cuando junto a la insolvencia de la sociedad se diera un lucro indebido de los socios, que en modo alguno puede cifrarse en la ausencia de responsabilidad personal. Habrá abuso de la persona jurídica si mediante ella se explota una actividad mercantil que en sí misma es abusiva, por ejemplo, se suscriben contratos con los socios, no necesario con pagos exorbitantes, pero a la vez hay insolvencia para pagar contratos con terceros. *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de julio de 2001 (RJ 6632), Sala de lo Civil, ponente Don José de Asís Garrote. Entendemos, que para hacer responsable a los socios, deberá de procederse a probarse la utilización abusiva de las formas y el fraude en la suscripción de los contratos con los socios, como fundamento para levantar el velo societario, y extender la responsabilidad patrimonial a los socios.

[262] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 1998 (RJ 141), en la que el Tribunal resolvió aplicar el levantamiento del velo en un contrato de arrendamiento de una sociedad cuyo capital había sido participado mayoritariamente por otra. La simple obtención del control societario se hizo equivalente a una situación de traspaso no consentido por el propietario.

4.3. Derecho Laboral

En el Derecho laboral, la doctrina del levantamiento del velo[263] se ha aplicado con mucha frecuencia para desvelar los problemas suscitados con los grupos de empresas o de sociedades[264]. Sin embargo, en esta rama del Derecho no se cuenta con una definición[265] de lo que se entenderá para efectos de la relación laboral «grupo de empresas o de sociedades[266]». De hecho, en el Derecho laboral español se «dispone únicamente de un conjunto heterogéneo de normas sectoriales referidas a puntuales aspectos del funcionamiento del grupo de empresas que, por no mantener una coherencia entre las mismas, trae como consecuencia, la imposibilidad de fijar una definición unitaria del mismo[267]». Precisamente, por esta razón en materia laboral, se ha construido una importante

[263] No obstante existen precedentes, en los que ante casos de grupos de sociedades, los Tribunales laborales no optan por levantar el velo sino por considerar responsables solidarios al grupo de empresas. (*Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional del 27 de mayo de 1983 (RTC 46) y sentencia del Tribunal Supremo del 8 de junio de 1988 (RJ 5256). *Vid.* Embid Irujo, J. M., "El levantamiento del velo de la sociedad anónima…", *op.cit.*, pág. 9.

[264] En materia laboral encontramos más sentencias que tratan de elaborar una construcción del concepto de grupo de sociedades, que en la materia estrictamente societaria o de Derecho mercantil.

[265] Santiago Redondo, K., en *Consideraciones en torno a los grupos de empresas,* Relaciones Laborales, Tomo II, 1991, pág. 456, define al grupo de empresa en el ámbito laboral así: «en el sentido de entender por grupo empresarial la concentración de personas físicas y/o jurídicas de empresarios que, no obstante gozar de personalidad jurídica diferenciada y aparente autonomía, generan un vínculo económico-organizativo, normalmente fundado en criterios de dependencia y subordinación de decisivas consecuencias y complejos problemas en orden a la aplicación de las instituciones de Derecho del Trabajo, y tendente a la obtención de un fin empresarial común, concretado en las ventajas derivadas de la agrupación, en atención a la realidad y exigencias del tráficos económico».

[266] Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en…, op. cit.*, pág. 4. En este sentido «es posible que una norma se refiera a los grupos de sociedades en un sentido amplio, equivalente a entidades en relación de dependencia: el legislador se limita en tal caso, a establecer cuándo se entiende que hay dominio de una entidad sobre otra (mayoría de participaciones, de derechos de voto, etc.) sin exigir el ejercicio de hecho del control, que se presupone. También los tribunales califican a veces como grupo a sociedades en relación de dominio, presuponiendo la unidad de actuación (STS de 28-1-1994, Sala 1era, La Ley Juris. 356/1994)».

[267] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…, op. cit.*, pág. 35.

jurisprudencia que ha hecho del grupo de sociedades un empresario laboral solidariamente responsable[268].

La doctrina española y la jurisprudencia señalan como punto de partida para la construcción jurídica del concepto de grupo de sociedades o de empresa, lo dispuesto en el artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores, según «el cual es empresario laboral toda persona física o jurídica, o comunidad de bienes, que recibe la prestación de servicios del trabajador en los términos del artículo 1.1 del mismo texto legal[269]». Invocando este artículo fundamentan jurídicamente el establecimiento de responsabilidad, de los grupos de empresas en el orden social, aplicando al grupo, el mismo tratamiento legal que se otorga en la citada regulación a la comunidad de bienes.

También recurren al principio general de primacía de la realidad por encima de las formas jurídicas, el cual implica «la búsqueda de la realidad auténtica de los hechos, más allá de los formalismos y formalidades jurídicas, evitando que pese sobre el trabajador, el oneroso deber de indagación de interioridades negociables

[268] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 35. Desde la perspectiva legislativa suele ser frecuente la remisión a la normativa mercantil; para el caso la Ley 22/1992 de 30 de julio sobre Medidas Urgentes sobre Fomento de Empleo y Protección por Desempleo, en su Disposición Adicional 4ª ordena que: «Se considerarán pertenecientes a un mismo grupo las empresas que constituyan una unidad de decisión, porque cualquiera de ellas controla directamente o indirectamente a las demás. Se entenderá que existe control de una empresa dominada por otra dominante cuando se encuentre en alguno de los casos del apartado 1 del art. 42 del Código de Comercio».
[269] Artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores.

subyacentes, que suelen ser difíciles de descubrir[270], lo que evita la creación de empresas ficticias, sin ninguna garantía en asumir responsabilidades[271]».

El Tribunal Constitucional ha recogido el principio general de primacía de la realidad como mecanismo válido para descubrir al empresario verdadero y así, en su sentencia del 27 de mayo de 1983[272], manifiesta que «…pertenece a la específica función de la jurisdicción Laboral resolver quién es el "empresario verdadero" y quién opera como "empresario aparente" para eludir gravosas consecuencias de Orden Laboral y ello con total independencia de las relaciones civiles y mercantiles existentes entre tales sujetos[273].

Bajo el contexto anterior y con la finalidad de encontrar una solución a la disociación entre realidad formal o aparente y realidad material o verdadera, es que la jurisprudencia ha elaborado la doctrina que se denomina «grupo laboral de empresas», como mecanismo autónomo respecto del concepto genérico que maneja el Derecho mercantil, con la cual se pretende «restaurar la correspondencia entre el empresario real y el empresario formal[274]». A tal efecto, el grupo laboral de empresas deberá cumplir las condiciones de lo que se entiende por empresario, en los términos del artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores, haciéndolos solidariamente responsables de las obligaciones laborales.

---

[270] *Vid*. Verges Ayats, M; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X. "El levantamiento del velo societario por deudas tributarias", Junio 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531.

[271] *Ídem, op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531. *Vid.* Sentencias del Tribunal Supremo del 3 marzo de 1987 (RJ 1321), 8 de octubre de 1987 (RJ 6973) y 30 de junio de 1993 (RJ 4939).

[272] Sentencia del Tribunal Constitucional del 27 de mayo de 1983 (RTC 46), fue ponente Don Ángel Escudero del Corral.

[273] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…, op. cit.*, pág. 40.

[274] *Ídem, op. cit.*, pág. 46.

La doctrina jurisprudencial del grupo laboral de empresas constituye una manifestación de lo que se conoce como «jurisprudencia de intereses[275]», cuyo proyección va mas allá de los formalismos jurídicos, y atiende intereses que podrían verse afectados en determinados supuestos[276]. Los Tribunales del orden social pretenden «conciliar los aspectos formales y materiales de una determinada realidad económica y alcanzar el equilibrio formal de intereses, donde se debe encuadrar con todo rigor la técnica del levantamiento del velo como técnica de control e investigación de la verdadera realidad subsistente[277]. Desde esta perspectiva, ha considerado al grupo de empresa como una específica concreción de la técnica del levantamiento del velo, para resolver los casos en los que se presentan varias personalidades jurídicas[278].

La aplicación de la doctrina jurisprudencial del grupo laboral de empresa en los términos apuntados implica la concurrencia de ciertos factores[279], de tal modo que

[275] Tal como se ha explicado en páginas anteriores en el Derecho anglosajón también se desarrolla la «jurisprudencia de intereses». *Vid*. Capítulo I, epígrafe, «Desarrollo de la doctrina del levantamiento del velo en el Derecho anglosajón y su recepción en Europa».
[276] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 42.
[277] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 42.
[278] *Vid*. STJ de la Rioja del 10 de octubre de 1996 (AS 3673) que declara: «Como ha señalado la doctrina, los grupos de empresas son un fenómeno cada vez más extendido en la sociedad de nuestro tiempo y revisten una complejidad en su estructuración que dificulta no solo su regulación legal sino, incluso, su propia caracterización o definición, ya que surgen como consecuencia de un proceso muy dinámico, en el marco de una economía de mercado cada vez más desregulada y en el que frecuentemente las normas jurídicas van a remolque de la realidad práctica. La constitución de un grupo requiere que al menos dos empresas diferenciadas mantengan algún tipo de coordinación, o subordinación, comercial u organizativa, aunque manteniendo cada una su propia personalidad jurídica (…). En síntesis, el núcleo del grupo de empresas está en la dominación –empresa dominante– y situación de dependencia, y en la unidad de dirección. De este planteamiento del grupo de empresas arrancan las normas de protección a los acreedores, a los componentes minoritarios y a los trabajadores».
[279] Para Verges Ayats, M; León Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…" , *op. cit.*, VLEX: recurso electrónica: http://www.vlex.com/vid/39135531. Haciendo referencia a los factores que deben suscitarse en el grupo laboral de empresas, manifiesta que estas notas distintivas son «abiertas, graduables y aisladamente no constituyen por sí mismas más que indicios que cobran e interrelacionadamente, mediante un juicio de aproximación entre el tipo normativo y el caso concreto».

la sola existencia de un grupo social no debería implicar, *per se*, la existencia de un empresario único y, por lo tanto, la responsabilidad solidaria de los integrantes del grupo. Consecuentemente, para que se atienda a la existencia de un grupo laboral de empresas, según los criterios jurisprudenciales[280], deberían considerarse los siguientes elementos: La confusión de trabajadores o plantilla única, confusión del patrimonio o unidad de caja, dirección unitaria, apariencia externa de unidad empresarial, fraude de ley o abuso del derecho.

A continuación desarrollaremos el alcance de cada uno de los elementos antes mencionados sobre los cuales descansa, la aplicación del levantamiento del velo en el Derecho laboral.

4.3.1. Confusión de trabajadores

La confusión de trabajadores se produce cuando el trabajador a pesar de aparecer formalmente contratado por empresa determinada, presta indistintamente al grupo de empresas sus servicios. La prestación del trabajo se puede dar por la concurrencia de la realización de servicios de tipo simultáneo, sucesivo o indirecto.

Será en la prestación de servicios simultáneos «donde con mayor claridad se produce el fenómeno de plantilla única y el más típico en la imputación de

[280] *Vid*. Sentencias del Tribunal Supremo, Sala de lo Social del 4 de abril de 2002 (RJ 6469), 20 de enero de 2013 (RJ 1825), 25 de junio de 2009 (3263), 21 de julio de 2010 (7280).

responsabilidades laborales. Este supuesto es muy frecuente en aquellos grupos de empresas sometidos a una dirección única[281]».

Por su parte el Tribunal Supremo en la sentencia de 27 de mayo de 2013 (RJ 7656) de la Sala de lo Social señala que, la confusión de trabajadores implica prestación de trabajo común, simultáneo o sucesivo, en favor de varias de las empresas del grupo[282].

En lo que respecta a la prestación sucesiva de servicios, habrá que advertir que la prestación originalmente pactada y que con posterioridad se encomienda a favor de otras empresas del grupo, no podrá obedecer a una transferencia o cambio de titularidad de la empresa, pues en estos supuestos no se aplica la doctrina del levantamiento del velo, sino que habrá que identificar al nuevo titular de la empresa. A tal efecto, merece la pena recordar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia –en adelante STSJ– de Madrid de 21 de marzo de 1996 (AS 546): «…la aplicación del artículo 44 del Estatuto de los Trabajadores, no exige en este caso la aplicación de tal doctrina sino solo la identificación de la empresa que cambia, subrepticiamente de titularidad. En el litigio presente no se trata tanto de penetrar en el substrato personalista de las sociedades, sino de establecer la identidad de un objeto jurídico que cambia de titular, cambio por cesión que

[281] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 48
[282] Sala de lo Social, fue ponente Don Luis Fernando de Castro Fernández.

extiende al cesionario la responsabilidad laboral que ya habíamos establecido respecto a la sociedad cedente y sus administradores[283].

4.3.2. Confusión patrimonial o unidad de caja

Este elemento se concreta en términos genéricos cuando entre las distintas sociedades integrantes del grupo exista tal grado de comunicación que desemboque en una confusión de sus patrimonios pagándose, por ejemplo, los salarios de los trabajadores por una sociedad distinta a la que aparece formalmente como responsable de hacer efectivo el pago. Habrá que considerar que para que esta comunicación entre las empresas, acarree confusión patrimonial, no deberá tratarse de interconexiones esporádicas, sino permanentes, lo contrario produciría excesos en la calificación de empresa unitaria[284].

Asimismo, estaremos ante una confusión de patrimonios cuando existe una caja única entre las distintas empresas del grupo, existiendo bajo esta última premisa innumerables fallos jurisprudenciales. La STSJ, de Cataluña del 1 de abril de 1997

[283] *Vid*. Sentencia de la Sala Social del Tribunal Supremo, de fechas 4 de marzo de 1985 (RJ 1270), 09 de febrero de 1987 (RJ 799), 07 de diciembre de 1987 (RJ 8851), 08 de febrero de 1988 (RJ 594), 09 de mayo de 1990 (RJ 3983), 31 de enero de 1991 (RJ 200).

[284] Olivencia Ruiz, M., "La confusión de patrimonios y el artículo 285 del Código de Comercio", Estudios de Derecho Mercantil en homenaje a Rodrigo Uría, 1978, pág. 508. Consecuentemente, resulta imprescindible delimitar cuándo se da una verdadera confusión de patrimonios. A tal efecto, se ha manifestado que «alcanzará el grado de confusión patrimonial cuando, aun apareciendo patrimonios distintos, titulados por personas diferentes, las facultades, derechos o potestades de dirección que el ordenamiento jurídico confiere al titular de un patrimonio se ejercitan de hecho, también o exclusivamente, por personas diversas de su titular jurídico, y cuando las consecuencias económicas de los beneficios o pérdidas experimentados por un patrimonio repercutan de hecho en otro distinto».

(AS 1996), presupone la existencia de caja única[285] por haberse acreditado el uso de una cuenta bancaria común entre las distintas sociedades; la sentencia establece que: «en el presente supuesto y partiendo del inmodificado relato de hechos probados y razonamientos al respecto que se hacen en el segundo de los fundamentos jurídicos de la resolución de instancia, no podemos sino considerar efectivamente existente la situación de unidad empresarial, puesto que (…) las letras y efectos mercantiles por importes elevados de clientes de "Industrias Plásticas Simón, S. A.", se ingresan indistintamente en las cuentas de esta filial o de la recurrente como matriz del grupo».

Por su parte la STSJ de Cataluña del 26 de mayo de 1997 (AS 1970), aprecia la unidad de caja, en los siguientes términos: «…se pone de manifiesto la confusión patrimonial existente entre la sociedad contra la que dirige la demanda y las personas físicas recurrentes. Así, la transferencia a su cuenta personal de dinero de la empresa y el pago por la sociedad de facturas de las obras de instalación de restaurante abierto por los recurrentes[286]». En la STSJ de Cataluña de 1 de junio de 1996 (AS 3350) el Tribunal entiende que «todas las sociedades demandadas estaban regidas por el señor M. con el auxilio de los señores P. y F. hasta el cese de este. Existía prestación de servicios indiferenciada de una a otra, y la

[285] A los supuestos de caja único, hacen referencias las Sentencias del Tribunal Supremo, del 11 de diciembre de 1985 (RJ 6094), Sala de lo Social, fue ponente Don Enrique Ruiz Valdillo al señalar: «…cajas aparentemente al menos únicas»; sentencia del 10 de noviembre de 1987 (RJ 7838), Sala de lo Social, fue ponente Don José Moreno Moreno: «…venía haciéndose cargo conjuntamente con aquella del pago de salarios»; sentencia del 8 de junio de 1988 (RJ 5226), Sala de lo Social, fue ponente Don José Lorca García: «…se había hecho cargo del abono de las nóminas… y de las cuotas de la seguridad social».

[286] Para los Tribunales el traspaso de patrimonios de una de las empresas del grupo a otra, es totalmente lícita, si solo se trata de una redistribución de capitales para mantener precisamente la unidad empresarial. Para el caso, la Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de 1997 (RJ 7684), descarta la configuración de un grupo de empresas, por no existir base para deducir esta circunstancia, ya que las transferencias entre la empresas estaba plenamente justificada por un acuerdo de compra entre las mismas.

recaudación era conjunta, existiendo una única caja, con la que se abonaban los gastos de todos, a pesar de que tenían contabilidades y facturación separada, resulta evidente que dicha responsabilidad ha de comunicarse solidariamente a las otras seis mercantiles traídas a autos…».

El Tribunal Supremo en la sentencia del 28 de enero de 2014 (RJ 1286)[287] de la Sala de lo Social, señala que la confusión patrimonial «no es identificable en la esfera del capital social, sino en la del patrimonio, y tampoco es necesariamente derivable –aunque puede ser un indicio al efecto– de la mera utilización de infraestructuras comunes». En cuanto a la caja única en esta sentencia el Tribunal señala que la misma «hace referencia a lo que en doctrina se ha calificado como "promiscuidad en la gestión económica" y que al decir de la jurisprudencia (…) alude a la situación de permeabilidad operativa y contable».

En definitiva, según la doctrina y jurisprudencia laboral la confusión patrimonial o unidad de caja única implica no distinguir el patrimonio de cada una de las sociedades del grupo en razón del uso indiscriminado de este para el pago de salarios de trabajadores, etc. Debe tratarse de operaciones permanentes y no esporádicas, es decir, habrá que demostrar la gestión económica del grupo de la que desemboca la confusión de los patrimonios.

[287] Fue ponente Don Jesús Souto Prieto.

4.3.3. Dirección unitaria

Se entiende por unidad de dirección cuando toda la organización del grupo radica en un mismo poder de dirección estableciéndose un mismo criterio y contando con un mismo órgano rector. Estamos en definitiva ante una dirección unitaria cuando «existe una transferencia del poder de decisión y planificación del negocio, que normalmente corresponde a sus titulares, hacia un tercero que ostentará la cualidad de sujeto dominante en todas las relaciones que en el tráfico mercantil desarrolle la empresa dominada[288]». La definición de lo que entendemos por dirección unitaria deberá efectuarse a partir de criterios económicos-empresariales, suponiendo la pérdida de independencia económica de las empresas integrantes del grupo, lo que de antemano implicaría, que la sociedad dominante tenga las facultades necesarias para decidir sobre la financiación, control y administración del patrimonio de la dominada[289]. La simple administración de personal no constituye un elemento decisivo para determinar la idea de grupo, este hecho por sí solo no determina la existencia de una dirección unitaria.

En lo que atañe a la materia laboral, es relevante determinar si la dirección unificada debe ejercerse de manera permanente y sobre la totalidad de los

[288] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 56.

[289] El controlar y anular la autonomía financiera de una de las empresas a través de préstamo otorgado por la empresa controladora, puede considerarse una forma de dominio o de control, a través del patrimonio. La STSJ de Cataluña del 22 de octubre de 1999 (AS 4626), establece que: «…la falta de autonomía jurídico-patrimonial de FEBESA que constituida por ENSB, junto con otra entidad del grupo, se constituyó con un exiguo capital, siendo dotada económicamente por aquella, para a través de este supuesto préstamo controlar ya no solo su funcionamiento económico sino también su autonomía jurídico extendiendo, a cualquier acto jurídico relevante –y entre ellos a la contratación del actor– su autorización y fiscalización».

ámbitos de actuación de la empresa dominada, dejando de lado, aquellas actuaciones puntuales de diferentes empresas. Todo parece apuntar que debe interpretarse que la escasa duración en la unidad de dirección, no parece obstáculo, para la derivación de responsabilidades laborales[290]. Asimismo, es necesario identificar al controlante, pues, al que se oculte tras esta posición, deberá tener una mayor responsabilidad derivada de los actos del grupo y, a su vez, obligará a los controlados como miembros de este.

Según ha apuntado la doctrina no se podría extender responsabilidades laborales por el solo hecho de constatar que existe una dirección centralizada; este hecho no parece suficiente por sí mismo por ser consustancial al propio planteamiento de la figura del grupo de sociedades[291]. En estos casos se deberá acudir al grado de la dirección y el alcance del control ejercido[292]; así, por la simple firma de contrato de colaboración entre empresas, en la que existe autonomía económica, no podrá suponer la concurrencia de este elemento[293].

---

[290] Sentencias del Tribunal Supremo del 6 de mayo de 1981 (RJ 2103), 8 de octubre de 1987 (RJ 6973), 3 de mayo de 1990 (RJ 3946).

[291] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 64.

[292] Para Hurtado Cobles, se debe determinar la diferencia entre el término control desde el punto de vista económico y el término dependencia, desde el punto de vista jurídico, «por cuanto esta última tiene un origen de carácter societario, y se ejerce mediante mecanismos vinculados a la condición de accionista o a la composición de los órganos sociales, mientras que el primero va referido a la esfera externa del grupo y se instrumentaliza mediante la celebración de contratos en el ámbito económico del otro, sin crear una dependencia jurídica». *Vid*. Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág.57. En todo caso consideramos que debe tenerse en cuenta que el control en las decisiones sociales puede efectuarse mediante un control de hecho o un control de derecho, en el primer caso el control deviene de un vínculo contractual, por ejemplo por la suscripción de un préstamo muy elevado que permita a la sociedad controlante influir económicamente imponiendo las directrices. En el segundo caso el control se origina por los derechos propios a determinar la voluntad social por la obtención de la mayoría de votos en el interior de la sociedad controlada.

[293] En este sentido las sentencias del Tribunal Superior de Justicia –en adelante TSJ– de Andalucía del 1 de octubre de 1997 (COLEX), citada por Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo…*, *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562, del 29 de octubre de 1999 (AS 3522) y del 25 de enero de 2000 (AS 1013).

En definitiva, para que exista grupo de sociedades, es requisito, indispensable que la dirección unitaria sea ejercida de forma efectiva[294], por lo que la mera posibilidad de su ejercicio no sería válida para conformar un conjunto grupal. Consecuentemente, existe esta dirección unitaria y se puede extender responsabilidades laborales, cuando la sociedad controlante emite una serie de instrucciones, órdenes, directrices de obligado cumplimiento para la sociedad controlada[295], la ausencia de estas órdenes, instrucciones, etc., implicará la inexistencia del grupo[296].

4.3.4. Apariencia externa de unidad empresarial

Cuando el grupo de sociedades crea una apariencia externa ante terceros o ante el mercado, de actuación unitaria o conjunta, deberá asumir como tal responsabilidad considerándose como sujeto único, aunque las empresas conformadoras del grupo mantengan formalmente su autonomía.

La doctrina tiende a enlazar este elemento de la apariencia unitaria a la doctrina del empresario aparente, también de creación jurisprudencial. Esta apariencia unitaria que fue creada en forma voluntaria unida a la confianza generada a los

[294] *Vid*. Sentencias del Tribunal Supremo del 21 de julio de 2010 (RJ 7280), 20 de enero de 2003 (RJ 1825), 26 de septiembre de 2001 (RJ 1047).
[295] Hay que destacar que la sentencia del Tribunal Supremo del 27 de mayo de 2013, Sala de lo Social, ante citada expresa que el Administrador Único de una empresa que sea a la vez representante legal de otra empresa, aunque comporte una dirección unitaria, no determinará sino la existencia de un grupo de empresas y no la responsabilidad solidaria de aquellas.
[296] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos… op. cit.*, pág.65.

trabajadores que se relacionan con el grupo, conlleva la asunción de obligaciones y responsabilidades derivadas de la propia conducta[297].

El empresario aparente, en el tráfico jurídico normal, pretende hacer creer a quienes con él contratan que es titular de la empresa, independientemente de que en relaciones jurídicas internas, desconocidas para los terceros, aquella titularidad empresarial corresponda a persona o personas distintas.

El Tribunal Supremo, Sala de lo Social, en la sentencia del 29 de enero de 2014 (RJ 1291)[298] al referirse a un caso de empresario aparente expresa que «se aprecia en el caso presente (…) la existencia de una única entidad empresarial. Constituida por los recurrentes y por el resto de los responsables solidarios (…). En suma, pues, la sentencia de la Sala de instancia acierta al establecer dicha responsabilidad dada la situación de unidad empresarial acreditada suficientemente». Es decir este elemento de apariencia externa de unidad empresarial, ligada con el empresario aparente, concurre cuando se ha exteriorizado a terceros dicha unidad –grupo de empresas– a pesar que entre las

[297] No existe consenso en la doctrina, si para considerar al empleador único, será necesario que se den los cuatro elementos antes señalados o basta solo alguno de ellos para extender la responsabilidad solidaria. No obstante, la mayoría de la doctrina, así como la jurisprudencia, apunta que no es necesario que converjan los cuatro elementos, bastando la concurrencia de uno solo para la imposición de responsabilidad solidaria en las obligaciones laborales. En este sentido *Vid*. Verges Ayats, M; León Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531. La sentencia del TSJ de Andalucía (Sevilla) del 29 de octubre de 1999 (AC 809), añade un nuevo presupuesto de aplicación de la doctrina, convirtiéndose en subsidiaria, al entender que solo puede deducirse la responsabilidad solidaria del grupo, en aquellos casos, en los que además, de producirse los presupuestos citados, se produce el hecho que la empresa empleadora concurre en insolvencia. En este mismo sentido la sentencia del TSJ de Madrid del 2 de diciembre de 1996 (AS 3975): «La responsabilidad solidaria entre las distintas empresas integrantes del grupo sólo debe aplicarse cuando la que aparezca como empleadora sea insolvente…».

[298] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, de 29 de enero de 2014 (RJ 1291). Fue ponente Doña Lourdes Arastey Sahun.

relaciones internas de las personas jurídicas que conforman el grupo se respete su autonomía.

Para el Tribunal Supremo[299], la apariencia externa de unidad empresarial y el empresario aparente, conllevan un supuesto de uso fraudulento de la forma societaria, al que ha de aplicar la doctrina del levantamiento del velo que permite examinar la realidad laboral de la empresa más allá de las apariencias. Se trata de desvelar la situación que se esconde detrás de esa unidad empresarial con el fin de evitar el perjuicio a terceros y, la utilización del grupo empresarial como vehículo de fraude.

4.3.5. Fraude de ley o abuso del derecho

Aparte de los cuatro elementos antes analizados existe un sector doctrinal que ha venido abogando por la concurrencia de otro elemento adicional a los antes apuntados y se trata del fraude de ley o abuso de derecho[300]. De tal modo, que a efecto de aplicar el levantamiento del velo en el ámbito laboral, no solo basta la confusión de patrimonios y de trabajadores, dirección unitaria o apariencia externa de unidad empresarial; sino que se necesita una acción en fraude a la ley o abuso del derecho. En pocas palabras si el empleador utilizó en forma fraudulenta a la persona jurídica se extenderá la responsabilidad laboral a sociedades distintas o

[299] Sentencia del 29 de enero de 2014, Sala de lo Social, antes citada.

[300] Según, Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 69, «…podríamos definir el elemento fraudulento de la doctrina del grupo de empresas como aquella intención de conseguir la elusión de responsabilidades laborales, sean de origen legal, contractual o extracontractual, mediante una estructuración artificial de varias empresas sin un verdadero sustrato en la realidad material».

jurídicamente independientes de la sociedad empleadora levantándose a estos efectos el velo societario.

A pesar que en la construcción de la doctrina del levantamiento del velo la figura del fraude de ley o abuso del derecho ha sido crucial, en los fallos de los Tribunales laborales, no siempre estas figuras son identificadas como elementos determinantes para correr el velo societario. De hecho da la impresión que los Tribunales consideran que la identificación de los cuatros elementos antes reseñados los exime indagar sobre la figura del fraude de ley o abuso de la personalidad jurídica, de suerte[301] «que lo que era un conjunto de indicios de comportamientos fraudulentos se convierte, en un tipo autónomo, que adquiere sustantividad propia, del que puede sin más, deducirse la responsabilidad solidaria de las empresas que integran el grupo[302]». No existe consenso en la jurisprudencia en la concurrencia del elemento intencional en la actuación del grupo[303].

[301] Las sentencias de la AP de Tarragona del 22 de septiembre de 1994, (Tribunal Aranzadi, 1994, 1584), citada por Hurtado Cobles, J., *La doctrina del levantamiento del velo*…, *op. cit.*,VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562; Alicante del 24 de noviembre de 1997 (El Derecho 17162), *Ídem, op. cit.*,VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562; Málaga del 30 de enero de 1998 (El Derecho 3124), *Ídem, op. cit.*,VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562, entienden, que es necesaria la concurrencia de la mala fe o intención de defraudar. En cambio en las sentencias de la AP de Álava del 3 de julio de 1992 (AC 1055), Barcelona de 23 de octubre de 1997 (El Derecho 12693), *Ídem, op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291562, se estima innecesaria la concurrencia de estos elementos a fin de aplicar la doctrina del levantamiento del velo.

[302] Verges Ayats, M; León Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico; http://www.vlex.com/vid/39135531.

[303] *Vid*. Sentencias del Tribunal Supremo del 31 de diciembre de 1993 (RJ 9926), 24 de febrero de 1995, Sala de lo Civil (RJ 1111), y 13 de diciembre 1996, Sala de lo Civil (RJ 9016) y STSJ de Cantabria de 3 de julio de 1998 (AC 2959).

El Tribunal Supremo no ha sostenido criterios uniformes en relación a la actuación en fraude de ley o abuso del derecho como elemento constitutivo para levantar el velo. Para el caso la sentencia de 31 de diciembre de 1993 (RJ 9926)[304], en la que se resuelve la demanda relacionada por reclamación extracontractual por daños y perjuicios, en virtud de accidente de trabajo, interpuesta en contra del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, en la que el demandado alega falta de legitimidad pasiva, puesto que el accidente se produjo en una residencia de ancianos propiedad de INSERSO, el fallador, determina que procede la excepción planteada; por cuanto, no puede deducirse responsabilidad en aplicación a la doctrina del levantamiento del velo, puesto que para ello se requiere de la «…existencia de mala fe, actuar fraudulento o abusivo en la personalidad jurídica para evitar responsabilidades, tampoco puede trasladarse al Estado y sus organismos autónomos, pues en modo alguno pueden achacársele tales conductas en las organización de sus instituciones».

No obstante, el propio Tribunal Supremo, apartándose del criterio sostenido en la sentencia antes comentada, en la sentencia del 24 de febrero de 1995 (RJ 1111)[305], se pronuncia a favor de la inexistencia de la intención fraudulenta, mala fe, o abuso del derecho. Al efecto señala que, «…si bien se trata de dar seguridad y confianza a las relaciones jurídicas y evitar confusionismo para terceros, también es cierto, que la doctrina jurisprudencial discutida, no ha exigido como esencial para aplicarla, que se actúe de mala fe o con abuso de derecho y se hayan

[304] Sala de lo Civil. Fue ponente Don Eduardo Fernández-Cid de Temes.
[305] Sala de lo Civil. Fue ponente Don Jaime Santos Briz.

perjudicado efectivamente los intereses ajenos, aunque aquel confusionismo, pueda originar perjuicios e incertidumbres…».

En los últimos pronunciamientos del Tribunal Supremo, Sala de lo Social, se advierten sentencias como la de 27 de mayo de 2013 y 28 de enero de 2014[306], en las que no se hace mención al fraude de ley como elemento determinante para prescindir del *substratum*. No obstante, lo anterior en la sentencia del 29 de enero de 2014[307], se introduce el elemento fraudulento de la forma societaria, como requisito importante para aplicar la doctrina del levantamiento del velo.

Siguiendo a Girgado Perandones[308], consideramos que, para penetrar en la personalidad jurídica de las sociedades, mediante la técnica del levantamiento del velo, será necesaria no solo la atribución de la responsabilidad a la empresa dominante por haber incurrido en alguno de los elementos antes señalados; sino que también reclamar la presencia de un presupuesto ulterior, como lo es la actuación en fraude de ley por parte de la sociedad o empresa dominante que dará como consecuencia la aplicación de la norma defraudada.

No se pueden confundir aquellas actuaciones del grupo de empresas que impliquen un perjuicio para los trabajadores, de aquellas otras actuaciones que además de causar un perjuicio, el grupo ha actuando fraudulentamente abusando

[306] Sentencias citadas anteriormente.
[307] Sentencia citada anteriormente.
[308] Girgado Perandones, P., *La responsabilidad de la sociedad matriz y de los administradores en una empresa de grupo*, Marcial Pons, Madrid, 2002, pág. 80.

de la persona jurídica. En este último caso deberá desconocerse la forma societaria y procederse a levantar el velo societario.

Para comprender el ámbito de aplicación del levantamiento del velo en materia de Derecho laboral, resulta necesario diferenciar la «figura del fraude de ley como instrumento jurídico que nos permite fundamentar o justificar el mecanismo de la extensión de responsabilidades en el ámbito laboral, de la doctrina del grupo de empresas, que nos permitirá definir las fronteras de dicha extensión en un ámbito subjetivo y, por último, de la doctrina del levantamiento del velo como técnica para llevar a cabo el desenmascaramiento de la verdad material frente a las apariencias formales creadas[309]». Con lo cual, si se ha creado un grupo de empresas con el fin de cometer un fraude de ley, la extensión de responsabilidad pasa por la doctrina del levantamiento del velo, es decir se llegará a la sociedad o sociedades que se ocultan tras ese velo de licitud y se desconocerá a la o a las personas jurídicas que fueron creadas en fraude de ley. Es decir no solo se trata de exigir una responsabilidad solidaria, sino más bien llegar a la verdad material y oponerse a la persona jurídica que ha servido de simple instrumento para cometer un fraude a la Ley laboral. En muchos de los casos esas sociedades instrumentales están intencionalmente sin patrimonio y no pueden cumplir con sus obligaciones laborales.

Como bien apunta algún autor, la existencia del fraude de ley justificará levantar el velo societario, con independencia que se trate de un grupo de empresas y

[309] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…, op. cit.*, pág. 73

consecuentemente se extenderá la responsabilidad. Para aquellos casos en los que no concurra el fraude, pero se dan los otros elementos como la confusión de patrimonios, dirección unitaria, deberá de exigirse la correspondiente relación de causalidad entre el perjuicio o daño ocasionado al trabajador y la concurrencia de dichos presupuestos para acceder a la responsabilidad solidaria entre las distintas empresas integrantes del grupo[310]. Pero en este último caso, ya no nos encontraríamos con el desenmascaramiento de la persona jurídica o levantamiento del velo, se trata de una simple responsabilidad solidaria.

4.4. Derecho Penal

A diferencia de lo que sucede en el ámbito civil, mercantil y laboral, en el Derecho penal, encontramos posturas contrapuestas en relación a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo. En esta rama del Derecho, hay quienes defienden que debe trasladarse sin ningún problema la doctrina, en contraposición de aquellos que rechazan tal traslado por razones de orden constitucional, ya que en este ámbito del derecho prima el principio de legalidad y de personalidad de la pena, puesto que si «se trata de sociedades reales difícilmente se puede sostener que lo que jurídicamente se atribuye como propio a la sociedad se puede atribuir, a su vez, como propio al sujeto que actuó a través de la sociedad[311]».

[310] Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos...*, *op. cit.*, pág. 73.
[311] Rodríguez Mourullo, G., *Levantamiento del velo y delito fiscal*, Estudios Penales, en homenaje a Enrique Gimbernal, Tomo II, Madrid, 2008, pág. 2211.

Los partidarios de aplicar la doctrina del velo societario en el ámbito penal[312] parten de la construcción que efectuó la doctrina civil apoyándose para ello en la sentencia del Tribunal Supremo del 28 de mayo de 1984. Para este sector, no es de extrañar la aplicación de la doctrina, ya que el Derecho penal pretende descubrir la verdad material apartándose para tal efecto de toda apariencia. Sostienen que en el ámbito penal no cabe alegación de separación de patrimonios, si tal separación es una ficción para cometer un ilícito penal y por ende en aras de llegar a la verdad material, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, cumple una finalidad importante en cuanto a facilitar la determinación del verdadero autor del delito[313].

Los Tribunales también han hecho eco a esta postura[314] y el Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, en la sentencia del 24 de enero de 2002 (RJ 2569)[315], afirma que «las posiciones formales de una persona, dentro o fuera de una sociedad, no pueden prevalecer sobre la realidad económica que subyace en la sociedad. La jurisprudencia, ha tenido en cuenta que las formas del derecho de sociedades no

[312] *Vid.* Modelo Flores, J. M., en "La aplicación de la teoría del levantamiento del velo societario en la determinación de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas", Universidad Internacional de Andalucía, Edición electrónica: http://dspace.unia.es, 2013, pág. 8. Para este autor relacionando el artículo 305.1 del Código Penal, considera que en «un primer ejemplo de situación, por lo que respecta a la configuración de los márgenes del delito fiscal, asi como a las obligaciones tributarias que competen a las empresas, el legislador utiliza la doctrina del levantamiento del velo como cláusula específica de lucha contra el fraude fiscal».

[313] Para Merino Jara, I, y Serrano González de Murillo, J. L., en: *El delito fiscal, Cuadernos Fiscales*, Nueva Imprenta, Núm. 1, Madrid, 2004, pág. 84, «nos hallamos ante un criterio de verificación de la tipicidad, y siendo así, su aplicación no implica *per se* la conculcación del principio de presunción de inocencia».

[314] El Tribunal Supremo en la sentencia del 6 de octubre de 2006 (RJ 2006/8006), señala que «conforme a un material probatorio legítimo la Audiencia ha hecho un análisis riguroso, para alcanzar la conclusión de que, el levantamiento del velo, era plenamente procedente, en vista de que la sociedad era simple apariencia o pantalla y con más razón en un área o rama jurídica, como es el Derecho punitivo, en el que rige el principio del averiguación de la verdad material».

[315] Sentencia de la Sala de lo Penal, fue ponente Don Carlos Granados Pérez.

pueden operar para encubrir una realidad económica de relevancia penal y por ello, ha admitido que los Tribunales pueden correr el velo tendido por una sociedad para tener conocimiento de la titularidad real de los bienes y créditos que aparecen formalmente en el patrimonio social (…); la teoría del levantamiento del velo, establece qué hechos son relevantes, para comprobar la tipicidad y en este sentido viene a sostener que las formas del derecho de sociedades, de las que se valga el autor, no son decisivas y que la significación típica de las acciones individuales, no pueden ser neutralizadas por ellas[316].

Este sector doctrinal se han dado a la tarea de aclarar, la procedencia o no, del artículo 31 del Código Penal[317], reformado recientemente por la Ley Orgánica 1/2015 de 30 de marzo, –antiguo artículo 15 *bis* del Código Penal–. Esta norma

[316] El Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, en la sentencia del 5 de diciembre de 2013 (RJ 217), ponente Don Juan Ramón Berdugo y Gómez de la Torre, declara que la doctrina del levantamiento del velo se aplica, por primera vez, en el ámbito penal mediante la sentencia de la Sala segunda del 24 de julio de 1989, respecto de un delito de alzamiento de bienes y finalmente aplicada a un supuesto de delito fiscal, en la sentencia del 20 de mayo de 1986 (RJ 3836).

[317] Previa a la reforma aludida, el artículo 31.1 era el que señalaba la responsabilidad del administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o del actuar en nombre y representación de otro. Con la reciente reforma se concreta la responsabilidad, a los efectos se señala: «**Diecinueve.** Se modifica el artículo 31, que queda redactado como sigue: «El que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre.». **Veinte.** Se modifica el artículo 31 bis, que queda redactado como sigue: **«1.** En los supuestos previstos en este Código, las personas jurídicas serán penalmente responsables:

- **a)** De los delitos cometidos en nombre o por cuenta de las mismas, y en su beneficio directo o indirecto, por sus representantes legales o por aquellos que actuando individualmente o como integrantes de un órgano de la persona jurídica, están autorizados para tomar decisiones en nombre de la persona jurídica u ostentan facultades de organización y control dentro de la misma.
- **b)** De los delitos cometidos, en el ejercicio de actividades sociales y por cuenta y en beneficio directo o indirecto de las mismas, por quienes, estando sometidos a la autoridad de las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior, han podido realizar los hechos por haberse incumplido gravemente por aquéllos los deberes de supervisión, vigilancia y control de su actividad atendidas las concretas circunstancias del caso.

2. Si el delito fuere cometido por las personas indicadas en la letra a) del apartado anterior, la persona jurídica quedará exenta de responsabilidad si se cumplen las siguientes condiciones:….».

establece que el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica o, en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura del delito[318] requiera para poder ser sujeto activo del mismo, si tales circunstancias se dan en la entidad o persona en cuyo nombre o representación obre[319].

La norma anterior se refiere a la responsabilidad derivada del actuar en nombre de otro[320], por lo que el administrador o representante de la sociedad responderán penalmente aunque en esta última, sea que recaigan los elementos del tipo esto por la circunstancia de haber actuado en nombre de otro[321].

Los partidarios de la aplicación del levantamiento del velo en materia penal entienden que sería impropio referir que estamos ante una actuación a nombre de

[318] El articulo 31 ya había sido objeto de reforma por la Ley 15/2003, del 25 de noviembre y se refería no solo el delito sino también a la falta, en este sentido señalaba: «…condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito o falta requiera…».

[319] Refiriéndose al reformado artículo 31.1 del Código Penal, se ha llegado a considerar que la contradicción que se pone de relieve con el principio de legalidad, es que provocó, según Silva Sánchez, J. M., «…a que se introdujera una regla de transformación como la del art. 31.1, en cuya virtud un *extraneus* se convierte en *intraneus* y puede ser considerado sujeto activo de un delito para el que, en principio, carecía de las condiciones de autoría. Parecería, pues, que el art. 31.2 debe operar solo en los casos en que se trata de un delito especial en el que la persona física es hecha responsable en virtud de la cláusula de transformación del art. 31.1 CP». *Vid*. Silva Sánchez, J. M., "La aplicación judicial de las consecuencias accesorias para las empresas", *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, recurso electrónico: www.indret.com.

[320] La sentencia del Tribunal Supremo del 20 de mayo de 1996 (RJ 3836) de la Sala de lo Penal (fue ponente Don Joaquín Delgado García) ya señalaba, refiriéndose al derogado artículo 15 *bis* del Código Penal que la extensión de la responsabilidad establecida en esta norma, viene a solucionar aquellos supuestos en los que no coinciden en el sujeto que efectúa el comportamiento típico, sino en otro, como es el supuesto de la persona jurídica, los elementos de la autoría requeridos en delitos especiales propios.

[321] En todo caso, tal como acertadamente lo apunta la doctrina, el actual artículo 31.1 del Código Penal ha ampliado su campo de aplicación, pues por un lado se enmarca, más que en el cargo ostentado, en las funciones que realmente se ejerzan y a la vez, no solo abarca al representante legal o voluntario de la persona jurídica, sino que también al representante, legal o voluntario, de la persona física. *Vid.* Martínez Lago, M. A., "La extensión de responsabilidad a las sanciones tributarias", Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pág. 60.

otro, para aquellos casos en lo que se ha abusado de la persona jurídica o se ha utilizado como instrumento para cometer ilícitos o, se constituye como mera ficción al servicio de intereses no societarios sino al servicio de intereses de personas físicas, puesto que en estas situaciones lo que realmente se concreta es un interés propio. El artículo 31 del Código Penal es de aplicación «para los casos de clara separación entre el patrimonio societario y el de los socios, mientras que en los casos objeto de estudio, la realidad patrimonial subyacente apunta directamente a la titularidad de las personas físicas, no jurídicas[322]».

El Tribunal Supremo también es partidario del argumento anterior y en la sentencia del 24 de julio de 1989 (RJ 6284)[323], en la que individualiza una responsabilidad penal por un delito contra la Hacienda Pública entiende que, «si la existencia de una persona jurídica es simplemente una forma externa que no implica una verdadera independencia de patrimonios, porque solo revela una modalidad comercial de las operaciones de un mismo sujeto o sujetos individuales, no cabe hablar de una actuación a nombre de otro. En tales situaciones, por el contrario, se trata de una actuación en nombre propio, aunque utilizando exteriormente una personalidad jurídica diferente». El Tribunal concluye que la responsabilidad punitiva en caso del levantamiento del velo no se subsume en el artículo 31 del Código Penal, sino que más bien, en las normas de autoría con el objetivo de determinar el verdadero autor del delito por actuar en interés propio.

[322] Merino Jara, I, y Serrano González de Murillo, J. L., en: *El delito…*, *op. cit.*, pág. 88.
[323] Sentencia de la Sala de lo Penal, fue ponente Don Enrique Bacigalupo Zapater. Este fallo es comentado por: Rodríguez Mourullo, G., *Levantamiento del velo y…*, *op. cit.*, pág. 2222.

Rodríguez Mourullo, cuestiona la sentencia del Tribunal Supremo del 24 de julio de 1989, por afirmar que la doctrina del levantamiento del velo «es igualmente aplicable en el ámbito penal, sin hacer referencia alguna a los obstáculos que hay que vencer para efectuar ese traslado, como si la equidad, la analogía, los valores constitucionales u otras categorías generales del Derecho operasen del mismo modo en uno y otro campo[324]».

Consideramos que los partidarios de trasladar la doctrina del levantamiento del velo al ámbito penal basándose en la construcción que hace el Derecho civil, olvidan que el fundamento para levantar el velo, es el fraude a la ley, el cual no tiene consecuencias punitivas. Como bien afirma Zornoza Pérez, «la aplicación de aquella doctrina, es conceptualmente incompatible con la simulación, ya que de existir esta –como simulación subjetiva mediante persona interpuesta ficticia– resultaría innecesario el levantamiento del velo[325]».

Como veremos en el capítulo siguiente, la construcción del fraude a la ley impide que este despliegue efectos en el Derecho penal. En la interposición de personas jurídicas habrá que entender cuándo esta interposición entraña fraude de ley, figura que no es sancionable penalmente y cuándo esa interposición conlleva una clara simulación y por ende la actuación sí sería sancionable penalmente, pero en este último supuesto, no implica un levantamiento del velo.

[324] Rodríguez Mourullo, G., *Levantamiento del velo y…*, *op. cit.*, pág. 2222.
[325] Zornoza Pérez, J., "Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria", *Revista Derecho de los Negocios,* La Ley, Núm. 136, 2002, pág. 5.

No obstante lo anterior, tal y como lo explicaremos más adelante, la doctrina admite la aplicación de la técnica del levantamiento del velo precisamente en casos constitutivos de delito de defraudación tributaria, lo que originó la progresiva utilización de esta técnica por parte de los Tribunales del orden penal.

En todo caso, considerando que es el fraude a la ley, y no la simulación subjetiva, el fundamento para levantar el velo, por esa razón vemos inviable su aplicación en el Derecho penal. Las exigencias de legalidad en el ámbito penal impedirían el levantamiento societario, puesto que en esta rama del Derecho no tiene cabida la figura del fraude de ley y sus manifestaciones especificas.

Bajo este mismo contexto, en el campo del Derecho penal tributario, el sujeto que defrauda a la Hacienda Pública Estatal, Autonómica, Foral o Local, mediante la utilización de sociedades interpuestas o pantallas de manera que oculte su identidad como verdadero obligado tributario, será castigado con la pena de prisión de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada[326], por el delito de defraudación tributaria[327].

[326] Artículo 305.1 del Código Penal, que fue modificado por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre de 2012 que modificó la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre que introdujo el artículo 305 bis del Código Penal, en su apartado c) señalada: «Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fiduciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito».

[327] Sobre el Delito de Defraudación Fiscal, se puede consultar la tesis doctoral, de Baza de la Fuente, M. L., "El Delito Fiscal: particular referencia al artículo 305 del Código Penal", Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 2001. Asimismo, la tesis doctoral de Ayala Gómez, I, "El delito de defraudación tributaria", artículo 349 del Código Penal, Universidad Complutense de Madrid, 1987.

Cuando se ha utilizado de pantalla a la persona jurídica no puede derivársele al que supuestamente la representa, responsabilidad punitiva como si actuara en nombre o a cuenta de otro, pues se trata de una clara simulación. En estos casos los elementos del tipo concurren en una persona física que se valió de la figura societaria, creando una sociedad pantalla o valiéndose de la simulación, con el fin de ocultar su verdadera identidad a fin de defraudar al fisco[328] y, será a este, al que se le deducirá la responsabilidad. En estos supuestos, no se trata de aplicar levantamiento del velo, puesto que el asunto bascula por lo elementos determinantes de simulación de persona interpuesta a través de sociedades.

[328] En este sentido compartimos la opinión de Sánchez Huete, que al referirse al levantamiento del velo en materia tributaria, afirma que, en sede de derecho administrativo sancionador, si se afirma que la persona jurídica no es real no puede imponérsele pena alguna. *Vid*. Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.*, pág. 62.

CAPÍTULO III: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO Y SU RELACIÓN CON LAS CLÁUSULAS ANTIABUSO Y OTRAS FIGURAS DEL ORDENAMIENTO JURIDICO

1. Algunas consideraciones sobre las cláusulas generales antiabuso de la LGT y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria

En aquellos casos en los que ha existido abuso por parte del sujeto pasivo en la creación de sociedades para evitar o minorar el pago del tributo, cuando en la operación no existe suficiente cobertura legal que permita considerarla como una planificación fiscal legítima, la doctrina y jurisprudencia en materia tributaria no siempre son claras a la hora de fundamentar las causas que legitiman levantar el velo societario.

En esta rama del Derecho, hay quienes admiten su aplicabilidad con matices, o la niegan bajo fórmulas de índole material o formal, como lo sería en relación al principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria[329], dada la inexistencia de un precepto que autorice su aplicación. Para otros estudiosos del tema, la doctrina del levantamiento del velo constituye un simple recordatorio ante las

[329] Para el profesor Hugo López López, "el levantamiento del velo en materia tributaria opera al margen de la Ley y choca frontalmente con las exigencias del artículo 103 de la CE y además va más allá de los límites que impone la normativa tributaria y considera que las exigencias que se derivan del principio de legalidad en materia tributaria, impiden la aplicación de la técnica del levantamiento del velo". *Vid*. López López, H., *La responsabilidad tributaria por «*Levantamiento del Velo*» (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, pág. 26.

normas antiabuso, ya establecidas en el ordenamiento tributario bajo las figuras del fraude a la ley tributaria o la simulación[330].

En este contexto se ha estimado que la utilización de la técnica del levantamiento del velo en materia tributaria «puede causar solapamientos con los criterios de calificación, el recurso al fraude de ley o la simulación, figuras todas estas, previstas en el ámbito de la LGT, ante las que el levantamiento del velo se reduciría a una mera técnica o expediente de cohesión prestada por su referencia a situaciones donde la actuación mediante una persona jurídica resulta anómala en Derecho, imponiendo prescindir de su forma para prevalecer la realidad. Cada caso específico llevaría a aplicar los institutos tradicionales, con resultados consiguientemente diversos, limitándose esta doctrina a reforzar la eficacia de dichos institutos frente al hermetismo formal de la persona jurídica derivado de una concepción dogmática de esta[331]».

Inclusive se ha expresado en relación con la antigua LGT que, «cuando las conductas elusivas tengan lugar con anterioridad al devengo del impuesto o en fase de comprobación e investigación de su declaración, el combate de las mismas deberá de producirse mediante la técnica de la recalificación jurídica de los actos y negocios jurídicos, bien ordinaria (art. 28.2 LGT), bien especial, es decir, a través de las medidas antiabuso genéricas contempladas en la LGT –el

[330] *Vid.* Almudí, J. M., *El régimen de transparencia fiscal*..., *op. cit*., págs. 142 y 143 y Martínez Lago, M. A., en *La extensión de la responsabilidad*…, *op. cit*., pág. 323.
[331] *Ídem, op. cit*., pág. 318.

fraude de ley (art. 24 LGT) y la simulación (art. 5 LGT)– o a través de la adopción de las medidas cautelares establecidas en el (art. 128 de la LGT)[332]».

Para María M. Castillo, es evidente que «en los casos de utilización e interposición de sociedades, las instituciones y preceptos a los que acaba de hacerse referencia tienen como finalidad lograr que, en la fase de liquidación de los tributos, los hechos, actos o rendimientos puedan imputarse al auténtico sujeto pasivo. Esta circunstancia enlaza con el carácter excepcional de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo con arreglo al cual únicamente cabe recurrir a esta técnica en defecto de otras medidas antiabuso dado que su admisibilidad generalizada podría convertirse en un mecanismo que permitiría soslayar expedientes como por ejemplo, el procedimiento especial de declaración de fraude de ley previsto por la Ley General Tributaria[333]».

Otros autores, en cambio, simplemente sostienen que no es necesario acudir a la técnica del levantamiento del velo en materia tributaria, no tanto por la aplicación

[332] Santolaya Blay, M., "La elusión de la acción recaudatoria mediante la utilización de sociedades interpuestas: Análisis de posibles mecanismos de reacción frente a la misma", *Carta Tributaria*, Núm. 3, 2004, pág. 6. En parecidos términos: Medina Cepero, J. R., "Obligados tributarios, responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas. Aplicación del levantamiento del velo. Comentario a la STS de 19 de abril de 2003 (RJ 2003, 7083)", consultado en *Repertorio de Jurisprudencia*, *Westlaw* (BIB 2003/1485), para quien «…debe precisarse que el recurso a la doctrina del levantamiento del velo societario seguirá teniendo un carácter excepcional. En efecto, ya existen normas legales concretas sobre la materia para combatir los llamados negocios anómalos (fraude de ley, abuso del derecho, conflicto en la aplicación de la ley en la nueva LGT, simulación y negocio indirecto), por lo que solo será admisible recurrir a este levantamiento del velo en casos previstos expresamente por la ley». Según César García Novoa, «…la técnica del levantamiento del velo constituye un mecanismo al que la Administración puede acudir dentro de su genérica función de calificación (…). En cualquier caso (…) no podemos considerar que nos encontramos ante una medida antielusiva con entidad propia». *Vid*. García, Novoa, C., en *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004, pág. 154.

[333] Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por «*Levantamiento del Velo», IEF, Estudios Jurídicos, Madrid, 2008, pág. 107.

de las normas generales antiabuso en las figuras del fraude a la ley y simulación; sino, porque ya el sistema cuenta con los métodos necesarios como lo es la correcta interpretación de la norma[334]. En este sentido, entienden que, en los supuestos enjuiciados en las sentencias del Tribunal Supremo del 21[335] y 28 de junio de 2003[336], el caso no se resolvía recurriendo a la técnica del levantamiento del velo, sino interpretando correctamente los artículos 14.a) de la Ley 43/1995 de Impuesto sobre Sociedades –en adelante LIS 1995– y los artículos 25 y 256.1.a) del Real Decreto 537/1997 por el que se aprobó el Reglamento a la Ley del Impuesto sobre Sociedades –en adelante RIS 1997–, ya que se podía sostener que los pagos que realizó la sociedad, no eran gastos fiscalmente deducibles, sino que en realidad estaba distribuyendo beneficios fiscales con las consecuencias fiscales que esta operación conlleva.

De las posturas anteriores se puede advertir, en todas ellas, un denominador común que es la negación de cierta autonomía[337] a la doctrina del levantamiento

[334] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit*., pág. 22.

[335] Sentencia del 21 de junio de 2003 (RJ 7400), dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, siendo ponente Don José Mateo Díaz.

[336] Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de junio de 2003, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda (RJ 7096), siendo ponente Don José Mateo Díaz. Se trataba de una sociedad que explotaba las licencias de juego de otra sociedad que había quebrado, la sociedad satisfizo una serie de pagos a antiguos acreedores de la sociedad quebrada, y lo computó como gasto deducible. El Tribunal Supremo no lo consideró como un gasto, sino como reparto de dividendos. Sin embargo, en las sentencias del Tribunal Supremo antes mencionadas, se declara la procedencia del recurso puesto que las sentencias recurridas habían «ignorado la doctrina del levantamiento del velo consagrada por constante y copiosa jurisprudencia, en la que se inscribe la citada por la Administración recurrente y cuya aplicación es procedente, al ser manifiesto la identidad de los socios de unas y otras sociedades y la derivación de beneficios a favor de los socios-acreedores con detrimento de los intereses y derechos de la Hacienda Pública».

[337] *Vid*. Quintanilla, R., *El levantamiento del velo de la personalidad*…, *op. cit.*, recurso electrónico, quien considera que se «ha discutido mucho sobre la autonomía de la doctrina del levantamiento del velo, pues se ha sostenido que los tribunales han justificado su aplicación invocando institutos propios del Derecho Civil como la simulación, el abuso del derecho, el fraude a la ley, y que, por lo mismo, se trataría de una doctrina que no tiene justificación propia alguna, porque pueden alcanzarse los mismos resultados que su aplicación proporciona a través de estas figuras o por otras vías como la nulidad y la interposición de persona. Sin

del velo en materia tributaria, negándole eficacia alguna o reduciéndola a un simple recordatorio de que se puede combatir el uso abusivo de las formas a través de las medidas antiabuso que ya existen en el ordenamiento tributario. Estas posturas olvidan que la persona jurídica se considera como centro de imputación de relaciones jurídicas; es sujeto de derechos subjetivos y relaciones jurídicas, autónomos y ajenos respecto de las personas físicas que la componen y por esa razón resulta necesario, en casos excepcionales, desconocer la figura abstracta de la persona jurídica y entrar en su substrato real y esto se logra con la teoría del levantamiento del velo societario[338].

Reducir la técnica bajo los términos señalados, es no reconocer que la doctrina se caracteriza por ser un instituto autónomo[339], que refuerza –no elimina– la eficacia del fraude a la ley regulado en la LGT, pero que tiene efectos jurídicos un tanto distintos en su concepción.

Tal y como lo manifestamos en el capítulo anterior, el fundamento que subyace para levantar el velo societario, es el fraude a la ley y esto es así, porque la denuncia que prevalece en toda pretensión del levantamiento del velo de la

---

embargo, hay que precisar que la doctrina del levantamiento del velo, con todo, es una doctrina autónoma, distinta de otros institutos propios del Derecho Civil, desde el punto de vista de su fundamentación como desde el punto de vista de su resultado. En realidad, la doctrina del levantamiento del velo refuerza (no elimina) la eficacia de otras instituciones como el fraude de ley, la simulación o el abuso del derecho, frente a la tendencia, basada en concepciones ya superadas, de considerar inviolable la personalidad jurídica».

[338] Arriba Fernández, M. L., *Derecho de grupos de*…, *op. cit*., págs. 438 y 439. Esta autora hace un resumen de la concepción realista de la persona jurídica, la cual aboga por la aplicación de la técnica del levantamiento del velo y de la concepción nominalista, la cual niega la aplicación de la teoría partiendo que la persona jurídica no existe como sujeto de derechos y no puede equipararse a la persona física.

[339] En el capítulo II, hacíamos alusión a la autonomía del levantamiento del velo.

personalidad jurídica, es precisamente su instrumentalización para conseguir un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, defraudando las normas.

El resultado prohibido por el ordenamiento jurídico puede ser una insolvencia con daño a terceros o el incumplimiento de una previsión normativa. Cuando para ello se ha abusado además de la personalidad jurídica, nos encontramos de cara con la doctrina del levantamiento del velo que viene a actuar de tal manera que permite la oponibilidad a esa sociedad que está legalmente constituida, que es real, pero que ha sido creada de forma abusiva. Con la doctrina del levantamiento del velo, se legitima desconocer a la personalidad jurídica legalmente constituida y con vida jurídica, a pesar que esta posee una subjetividad derivada de su reconocimiento legal.

El desconocimiento de la personalidad jurídica no podría concretarse sin la formulación de la doctrina. Las facilidades en la creación de una persona jurídica y las ventajas en materia de responsabilidad limitada, así como en la aplicación de tipos impositivos, permiten que pueda ser instrumento para fines diversos, amparándose en la forma societaria con fines abusivos que pretenden evitar el principio de responsabilidad universal u ocultar la verdadera titularidad de los bienes.

Las medidas antiabuso de la LGT y específicamente el fraude a la ley tributaria, por sí solo, no explican desde el punto de vista jurídico la penetración en el

substrato de la sociedad, ni tampoco legitima que sea desconocida la personalidad jurídica de una sociedad que ha sido creada legalmente, que existe y por ende ostenta subjetividad legal. No podríamos explicar desde la concepción del fraude a la ley tributaria que, con el fin de corregir el abuso de la personalidad jurídica, se declare la responsabilidad de los sujetos que integran el substrato de la entidad, por considerarse un mismo patrimonio cuya separación y desagregación ha sido aparente y abusiva.

Tampoco se podría explicar, desde la figura del fraude a la ley tributaria, que no se respete en caso de abuso de la persona jurídica su autonomía subjetiva, lo que es igual a decir que no se tomará en cuenta el reconocimiento expreso que el Estado efectuó y en el cual distinguía la personalidad de la sociedad mercantil con la de sus miembros que la componen.

Evidentemente, rasgar el velo societario choca directamente con la libertad de empresa consagrada en el artículo 38 de la CE, por lo que el desconocimiento de la persona jurídica no se explica por la sola aplicación de la figura del fraude de la ley tributaria. Mediante la doctrina del levantamiento del velo, se valoriza la subjetividad de la personalidad jurídica desde la perspectiva patrimonial[340]. El levantamiento del velo, es la expresión metafórica con la que se designa la operación consistente en desconocer y prescindir de la subjetividad que reconoce el ordenamiento jurídico a la persona jurídica[341].

[340] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 33.
[341] *Ídem, op. cit.*,, pág. 32.

La inoponibilidad o desconocimiento de la personalidad jurídica no constituye una de las consecuencias del fraude a la ley tributaria. El desconocimiento de la persona jurídica o su inoponibilidad por su utilización abusiva, es una consecuencia de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de tal manera que con la ruptura del hermetismo de la persona jurídica, se prescinde de los mecanismos y circunstancias normales que desencadena tal concepto. En el fraude a la Ley, se examina si la operación tiene suficiente cobertura legal o no, pero esta figura por sí sola no explica la desestimación de la personalidad jurídica; la constitución de una sociedad es más que un contrato, se trata en todo caso de superar el propio concepto de persona[342].

En el fraude a la ley tributaria, ya sea en la fase de recaudación o en la fase de realización del hecho imponible o de liquidación de la deuda tributaria, se aplica la norma defraudada. No obstante, en el levantamiento del velo, se aplica la oponibilidad a la persona jurídica con el fin que no quede burlada al amparo de esta la norma defraudada, como lo sería la que regula la responsabilidad patrimonial universal o la que regula el hecho imponible[343]. La persona jurídica no estaría al servicio del fraude y no podría servir de obstáculo para examinar más allá del substrato.

[342] Sobre el concepto de persona jurídica, *Vid*. Boldo Roda, C., en *Levantamiento del velo y persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 31 y sig.

[343] En las páginas siguientes plasmamos las diferencias entre la aplicación del levantamiento del velo en la fase de recaudación o en la fase de liquidación o realización del hecho imponible.

En la sentencia del 19 de abril de 2003[344], el Tribunal Supremo señala que «… la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios, lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo, en este caso –la persona física, socio mayoritario y administrador único–, desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1911 del Código Civil».

En cuanto a la fundamentación que legitima desconocer a la persona jurídica por aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria, encontramos posturas tanto doctrinales como jurisprudenciales que aplican la misma, tanto en casos de fraude a la ley tributaria, como casos en que ha existido simulación[345], dando la impresión que conciben la aplicación de la doctrina de una forma extensa tal como sucede en el Derecho anglosajón, para quienes el concepto de fraude, es bastante amplio y difiere en gran medida a la concepción del mismo en el Derecho continental.

Observamos que la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria se ha aplicado en casos de Derecho penal tributario, fraude a la ley, negocios anómalos, abuso del derecho, simulación.

[344] Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de abril de 2003 (RJ 7083), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda. Fue ponente Don Alfonso Gota Losada. Este fallo lo comentamos en las páginas siguientes por ser determinante en la aplicación del levantamiento del velo en materia tributaria.

[345] *Vid*. Zabala Rodríguez-Fornos, A., en "Simulación y levantamiento del velo en el ámbito tributario", *Revista Tribuna Fiscal*, Núm. 85, 1995, pág. 77.

En la sentencia de la Audiencia Nacional –en adelante AN– del 14 de abril de 2014[346], se llega a afirmar que «…en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a trabajos doctrinales muy profundos que han estudiado los denominados "negocios jurídicos anómalos", que se han pretendido subsumir en la simulación, en el fraude de ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de "negocios indirectos", como combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos, pero lo que no ha habido es una aplicación general de la doctrina del "levantamiento del velo societario", precisamente por la existencia de normas legales concretas sobre la materia, deduciéndose ilógicamente, "a sensu contrario", que solo era admisible superar la personificación jurídica en casos especialmente admitidos por la Ley; sin embargo, la excepcionalidad del caso de autos justifica la aplicación de la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo societario" que ha sido reconocida con carácter general en nuestro Derecho».

En la sentencia de la AN del 17 de octubre de 2005[347], el Tribunal relaciona la doctrina del levantamiento del velo con la simulación y señala que en el caso debatido existe una apariencia de cesiones, que no responden a las realidades contractuales, que son indicativas de la existencia de simulación, cuestión también que se ha de conectar con la doctrina del levantamiento del velo.

[346] Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 7ª, (JUR 19239). Fue ponente Don José Luis López-Muñiz Goñi.

[347] Sentencia de la AN (JUR 11292), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda. Fue ponente Doña Felisa Atienza Rodríguez.

También, el Tribunal Supremo en las sentencias del 31 de octubre de 1996[348] y 17 de julio de 2003[349], ha considerado que a través de la técnica del levantamiento del velo se pretende evitar la simulación[350].

El Tribunal Supremo ha señalado en la sentencia del 29 de octubre de 2012[351], que en el Derecho penal hay que ser cauteloso a la hora de aplicar la doctrina del levantamiento del velo y sobre todo cuando no se ha cometido ningún acto que por sí mismo sea tipificable penalmente o incluso oculto para la Hacienda Pública. En este fallo, claramente el Tribunal entiende que la doctrina es plenamente procedente en el ámbito del Derecho penal, no la excluye de esta rama del Derecho y determina que debe existir un acto simulado para proceder a su aplicación[352].

De hecho, la doctrina comienza a plantearse la admisibilidad de la técnica del levantamiento del velo en la década de los noventa en casos de delito de defraudación tributaria, lo que contribuyó a la progresiva utilización de esta técnica

[348] Sentencia del Tribunal Supremo del 31 de octubre de 1996 (RJ 7728), citada en el Capítulo II.
[349] Sentencia del Tribunal Supremo del 17 de julio de 2003 (RJ 106), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda. Fue ponente Don Jaime Rouanet Moscardó.
[350] En la Sentencia del Tribunal Supremo del 17 de octubre de 2000, se manifiesta que: "…la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo se aplica cuando consta probado que la sociedad en cuestión carece de funcionamiento real e independiente respecto de la otra persona que la controla, con lo que se convierte en simple instrumento de otra u otros para actuar en el tráfico mercantil sin voluntad, ni personalidad propia".
[351] Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de octubre de 2012 (RJ 10503), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda. Fue ponente Don Emilio Frías Ponce.
[352] El Tribunal establece que «no consta que el acusado haya detraído fondos de las sociedades de inversión mobiliaria. Pretender dar el salto utilizando la doctrina del "levantamiento del velo" desde las sociedades y los impuestos que las regulan hasta el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, es una cuestión peligrosa en el ámbito del Derecho Penal sobre todo cuando en el camino no se ha cometido ningún acto que por sí mismo sea tipificable penalmente o incluso oculto para la Hacienda Pública. Así pues, no quedan acreditados los elementos del tipo penal, por lo que procede la absolución del acusado y los responsables civiles subsidiarios».

por parte de los Tribunales del orden penal[353]; ejemplo de ello lo constituye la SAP de Barcelona del 5 de abril de 1994[354].

Posteriormente, esta corriente se trasladó de la materia penal al ámbito tributario, tanto en las resoluciones del Tribunal Económico–Administrativo Central –en adelante TEAC– como en las sentencias de la AN, Tribunales que fundaron varios de sus pronunciamientos en la aplicación de esta doctrina[355]. La mayor parte de estos pronunciamientos se refieren a la tributación de las rentas derivadas de la cesión a sociedades interpuestas de los derechos de imagen percibidos por deportistas considerándose a la sociedad como simulada[356].

Tal y como será objeto de análisis más adelante, las sentencias dictadas por cesión de derechos de imagen, se apartan claramente del fundamento que permite levantar el velo societario; siendo por lo tanto, acertada la opinión de aquellos que consideran[357] que la simulación no constituye el fundamento para levantar el velo en materia tributaria. Las diferentes consecuencias de la simulación y el levantamiento del velo constituyen la razón para considerar lo anterior.

---

[353] Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de…*, *op. cit.*, pág. 97.
[354] *Ídem*, *op. cit*., pág. 97.
[355] Resoluciones del TEAC del 17 de noviembre de 1999 (JT 1946), 17 de noviembre de 1999 (JT 195), 15 de diciembre de 1999 (JT 82), 21 de julio de 2000 (JT 152), 21 de julio de 2000 (JT 1526) y 22 de septiembre de 2000, (JT 1861) y SSAN del 13 de junio de 2002 (RJ 101) y 4 de julio de 2002 (RJ 206) y SSAN del 13 de junio de 2002 (RJ 101) y 4 de julio de 2002 (RJ 206).
[356] En el apartado sobre la aplicación del fraude de ley en fase de liquidación y de recaudación, se analiza en profundidad estos pronunciamientos en razón de su incidencia con la doctrina del levantamiento del velo.
[357] Clavijo Hernández, F., Falcón y Tella, R., Martín Queralt, J., Palao Taboada, C., Pérez Royo, F., "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Futbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas", *Impuestos*, Núm. 1, 1996, págs. 530 y 531.

El Tribunal Supremo ha sostenido, en la sentencia del 20 de julio de 1996[358], que la técnica del levantamiento del velo «no produce como efecto la desaparición de la persona jurídica[359]», por esa razón, deberíamos preguntarnos ¿cómo podría la simulación constituir un fundamento para levantar el velo societario? Si consideramos que una de las consecuencias de la aplicación de esta técnica es la oponibilidad de la persona jurídica, ¿cómo existiría esa oponibilidad ante una sociedad simulada la cual en principio implica una falsedad en sí misma o inexistencia funcional? ¿Acaso podría existir oponibilidad ante una personalidad jurídica falsa sin un mínimo de funcionalidad real[360]?

El Tribunal Supremo, en la sentencia del 31 de octubre de 1996[361], ha expresado que, con la técnica del levantamiento del velo, no se «anula la persona jurídica», es decir, «sigue subsistiendo la persona jurídica». Si esto es así, ¿cómo podría la simulación —que su declaración implica la inexistencia del acto simulado[362]— constituir el fundamento para levantar velos societarios?

---

[358] Sentencia del Tribunal Supremo del 20 de julio de 1996 (RJ 5678), Sala de lo Civil. Fue ponente Don Antonio Gullón Ballesteros.

[359] Para Falcón, del caso ventilado en la Sentencia del Tribunal Supremo del 1 de julio 2008, sobre la cesión de derechos de imagen a través de una sociedad interpuesta, lo sumo que podría deducirse, es un fraude a la ley pero no una simulación; Falcón y Tella, R., "La STS 1 de julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2008/2382).

[360] En la sentencia del Tribunal Supremo del 27 de mayo de 1996 (RJ 3921), Sala de lo Civil, ponente Don Alfonso Barcalá Trillo-Figueroa, se afirma que: «de manera que es solo en perjuicio de quien ha creado una persona jurídica o la ha utilizado para finalidades abusivas o fraudulentas contra quien debe actuar la práctica del levantamiento del velo societario; no pudiendo perjudicar esa práctica jurisprudencial a personas que no realizaron tal conducta abusiva, que son terceros no componentes de la sociedad y que únicamente atienden al elemento externo de la existencia de una sociedad anónima debidamente inscrita en el registro mercantil».

[361] Esta sentencia ha sido citada anteriormente.

[362] «Si realmente se constató tras una operación hermenéutica lógica y racional que se simuló la constitución de la sociedad ¿no ha de ser más lógico y pertinente que el Derecho permita declarar la nulidad de la sociedad con las consecuencias que la ley prevea tras esa declaración, sin perjuicio de aplicar después lo que proceda al acto disimulado o, al menos ¿No podrá permitirse que cualquier interesado impugne la sociedad así constituida por nulidad?». Sánchez Pachón, L.A., *Las causas de nulidad de las sociedades de capital*, Aranzadi, Navarra, 2007, págs. 775 y 776.

En palabras del Tribunal Supremo[363], con la técnica del levantamiento del velo «no se trata de afectar en modo alguno al derecho de propiedad, a la autonomía patrimonial, o a la personalidad jurídica. Ni siquiera cabe hablar de una crisis de estas instituciones jurídicas, aceptadas por la generalidad de los países que integran la comunidad internacional. Solo se pretende corregir en determinadas circunstancias el uso torticero de ciertas figuras y fórmulas jurídicas».

No tiene sentido recurrir a la doctrina del levantamiento del velo en aquellos casos en los que la sociedad interpuesta es falsa, o cuando tiene una existencia formal pero es inexistente funcionalmente, puesto que, en estos casos, la figura que se aplicará simplemente será la simulación. Las consecuencias de la simulación y la aplicación del levantamiento del velo por comisión de fraude a la ley a través de sociedades interpuestas son distintas y por tanto, al tratarse de situaciones distintas, también caben perfectamente soluciones o efectos distintos.

Por las razones anteriores, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo exigirá un estudio de la estructura de la sociedad. Habrá que dilucidar si el ente es activo o, por lo contrario, no desarrolla actividad alguna; es decir, se debe determinar si celebra juntas y consejos, maneja contabilidad o no; si existe infracapitalización respecto de su objeto u obligaciones asumidas; el grado de confusión de las esferas de actuación e intereses entre la entidad y sus socios; el

[363] Sentencia del Tribunal Supremo del 11 de octubre de 1999 (RJ 7613), Sala de lo Civil. Fue ponente Don Jesús Corbal Fernández.

dominio que ejerce sobre la sociedad una sola persona a pesar de que al menos aparentemente existen varios socios.

Resulta necesario revelar la efectiva adecuación de la persona jurídica a su fundamento negocial o legal. En definitiva, deberá tenerse claro si estamos ante una simulación, esto es, si estamos ante una sociedad sin vida jurídica, irreal, falsa, o si por el contrario estamos ante una sociedad con vida jurídica, real, pero creada en pleno fraude de la ley tributaria. Acercarnos a las medidas antiabuso bajo las figuras del fraude a la ley tributaria y la simulación para que a partir de ellas definamos la aplicación de la doctrina en el ámbito tributario, será la tarea que desarrollaremos en los siguientes apartados.

1.1. El fraude a la ley tributaria y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria

1.1.1. Consideraciones previas

Los partidarios de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria sostienen que esta es aplicable en el Derecho tributario, precisamente porque esta rama del Derecho se caracteriza por el presupuesto de capacidad económica y los principios rectores del tributo, que conducen a la necesidad de determinar la real riqueza gravada y su efectivo titular[364].

[364] Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit.*, pág. 76

La afirmación anterior está conectada con uno de los aspectos relevantes de la doctrina del levantamiento del velo, como lo es la búsqueda de la verdad material como su fin último[365]; el abuso de la personalidad jurídica se resuelve desde una perspectiva de justicia material, siendo esta su finalidad, perfilándose como el instrumento válido para penetrar en el interior de la persona jurídica e impedir el fraude a la ley. De esta manera, se evita que a través de unos mecanismos formalmente correctos se llegue a un resultado materialmente antijurídico. Tal como ya lo hemos manifestado, en aquellos supuestos en que se recurre a la desestimación de la personalidad jurídica, existe un elemento común: la falta de adecuación a la realidad.

El deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la CE constituye especial obstáculo al empleo abusivo o desnaturalizado de la persona jurídica –por manipulación negocial o legal– como medio de ahorro tributario u obtención de ventajas fiscales –elusión del impuesto o reducción de su progresividad, deslocalización del sujeto pasivo mediante la adopción de nacionalidad o domicilio aparente, minoración formal de la base imponible mediante gastos o pérdidas–, etc.[366].

Consecuentemente, las posiciones formales de una persona dentro o fuera de la sociedad no pueden prevalecer sobre la realidad de la empresa[367], pues ello atenta contra los principios de justicia material. Esa utilización abusiva de la

[365] En el capítulo II, hacíamos referencia a esta característica.
[366] Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit.*, pág. 76.
[367] *Ídem, op. cit.*, pág. 76.

personalidad jurídica, que va en detrimento del deber de contribuir, se frena con la aplicación del levantamiento del velo cuando con ese abuso se cometió fraude a la ley tributaria; siendo necesario recurrir a la estructuración de esta última figura a fin de comprender los efectos que el velo societario suscita en materia de liquidación y recaudación del tributo.

Tal como hemos venido sosteniendo, la figura que encaja para fundamentar el levantamiento del velo de la persona jurídica es el fraude a la ley, por esa razón, resulta necesario delimitar el ámbito de aplicación de esta figura en materia tributaria, lo cual genera la siguiente interrogante: el fraude a la ley tributaria, tal como lo regula la actual LGT, ¿es el fundamento para levantar el velo en esta rama del Derecho?

En otras palabras, cuando estamos ante un fraude a la ley tributaria mediante el cual se ha utilizado a la persona jurídica societaria para evitar que se aplique la norma defraudada ¿podríamos levantar el velo y examinar qué hay detrás de esa persona jurídica?. En caso que la respuesta a esta interrogante sea positiva, ¿deberíamos entonces abrir el expediente administrativo a que se refiere el artículo 15.2 de la LGT? ¿Qué sucede cuando el abuso de la personalidad jurídica se origina en fase de recaudación? ¿Podríamos en este caso encontrarnos con un auténtico fraude a la ley? ¿El fraude tributario es sinónimo de fraude a la ley y por ende sirve de fundamento para levantar el velo?

Para precisar las respuestas a las interrogantes anteriores, en las páginas siguientes procederemos a delimitar la figura del fraude a la ley tributaria y así estar en condiciones de perfilar sus consecuencias con la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria.

1.1.2. El fraude a la ley tributaria o «conflicto en la aplicación de norma tributaria»: Artículo 15 de la LGT

Con la entrada en vigor de la nueva LGT, se sustituyó la denominación de «fraude a la ley», por «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». El artículo 15 de dicho instrumento jurídico textualmente establece:

«1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido[368]. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos

[368] Para Simón Marco, F. «el art.15, nace con una imprecisión de origen que le lleva a decir que el negocio artificioso o impropio o el carente de efectos relevantes, (dónde empieza la relevancia) distintos al ahorro fiscal es fraudulento (o conflictivo) y que el que no llegue a tales rasgos no lo es. Es un gran error creer que con unas características meramente cuantitativas, se puede conseguir una figura delimitable técnicamente. La deja reducida a ser un más (¿artificioso, impropio inusual?) respecto de un menos (no llega a ¿notoriamente artificioso?) y con ello, nos revela que su configuración factual, es imprecisa». Simón Marco, J., "Reflexiones personales acerca del fraude de ley fiscal", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2007/1309). Para Ruiz Zapatero, G., en: *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal*: *Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 64, el artículo 15 de la LGT, faculta a la Administración para desconocer los efectos fiscales derivados de aquellos negocios notoriamente artificiosos o impropios sin efectos jurídicos o económicos relevantes y distintos del ahorro fiscal y de los efectos propios

relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios. 2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta ley. 3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo, se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

Con la redacción del actual artículo 15, se ha pretendido revestir de eficacia a las normas que combaten el fraude a la ley, dándoles aparentemente un carácter un tanto objetivo, pues tal como se puede constatar se elimina la frase del antiguo artículo 24 de la LGT[369] que hacía referencia al «propósito de eludir el pago del tributo»[370] y no se utiliza el término «eludir», sino «evitar»[371].

---

de los negocios usuales o propios. La norma produce una atenuación e inclusive un desplazamiento en la carga de la prueba, que incumbe a la Administración. Con la nueva redacción dada por el artículo 15 comentado, la Administración solo debe probar el ahorro fiscal o la artifiosidad, por ausencia de otros efectos jurídicos o económicos diferenciales.

[369] El artículo 24 de la Ley de 1963 utilizaba el término «probado», posteriormente la Ley 25/1995 suprimió este término y cambio el término «propósito de eludir el impuesto» por el «propósito de eludir el pago del tributo». Sobre estos cambios legislativos, se llegó a manifestar por algunos autores que el término «probado» exigía una prueba diabólica y era casi imposible probar para la Administración el fraude de ley. Asimismo, al término «propósito de eludir», la doctrina le quiso dar una connotación objetiva, en el sentido que la simple manipulación de los negocios era suficiente para suponer la intención o propósito de eludir el tributo. En este sentido: Roldán Pérez, D. F., en "Fraude de ley, negocios indirectos y economías de opción", *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 48, 2000, pág. 58. La LGT del 1963, en su artículo 24.2 disponía: «Para evitar el fraude de ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzca un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude a la ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se de audiencia al interesado». Por su parte la reforma del artículo 24 de la LGT operada por la Ley 25/1995, establecía que: «1.- Para evitar el fraude de ley se entenderá que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito de eludir el pago del tributo, amparándose en el

En cualquier caso, resulta oportuno considerar que, de conformidad con los antecedentes legislativos de esta norma, el informe de 2001 que emitiera la comisión de reforma de la LGT planteó dos posturas respecto al fraude a la ley que consistían en: a) su supresión total del ordenamiento y b) la incorporación de una norma general o, cuando menos, el establecimiento de una cláusula antiabuso para combatir el fraude a la ley[372].

En cuanto a la desaparición de la denominación de fraude a la ley, la comisión lo estimaba contraproducente, puesto que podría inducir a errores e inclusive llegar a considerar que al desparecer el nombre podría aplicarse en materia tributaria las normas que regulan el fraude civil. En el informe que emitió la comisión de reforma

---

texto de normas dictadas con distinta finalidad, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. El fraude de ley tributario deberá ser declarado en expediente especial en el que se dé audiencia al interesado».

[370]Para García Novoa, C, en *La cláusula antielusiva en la…*, *op. cit.*, págs.393 y 394, «la nueva cláusula supone una novedad en una línea más próxima a los moldes anglosajones, pero a partir, como venimos diciendo, de un presupuesto complejo. Y en este sentido, este presupuesto ha sido interpretado como una adicion de las notas propias del "abuso de las posibilidades de configuración" de cuño germanico y de las fórmulas anglosajonas del business purrpose test». También Vid. los comentarios de Cabrera Tomás, F., en "El conflicto en la aplicación de la norma y el delito de defraudación tributaria", *Cabrera. Abogados. Expertos Legales y Tributarios*, 2007, Págs. 11 y 12.

[371]García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M., "Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales. El loable criterio del Tribunal Supremo sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal", *Nueva Fiscalidad*, Núm. 7, julio, 2004, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/238630. Para Pérez Arraiz, "el artículo 15 de la LGT pretende objetivar la figura del fraude a la ley, sustituyendo el verbo eludir, por el de evitar, respecto a la realización del hecho imponible. El verbo eludir, pretende evitar pero con astucia o artificiosidad. Existe un alejamiento del elemento intencional". *Vid*. Pérez Arraiz, J. "El conflicto en la aplicación…", *op. cit.*, pág. 50.

[372] En la lucha contra la elusión y evasión fiscal, los ordenamientos reaccionan estableciendo normas generales antielusoria o antiabuso, mediante las cuales se regula el fraude de ley y la simulación o estableciendo normas específicas antielusorias. Encontramos voces dentro de la doctrina que no aceptan las normas antielusoria o antiabuso, para el caso, Ferreiro Laptza, J. J., considera que: «las cláusulas antiabuso atacan la seguridad jurídica y con ella la estabilidad y el buen funcionamiento del mercado: atacan al interés general al permitir a la Administración ir más allá de los hechos imponibles dibujados por la Ley y gravar hechos no gravados por la Ley. Se destruyen así todos los esfuerzos del legislador por delimitar los distintos hechos gravados; estos quedan desdibujados si en ciertos casos, por muy bien que quieran delimitarse tales supuestos, se permite a la Administración saltar las líneas marcadas por la Ley». Ferreiro Lapatza, J. J., "Legalidad, antielusión y pacto en el ordenamiento tributario", Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala, Junio, 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/38937052.

de la LGT en el año 2003[373], se hace eco a la segunda postura y se plantea regular en forma general el fraude a la ley estableciendo al efecto una cláusula general antiabuso[374].

En torno a la figura del fraude a la ley tributaria se pueden observar muchos cuestionamientos en relación a su aplicación[375]. Incluso hay quienes consideran que la redacción del artículo 15 de la LGT[376] se debe al esfuerzo de tratar de

[373] El informe de 2003, proponía la denominación «abuso en la aplicación de la norma tributaria». El dictamen del Consejo de Estado sobre el anteproyecto de la LGT emitido el 22 de mayo de 2003 (núm. 1403/2003) formula una dura crítica al artículo 15; *Vid*. la página 41 y siguientes de dicho informe, el cual literalmente dice: «A la vista de las observaciones formuladas, el Consejo de Estado considera preferible mantener la figura del fraude de ley, introduciendo en su regulación buena parte de las sugerencias apuntadas para la reforma de la LGT y es que una regulación como la proyectada constituye un salto al vacío, pues se pasa de una regulación de aplicación a supuestos demasiados escasos a una regulación que en principio podría afectar a cualquier economía de opción».

[374] Los que abogaban por establecer esta cláusula general antiabuso o antielusión, se veían influenciados por lo que establece el art. 42, de la Ordenanza Tributaria alemana y al parecer la redacción del artículo 15 ha sido producto de este sector que abogaba por este tipo de cláusulas, apoyándose en el hecho que el artículo 24 de la antigua LGT de 1963 que regulaba el fraude a la ley, no se aplicó prácticamente nunca y no ha significado un aumento real en la recaudación. Delgado González, A. F., manifiesta claramente que el antecedente del artículo 15 de la LGT, lo encontramos en la Ordenanza alemana al efecto manifiesta que «el legislador tributario trae a nuestro ordenamiento jurídico el mecanismo de sanción de los negocios anómalos propios del ordenamiento tributario alemán, dejando al margen los mecanismos propios y tradicionales de nuestro ordenamiento entre los que sobresale el fraude de ley». *Vid*. Delgado González, A. F., "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley, y la simulación en la nueva Ley General Tributaria", *Carta Tributaria*, Monografías, Núm.11, 2004, pág. 2.

[375] Hay quienes consideran que el fraude a la ley tributaria es diferente al fraude civil, fundamentándose para llegar a esta conclusión en que en el segundo existe una ausencia de un resultado prohibido objeto del fraude. *Vid*. Falcón y Tella, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I); su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC", *Quincena Fiscal*, consultado en el *Westlaw* (BIB 1995/1258). Siguiendo a Falcón, García Novoa, C, en *La cláusula antielusiva en la*…, *op. cit.*, págs. 94 y 95, considera que «el art. 24 de la LGT de 1963, no podía encontrar su justificación en la aplicación en el orden tributario de una categoría ideada, fundamentalmente, para el régimen civil de los negocios jurídicos. Y que el fundamento de la potestad de fraude de ley que el artículo 24 atribuía a la Administración no podía radicar en un instituto de Derecho Privado. Por eso, y ante la nueva Ley General Tributaria de 2003, debemos dejar de lado el concepto fraude de ley tributaria y central la cuestión en la llamada elusión fiscal».

[376] Landín, S., "Factores que influyen en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", enero, 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/54111054, quien opina que «el precepto queda finalmente configurado como una cláusula antiabuso, sin un antecedente claro en la anterior LGT, precepto que pretende englobar muchas cosas diferentes. Así, no se puede entender que se trate simplemente de la nueva regulación del fraude de ley, ya que, ciertamente el nuevo artículo 15 puede intentar sustituir al anterior artículo 24 LGT de 1963, pero también más allá. Supone una medida antiabusiva en toda regla del estilo de las existentes en otros ordenamientos».

importar una norma parecida a la que se encuentra en el artículo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana[377].

Sin embargo, pese a lo anterior, lo cierto es que la mayoría de los estudiosos en el tema coinciden en que el artículo 15 responde a lo que se entiende por fraude a la ley[378], y se ha llegado a afirmar que esta norma solo sustituye la denominación de fraude a la ley tributaria por una nueva denominación llamada «conflicto en la aplicación de la norma tributaria[379]», pero no realiza un cambio esencial en su configuración[380].

---

[377] Para Palao Taboada, C., en su trabajo "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la Ley Tributaria", *Crónica Tributaria*, Núm. 98, 2001, pág. 127, refiriéndose al artículo 42 de la Ordenanza alemana, manifiesta que «el abuso de las formas jurídicas no es sino la fórmula utilizada por la norma alemana contra el fraude a la ley (parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria) para describir a este. Más exactamente la norma citada se refiere al abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el derecho (…). Por eso no es acertado contraponer el fraude a la ley tributaria al abuso de las formas jurídicas, si se entiende la expresión formas jurídicas como equivalente a las posibilidades de configuración jurídica a que se refiere la norma alemana, es decir los tipos de actos o negocios establecidos por el derecho positivo. Se abusa de las formas jurídicas cuando se las utiliza de manera no conforme con la finalidad para las que las ha establecido y las protege el legislador, a fin de conseguir un resultado contrario a la ley, y esto no es otra cosa que el fraude a la ley». El artículo 42 de la Ordenanza Tributaria alemana de 1977 establece: «la ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso, nacerá el crédito tributario tal y como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos».

[378] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo del 22 de marzo de 2012, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, siendo ponente Don Ángel Aguallo Avilés.

[379] «La vía del fraude de ley es, no obstante, en la actualidad una opción más nominal que real, y ello a pesar de la promulgación de la Nueva LGT». *Vid*. Santolaya Blay, M., "La elusión de la acción recaudatoria…", *op. cit*., pág., 7. En palabras de Ferreiro Lapatza, J. J., con la norma antielusión «no se ha logrado con ella nada, más que amenazar a los contribuyentes y aumentar la inseguridad». Ferreiro Lapatza, J. J., "Legalidad, antielusión y…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/38937052.

[380] Para García Novoa, C., en *La cláusula antielusiva*…, *op. cit*., págs. 395 y 396, el artículo 15 de la LGT regula una nueva figura distinta del fraude a la ley del artículo 24 de la LGT de 1963, llega a esta conclusión porque según él en esta última norma, sí que existía un verdadero conflicto entre la norma de cobertura y la norma que se quería eludir incluyendo «un elemento subjetivo, el cual, a pesar de que podía ser una necesidad (…) y de que se debía probar por medio de circunstancias objetivas, suponía un elemento ajeno al conflicto de normas y altamente perturbador para la aplicación de la figura. Desde esta perspectiva, la nueva categoría tiene un cariz objetivo no porque destierre los elementos subjetivos –lo cual es imposible en cualquier norma jurídica que valore comportamientos humanos– sino porque incorpora a la propia estructura de su presupuesto los principales elementos subjetivos, como la finalidad perseguida por el acto o negocio realizado y la búsqueda de una ventaja fiscal, a través de los efectos conseguidos. Estos efectos serán, la ventaja fiscal y el efecto jurídico-económico que la provoca. Se habla de efectos, en el más puro estilo del *purpose* anglosajón…».

Si atendemos al significado literal de la expresión, por lógica, un conflicto en la aplicación de la norma tributaria nunca podría originarse de una voluntad artificiosa para minorar el tributo. Jamás el conflicto en la aplicación de las normas podría originar por sí una vulneración indirecta o directa a las normas tributarias y por ende causar algún tipo de daño o perjuicio a la Hacienda Pública. El artículo 15 de la LGT, no regula una verdadera situación de conflicto en la aplicación de las normas, sino un auténtico fraude a la ley[381], al igual que lo hacía el antiguo artículo 24[382] de la LGT[383].

[381] *Vid*. Sentencias del Tribunal Supremo del 6 de mayo de 2010 (RJ 3594).

[382] Respecto al artículo 24 de la LGT de 1963, la mayoría de la doctrina opinaba que a través de la analogía era el camino para aplicar la norma eludida y por ende para declarar el fraude a la ley. Posteriormente con la reforma operada por la Ley 25/1995, se dieron muchas discrepancias al respecto. Para Falcón y Tella, R., «el mecanismo del fraude de ley tributaria no constituye un modo de reaccionar frente a hechos ilícitos a diferencia del fraude a la ley civil, sino de un mecanismo de aplicación del tributo por analogía»; por esta razón justifica que no se impongan sanciones. *Vid*. Falcón y Tella, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I)…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 1995/1258). Asimismo, este autor concluye que a través del antiguo art. 24 de la LGT, se optó por «autorizar el gravamen por analogía de algunas determinados conductas, pese a no estar tipificadas a efectos tributarios, como si se hubiera realizado el hecho imponible. Lo que ciertamente supone romper el principio de tipicidad, tal como resulta de la prohibición de extender más allá de sus términos estrictos el hecho imponible, contenida a actualmente en el art. 23.3 LGT». *Vid*. Falcón y Tella, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II); su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC", *Quincena Fiscal*, consultado en el *Westlaw* (BIB 1995/1259). En esta misma línea de pensamiento se ubica Ferreiro Lapatza, J. J., quien señala que: «Cierto que repetidamente se ha dicho que en el fraude de ley tributario la norma de cobertura puede ser, paradójica y frecuentemente, una laguna legal. Pero en estos casos, es todavía más evidente que el artículo 24 LGT cumple la función integradora más característica de la analogía. Se aplica la norma a un hecho no previsto que, de haberlo sido, hubiera sido también gravado». Ferreiro Lapatza, J. J., "Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal", *Quincena Fiscal*, consultado en el *Westlaw* (BIB 2001/2434). Según García Novoa, C., en *La cláusula antielusiva*…, *op. cit.*, pág. 92, la respuesta del artículo 24 de la LGT no era otra que aplicar las leyes tributarias a supuestos donde no se ha realizado un hecho imponible lo que equivale a la aplicación analógica de la norma, concluyendo que «fingir que el hecho imponible se ha realizado no supone otra cosa que aplicar el tributo por analogía». Para Martín Fernández, J., «el fraude de ley tributaria supone realizar un hecho no gravado por la Ley, pero en circunstancias que el ordenamiento considera procedente aplicar gravamen», termina concluyendo que con el fraude de ley se aplican los tributos por analogía. *Vid*. Martín Fernández, J., en "La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley (1)", *Crónica Tributaria*, Núm. 102, 2002, págs. 71 y 72. En contra de estas posturas se encuentra la de aquellos que consideran que el artículo 24.1 implicaba «suponer que los actos, hechos o negocios definidos en el artículo 24.1, son considerados por el legislador hechos imponibles realizados en fraude a la ley tributaria. Esta solución al problema de la interpretación del artículo 24 de la LGT, ha sido propuesta por J. L., Pérez de Ayala; según palabras del citado autor "si se acepta esta interpretación la equivalencia entre estos hechos y los que el propio precepto, no se refieren a que estos anteriores lo sean y los equivalentes no; uno y otros son los efectos jurídicos hechos imponibles; los unos cometidos sin fraude de ley, y por ello plenamente coincidente con la tipificación legal, los otros realizados (sí, realizados) como tales hechos imponibles con un rodeo del contribuyente, para

Como bien ha apuntado algún autor, hay que considerar que la expresión «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», no solo carece de antecedentes doctrinales o normativos en el Derecho español, sino que no sirve para denominar lo que hasta ahora se ha conocido como fraude a la ley, ya que «un conflicto en la aplicación de la norma tributaria puede plantearse por motivos que nada tengan que ver con la elusión, como por ejemplo: su vigencia, su legalidad, su constitucionalidad, etc.[384]».

De este modo, la terminología utilizada por el artículo 15 de la LGT no se corresponde con el contenido del mismo, puesto que podríamos estar ante un conflicto en la aplicación de la norma tributaria siempre que la Administración tenga una interpretación distinta a la del sujeto pasivo. En todo caso, este conflicto originado por la interpretación de la norma no conlleva la aplicación de las normas antiabuso desarrolladas en el precepto relacionado. Con el término conflicto parecería que se va a tratar una figura distinta a la del fraude a la ley, cuando en realidad esto no es así. Hay quienes han estimado que «el fraude de ley en el ámbito tributario, al margen de la denominación que se le dé, es una especie de género más amplio del fraude de ley profundamente tratado por la doctrina y la jurisprudencia civil[385]».

---

deformarlos en orden a su coincidencia con el supuesto tipificado en la ley. Pero por el hecho de esta defraudación voluntariamente buscada por el contribuyente, no dejan de ser ya hechos imponibles realizados si bien lo son en fraude de ley" (…)». *Vid*. Roldán Pérez, D. F., en "Fraude de ley, negocios indirectos…", *op. cit.*, pág. 55.

[383] En este sentido ver los comentarios de: Barachina, E., "La nueva doctrina sobre…", *op. cit.*, pág. 173.

[384] Pérez Arraiz, J., "El conflicto en la aplicación…", *op. cit.*, pág. 24.

[385] *Ídem, op. cit.*, pág. 49.

Según César García Novoa, «lo que singulariza a la categoría contenida en este art. 15 de la LGT de 2003, es precisamente, el ser una categoría que pretende enfrentarse a la elusión tributaria, dotando a la Administración de medios para hacer tributar lo que podríamos denominar actos u operaciones atípicas no gravadas o gravadas por una norma tributaria diferente a la que se ha acogido el particular, a partir de una anomalía negocial a la que dicho particular ha acudido[386]». En cualquier caso, lo determinante es el abuso[387] y no el conflicto que puede surgir del abuso mismo[388].

Al margen de la denominación utilizada por la LGT, lo cierto es que hay quienes no están de acuerdo con la aplicación del fraude a la ley tributaria. Así, no es de extrañar que algunos estudiosos de la materia consideren que no es aplicable el fraude a la ley tributaria bajo el mismo alcance que es aplicado en materia civil y otros hasta niegan cualquier aplicación en esta rama del Derecho.

Para Jesús López Tello, «el problema en el ámbito tributario está en que la norma civil o mercantil de cobertura responde a una *ratio legis* tan diferente de la norma tributaria que se pretende eludida que no hay en realidad unos principios generales que permitan jerarquizarlas entre sí, de modo que el juicio de protección y de conflicto de leyes escapa de la metodología jurídica para entrar en el campo de la escala de valores del intérprete. En los extremos y por lo ilustrativos, o nunca hay fraude de ley, porque el negocio celebrado siempre tiene protección suficiente

[386] García Novoa, C., *La cláusula antielusiva…*, *op. cit.*, pág. 333.
[387] En el Anteproyecto de la LGT se hablaba de Abuso y no de Conflicto.
[388] García Novoa, C., *La cláusula antielusiva…*, *op. cit.*, pág. 333.

en la ley civil o mercantil que lo disciplina –lo que conduciría a la recalificación jurídica del negocio o a su naturaleza simulada como vías de reacción–, o siempre hay fraude de ley, pues en último término la norma defraudada podría ser el mandato constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos cada uno de acuerdo con su capacidad económica, frente a la que no hay norma civil o mercantil reguladora de actos o negocios jurídicos que resista un juicio de protección o de jerarquía de leyes[389]».

Por su parte, Falcón y Tella[390], partiendo de una negación de la aplicación del fraude a la ley en materia tributaria, considera que en materia civil esta figura despliega todos sus efectos, pues en esta rama del Derecho existen normas dispositivas, lo cual genera la necesidad de contar con el mecanismo del fraude civil para evitar que a través de la libertad de pactos se vulneren las escasas leyes imperativas. Sin embargo, según este autor en el ámbito tributario no existe el fraude a la ley y solamente sería posible recurrir a él, ante maniobras del contribuyente destinadas a eludir su responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública[391].

[389] López Tello, J., "La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria", *Actualidad Jurídica* (Uria & Menéndez), Núm. 5, 2003, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/256184.

[390] Para este autor el fraude a la ley tributaria tal como lo regulaba el antiguo artículo 24 de la LGT «consiste en la realización de un hecho no tipificado como hecho imponible ni en ninguna otra de sus consecuencias tributarias, que produce un resultado equivalente al de un hecho imponible cuya realización se ha evitado conscientemente». *Vid*. Falcón y Tella, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I)…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 1995/1258).

[391] *Ídem, op, cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 1995/1258).

Inclusive se ha llegado a sostener que las normas antiabuso o antielusión son generadoras de inseguridad jurídica[392], puesto que, con las mismas, la Administración puede gravar cualquier hecho lícito, real y válido y legalmente único, pero con el muy lícito fin de pagar menos impuestos. La Administración, con la aplicación de estas normas, tiene amplias facultades, al grado de poder determinar que el contribuyente tuvo que realizar otros hechos o negocios más usuales que conducen al mismo resultado[393].

Estimamos que el fraude a la ley tributaria, o el «conflicto en la aplicación de las normas», no pretende gravar situaciones que no constituyen hechos imponibles, sino evitar que se eluda con artificios el hecho imponible o que se eluda total o

[392] Resulta interesante los comentarios que realiza Palao Taboada, C., al referirse a la delimitación de supuesto de fraude de ley y a una doctrina general antielusión, al efecto este autor manifiesta: «La delimitación del supuesto de fraude a la ley, se basa inevitablemente en conceptos que poseen un considerable grado de indeterminación y, en consecuencia, ocasionan una cierta inseguridad jurídica. Este es un precio que hay que pagar por impedir que la norma jurídica sea burlada. Es también el argumento en el que insisten quienes se oponen a la aplicación de estas cláusulas generales. Este inconveniente de la técnica del fraude a la ley se señala por los autores con relación a su aplicación general en el ordenamiento jurídico». Taboada, refiriéndose al Informe emitido en el Reino Unido por el *Institute for-fiscal Studies* (IFS) de noviembre de 1997, expresa que «Por su parte el Informe británico citado, recoge una opción en el sentido de que la indeterminación es necesaria en la lucha contra la elusión. Según ella, el límite de estas técnicas interpretativas nunca debe ser trazado; la indeterminación es una protección necesaria aunque desafortunada, contra la elusión. Trazar las líneas simplemente invitan a nueva elusión (…), una doctrina general antielusión, es constitutivamente insegura». *Vid*. Palao Taboada, C., "Algunos problemas que plantea…", *op. cit*., pág. 132.

[393] En este sentido Ferreiro Lapatza, J. J., "Legalidad, antielusión y…", op. cit., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/38937052. Una postura más flexible que la de Ferreiro Lapatza, sostiene Vilar Mayer, P., en "Reflexiones sobre el conflicto en la aplicación de la norma en la Ley General Tributaria", Temas actuales de *Derecho Tributario*, Enero, 2005, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/278028, para quien: «La aplicación de una norma general contra elusión garantiza una protección más amplia para los supuestos de fraude a la ley por parte de la Administración. Sin embargo, propicia una mayor inestabilidad para el contribuyente a la hora de practicar su derecho de economía de opción, puesto que ambas instituciones se confunden en muchos aspectos. Sabemos que cuanto más específica y clara sea una norma, más fácil será su utilización, por eso las normas generales encuentran tantas barreras, tanto a la hora de aplicarlas como de interpretarlas. En cualquier caso, a pesar de los riesgos y dificultades que las acompañan, continúa siendo el mejor instrumento de lucha contra el fraude, tanto es así que países que antes no adoptaban estos tipos de normas, pasaron a adoptarlas como intento de combate a la elusión».

parcialmente el pago de la deuda tributaria mediante maniobras, cobijándose en normas que no brindan la suficiente cobertura.

En todo caso, la finalidad de las cláusulas antiabuso o antielusión, responden a la «inquietud de que: si la ley tributaria se fijó en una determinada operación como representativa de capacidad económica, habrá que entender que pretende gravarla en todo caso (…) sin que esa voluntad pueda ser contrariada mediante artificios más o menos ingeniosos[394]». Resulta importante subrayar que el abuso de las formas para eludir el hecho imponible es muy distinto a las planificaciones legítimas que permite inclusive el propio legislador.

Ahora bien, no pretendemos negar que, en materia de fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma, no existe una regla general que permita determinar cuándo se ha cometido este. «Las intenciones o motivos del sujeto pasivo solo son reconducibles a través de indicios o presunciones de hecho. Esto tiene un evidente riesgo: como no puede haber una prueba segura, si se utiliza con ligereza el recurso de las presunciones *hominis*, puede llegarse a limitar indebidamente la libertad de los particulares de configurar a su libre albedrío sus relaciones económicas y puede igualmente vulnerarse el principio de seguridad jurídica (…)»[395].

[394] Pérez de Ayala Becerril, M., y Pérez de Ayala, J. L., "Interpretación y aplicación de las normas tributarias, Fundamentos de Derecho Tributario", Julio, 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39696239.

[395] Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas…*, *op. cit.*, pág.112.

Será, por tanto, la prudencia del intérprete la que, en cada caso, valore las circunstancias concurrentes y de ellas extraiga la conclusión oportuna sobre los motivos que han impulsado al agente. Al no haber regla general, hemos de acudir a los criterios de experiencia jurisprudencial y administrativa para ilustrar la cuestión[396].

En cualquier caso, se ha señalado que, para calificar jurídicamente una o varias operaciones de fraude a la ley, se exigen al menos cuatro requisitos, que podrían resumirse de la siguiente manera: «1) la existencia de una norma de cobertura y otra eludida, esencialmente tributaria; 2) el empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas; 3) la finalidad puramente fiscal de los negocios jurídicos realizados, y 4) la consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible, cuya tributación se quiere evitar, pero el ordenamiento la impone[397]».

Debemos tener claro que ante el fraude, ya sea a la ley tributaria u otra ley[398], el legislador rechaza la obtención de un resultado contrario al ordenamiento jurídico positivo cuando el mismo se ha obtenido apoyándose en una norma que se denominaría norma de cobertura[399].

---

[396]Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*…, *op. cit.*, pág.112.

[397] Sentencia de la Audiencia Nacional de 7 de noviembre de 2006 (JUR 293412), fue ponente Doña Esperanza Córdova Castroverde.

[398] Para el caso, refiriéndose al fraude a la Ley civil, la SS del 6 de febrero de 1957, entiende que: «el fraude de Ley civil lo que exige precisamente es la concurrencia de una serie de actos que, pese a su apariencia de legalidad, violen el contenido ético de los preceptos o normas legales en que se amparan».

[399] Para Díez-Picazo, L. y Ponce de León, L., en "El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo título preliminar del Código Civil y el problema de sus reciprocas relaciones", *Documentación Jurídica,* 1974, pág.

Resulta sumamente ilustrativa, a estos efectos la sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2014[400], al señalar que se ha cometido fraude de ley tributario en el caso enjuiciado, pues se aprecia la concurrencia de cada uno de los elementos que configura el mismo.

El Tribunal señala que: «1.- Se han dado un conjunto de negocios jurídicos realizados con la finalidad exclusiva de conseguir una ventaja fiscal, esta ha sido su causa esencial. 2.- Las sucesivas operaciones societarias realizadas entre el recurrente y su entorno familiar constituyen maniobras inusuales e incoherentes si no se tiene en cuenta su finalidad de elusión fiscal, pues sin esta apreciación no se entiende la transformación de la forma jurídica societaria, la modificación de la fecha de cierre del ejercicio, la ampliación de capital mediante aportación no dineraria y la fusión por absorción realizadas en poco margen de tiempo. 3.- Con ello se pone de evidencia la utilización de una serie de normas que dan cobertura a las citadas operaciones y la existencia de normas que son eludidas, dentro de una actuación en fraude de ley[401]».

1329 y sig., «las normas de configuración y de atribución de los derechos son las normas de cobertura que se buscan para obtener el resultado fraudulento».

[400] Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de marzo de 2014 (RJ 1509), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda. Fue ponente Don Rafael Fernández Montalvo.

[401] El Tribunal Supremo en la sentencia del 25 de marzo de 2010 (RJ 6328), Sala de lo Contencioso-Administrativa, fue ponente Don Manuel Martin Timón, manifiesta: En dicha sentencia el Tribunal señala que: «para apreciar el fraude de ley, es suficiente constatar que la causa del negocio jurídico o del conjunto de negocios jurídicos realizados, es exclusivamente de índole fiscal, persiguiendo únicamente obtener una tributación notoriamente más baja que la legal y ordinariamente previsible. De esta manera, para excluir dicha clase de fraude en operaciones "insólitas e inusuales" en muy corto espacio de tiempo, es preciso alegar y acreditar razonablemente una causa suficiente y justificativa que no sea el mero propósito de atenuar anormalmente la carga tributaria que grava ordinariamente a la capacidad económica evidenciando en conjunto de negocios jurídicos realizados».

Ha sido el propio Tribunal Supremo[402] el que ha declarado que la figura del fraude de ley exige, entre otros requisitos, que la ley en que se ampare el acto o negocio no lo proteja suficientemente. Consecuentemente, en los actos realizados en fraude a la ley, resulta importante que entre las normas eludidas (las normas tributarias) y de cobertura exista un conflicto, de tal manera que solamente existirá fraude si esas normas de cobertura no protegen suficientemente al actor[403].

Según la doctrina, cuando se ha cometido fraude a la ley tributaria a través de un negocio, o valiéndose de una figura contractual, habrá que analizar si el negocio o contrato se constituyó, o se configuró, prescindiendo del fin o propósito práctico para el cual el legislador lo creó. Si ese negocio o contrato solo fue utilizado como figura abstracta utilizable para cualquier fin, vaciado de causa, entonces se podría afirmar que este se configuró en fraude a la ley[404]. En estos supuestos, la doctrina señala que se debe analizar el acto o negocio realmente realizado e indagar en qué choca el acto o negocio con la norma o ley defraudada[405].

Ahora bien, el negocio realizado en fraude de ley realmente existe, es real y fue creado por la aplicación de las disposiciones legales[406] que lo regulan, pero lo que

---

[402] Sentencia del Tribunal Supremo del 23 de febrero de 1993 (RJ 1227), Sala de lo Civil. Fue ponente Don Antonio Gullón Ballesteros.

[403] En este sentido López Tello, J., "La cláusula antiabuso del anteproyecto…" *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/256184.

[404] La causa de los contratos es la que justifica la eficacia que le confiere el Derecho. Ver en este sentido a: Pérez Arraiz, J., "El conflicto en la aplicación…", *op. cit.*, pág. 32.

[405] Simón Marco, J., "Reflexiones personales…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2007/1309).

[406] Para Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit.*, pág. 63, «en principio el fraude de ley analiza si un negocio que es real y no ficticio halla cobertura en la ley. Conlleva averiguar si el propósito de las partes al celebrar este negocio encuentra legítima y efectiva protección en dicha norma y no acude, más bien a la ley para desnaturalizar su significado. El negocio en fraude de ley, aun siendo real es ilícito, porque carece de la cobertura legal adecuada, por ello su causa no es falsa, sino ilícita».

sucede es que está al servicio para evitar la aplicación de la ley tributaria, que se pretende burlar. De tal manera que la situación jurídica creada por el negocio en fraude de ley es la de un negocio realmente realizado con base legal, pero que resulta un instrumento para eludir la carga tributaria[407].

En todo caso, se puede decir que los actos o negocios son reales, pero se realizaron en fraude a la ley; no se podría afirmar nunca que el acto o negocio no existe o no es real jurídicamente hablando[408]. Por esa razón, compartimos la opinión de aquellos que consideran que por fraude a la ley tributaria se entiende la realización de una o varias operaciones sin ocultación alguna[409].

El cometer fraude a la ley tributaria no implica simplemente la no realización del hecho imponible, sino más bien el eludir ese hecho imponible a través de una serie de operaciones artificiosas que, vistas en todo su conjunto, conllevan, como mínimo, una infracción indirecta del ordenamiento[410]. «La reacción contra el fraude

[407] Simón Marco, J., "Reflexiones personales…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2007/1309).

[408] Para el Tribunal Supremo, en la sentencia de 15 de julio de 2002 (RJ 8709), Sala de lo Penal, ponente Don Perfecto Andrés Ibañez: «el fraude a la ley es una forma de ilícito atípico, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo tendrían que ser observadas».

[409] «Por fraude de ley se entiende, someramente, la realización de unas o varias operaciones sin ocultación alguna, en las que se fuerza el encaje de esa operación u operaciones dentro de un hecho imponible pensado en puridad para situaciones diferentes». Lorite Martínez, J.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, en "El fraude de ley", *Boletín Tributario*, Núm. 49, Junio, 2007, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/384967.

[410] Partiendo de un análisis de la sentencia del Tribunal Constitucional del 6 de abril de 1998, sentencia del Tribunal Supremo del 31 de marzo de 1994, y resoluciones del TEAC del 8 de noviembre de 1994, 28 de septiembre de 2000, el TEAC en la resolución del 20 de julio de 2002, define al fraude a la ley, de la siguiente manera: «el fraude de ley equivale al empleo de medios para causar daño a otro y también obtener beneficios, sin un enfrentamiento frontal al derecho, pero valiéndose de subterfugios aparentemente acomodados a la legalidad, al respetar la letra de la ley para buscar cobertura indirecta, como dice la sentencia del 29 de julio de 1996, pero infringiendo el espíritu y verdadero sentido de las normas y su contenido ético y social, en la procura del logro de un resultado beneficioso». *Vid*. Los comentarios a esta resolución del TEAC por CMS

de ley no consiste en gravar un hecho que no está recogido por la ley como un hecho imponible, sino en gravar un hecho que se ha eludido a través de una maniobra encaminada a esquivar la aplicación de la ley[411]».

Traemos a colación la resolución del TEAC, dictada el 20 de julio de 2002, en la que se calificaron como actuaciones cometidas en fraude a ley tributaria ciertas operaciones en las que participaban dos sociedades mercantiles. Los hechos que originaron el expediente de fraude a la ley consistieron en que la sociedad «Y», filial de «X», llevó a cabo una reducción de capital devolviendo aportaciones. Sin embargo, seguidamente aumentó el capital, para lo cual emitió nuevas acciones con prima. Esta operación inusual y artificiosa, se realizó para que ingresara un nuevo socio en la sociedad «Y», sin la necesidad de recurrir a la venta de acciones y sin someter consiguientemente el aumento de patrimonio a tributación. Para el Tribunal era totalmente incomprensible realizar casi simultáneamente ambas operaciones y por eso llegó a la conclusión de que se trataba de un típico fraude a la ley tributaria[412].

Asimismo, el Tribunal Supremo, en la Sentencia de 22 de marzo de 1996[413], calificó como fraude a la ley un supuesto en el que se trataba de eludir el impuesto

---

Albiñana & Suárez de Lezo, en "Comentario a la resolución del TEAC de 20 de julio de 2002, sobre fraude de ley", Boletín *Tributario*, Núm. 5, Enero, 2003, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348006.

[411] Pérez Arraiz, J, *El conflicto en la aplicación*…, *op. cit.*, pág. 31.

[412] *Vid*. CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "Comentario a la resolución del TEAC…", *op. cit.*, VLEX: recurso electrónica: http://www.vlex.com/vid/348006.

[413] Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1996 (RJ 2684), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda, ponente Don Jaime Rouanet Moscardó.

municipal sobre solares a través de la agrupación registral de un solar no edificado.

El contribuyente agrupó un solar no edificado, en otros dos que ya estaban en parte edificados, solicitando que se procediera a anular el hecho imponible de la imposición, que consistía en gravar a los solares inedificados. Es decir, el sujeto pasivo pretendía que se tuviera como edificado el solar que en realidad era no edificado, en virtud de la agrupación aludida.

En esta ocasión el Tribunal manifestó que, «realmente, intentar eludir el impuesto sobre solares por la vía indirecta de agrupar parcelas constituye un evidente fraude de ley; amparándose en las facultades del artículo 44 del Reglamento Hipotecario, genera, o es susceptible de generar, un resultado contrario al ordenamiento fiscal. Cabe como hemos dejado sentado que el titular de los solares colindante los agrupe. Lo que no es factible es que con ello, eluda el impuesto que tiene como hecho imponible los solares inedificados».

En la sentencia de 20 de junio de 1991[414], el Tribunal Supremo considera que la sentencia recurrida no parte «de la existencia de un ilícito penal, sino que del análisis conjunto de los hechos llega a la conclusión de que concurre un ilícito (…) encuadrable en el fraude de Ley, pues el dinero no fue o se quedó en el patrimonio de la Caja, sino a una sociedad de la que el marido de la actora tenía la

[414]Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Junio de 1991 (RJ 4526), Sala de lo Civil, fue ponente Don Eduardo Fernández-Cid de Temes.

misma disponibilidad que la de su propio patrimonio, el de su esposa y el de la sociedad que debiera haber sido destinataria, respondiendo todos, e incluso las cédulas hipotecarias, de las operaciones de las expresadas sociedades, cual se desprende de la simple lectura de la póliza de afianzamiento solidario y sus anexos».

Embid Irujo, en comentario que realiza a esta sentencia, señala que nos encontramos «plenamente inmersos en el supuesto que la doctrina y los Tribunales han calificado de fraude de ley, que, a juicio del Tribunal Supremo, representa un daño o perjuicio conseguido mediante un subterfugio o ardid, con infracción de deberes jurídicos generales que se imponen a las personas, implicando, en el fondo, un acto *contra legem*, por eludir las reglas del derecho, pero sin un enfrentamiento frontal sino, al revés, buscando unas aparentes normas de cobertura[415]».

Resulta importante enfatizar, tal y como ya lo ha señalado el Tribunal Constitucional[416], que la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada en el art. 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal como una de las

[415] Embid Irujo, J. M., "El levantamiento del velo una vez más*"*, *Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía*, Núm. 1, 1992, pág. 344.
[416] Sentencia del Tribunal Constitucional del 23 de febrero de 1995 (RTC 1995, 50), Sala Primera, fue ponente Don Rafael de Mendizabal Allende.

modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático.

Consecuentemente con lo anterior, cualquier alteración en el régimen del tributo «repercute inmediatamente sobre la cuantía o el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes[417]». Por esta razón se ha llegado a afirmar la «necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos…[418]».

Las maniobras de los particulares que, en general, suponen eludir o disminuir el pago del tributo, a través del uso de las formas jurídicas podrían calificarse, tal como lo ha señalado César García Novoa[419], de uso abusivo y de ahí la potestad atribuida a la Administración para calificar una operación en fraude de ley.

En definitiva, habrá que tener claro que las operaciones en fraude de ley no pueden y no deben de confundirse con aquellas maniobras de los contribuyentes tendentes a ocultar o engañar a la Administración tributaria. Como ya hemos señalado, en el fraude de ley no se oculta nada ni existe engaño.

[417] Sentencia del Tribunal Constitucional del 28 de octubre de 1997 (RTC 182), Pleno, fue ponente Don Álvaro Rodríguez Bereijo.
[418] Sentencia del Tribunal Constitucional del 17 de febrero de 2000 (RTC 46).
[419] García Novoa, C, en *La cláusula antielusiva en la…*, *op. cit.*, págs. 28 y 29.

En consecuencia, el fraude de ley podría ligarse a la «Teoría de la infracción de deber[420]», en el sentido que para su configuración no resulta necesario la existencia de ocultación. Con el fraude de ley se combate la elusión fiscal por el uso abusivo de las formas jurídicas o negocios, pero esas operaciones no conllevan ocultamiento y por eso el fraude fiscal no es sancionado.

En las páginas siguientes trataremos con más detalle las diferencias entre el fraude de ley y el fraude fiscal, y la razón por la cual el primero no es sancionable. Esta diferencia resulta importante para determinar las consecuencias de la elusión o evasión fiscal y para concretizar en qué momento se aplica el levantamiento del velo.

1.1.3. Economía de opción: Planificación fiscal legítima

La economía de opción[421] se da cuando la propia ley permite, al sujeto pasivo optar o decidir, con carácter previo a la realización del hecho imponible, entre uno

[420] *Vid.* Gutiérrez H., A. y García Sanz, J, en "El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo", recurso electrónico: http://www.uria.com.

[421] El concepto de «economía de opción», en el Derecho español, se debe a la aportación que hiciera José Larraz, quien distinguía entre economía de opción explícita e implícita o tácitas. Se puede consultar al respecto el trabajo realizado por Pérez de Ayala, J. L., bajo el título "El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado", IEF, DOC Núm. 22/06, Madrid, 2006. También consultar a Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*…, *op. cit.*, pág.112. Estos autores expresan que: «Las economías fiscales serían, por el contrario, las que Larraz llamaba economía de opción tácitas. Consisten en que el contribuyente, obrando lícitamente y sin alterar con sus motivaciones particulares la causa o fin institucional de los negocios o formas jurídicas, puede elegir entre las diversas formas de organizar sus actos económicos, y es lógico que prefiere aquellos modos o procedimientos que conducen a un ahorro fiscal. A diferencia de la economía de opción en sentido estricto, las economías fiscales no están ofrecidas expresamente por la ley, sino que, como dice Albiñana, se encuentran en ese elástico campo que preside la indiferencia de las Leyes impositivas, que no excluye la

u otro presupuesto, con el fin de disminuir o anular la tributación. Evidentemente, la opción viene dada expresamente por propia legislación y, por ende, puede hablarse, para este tipo de supuestos, de planificación fiscal legítima.

A diferencia del fraude a la ley tributaria, la economía de opción[422] no atenta contra el espíritu de la ley. Inclusive, en algunas ocasiones, esa opción se ofrece explícitamente en las normas[423]. Las excepciones que «la propia ley contemple, siempre justificadas por motivos económicos o al menos administrativos, permitirán al contribuyente optar por una fiscalidad más beneficiosa[424]».

En los casos de economía de opción, el contribuyente adopta un negocio congruente que corresponde al resultado obtenido, lo que conlleva una equivalencia entre causa –del negocio– y resultado final[425]; no existe ninguna maniobra de elusión[426], sino que simplemente se opta por una operación en lugar de otra por motivos fiscales[427]. Por ejemplo, elegir el uso del *leasing* para la

---

actividad del particular, y que no utiliza formas jurídicas inapropiadas o anormales para conseguir la carga impositiva más beneficiosa».

[422] En la comisión para la reforma a la LGT, existía una postura que expresaba que todos los negocios en los que no hubiera simulación deberían respetarse por parte de la Administración, porque se trataban de economías de opción. Asimismo, hay quienes consideran que la intención del artículo 15, es gravar negocios que hasta ahora se habían considerado como economías de opción. *Vid*. Delgado Pacheco, A.F., "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria…", *op. cit*., pág. 9.

[423] Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*…, *op. cit*., pág.111.

[424] Pérez de Ayala Berril, M., y Pérez de Ayala, J. L., "Interpretación y aplicación…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39696239.

[425] Pérez de Ayala Berril, M., y Pérez de Ayala, J. L., *Interpretación y aplicación*…, *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39696239.

[426] Hay quienes distinguen elusiones lícitas e ilícitas, dentro de las primeras sitúan a las economías de opción y dentro de las segundas al fraude a la ley. En este sentido se puede consultar a Vilar Mayer, P., en "Reflexiones sobre el conflicto en la…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/278028, quien concluye que la elusión es el género, donde la economía de opción y el fraude a la ley son las especies.

[427] «En efecto la línea divisoria entre el fraude de ley y la economía de opción es la de transgredir o no el ordenamiento jurídico. Cuando estamos ante una economía de opción no podemos estar ante un fraude de ley,

adquisición de activos empresariales en lugar de la compraventa. En esta elección no existe anomalía en la causa, se elige un negocio determinado en lugar de otro, porque es más ventajoso para efectos fiscales, pero en ningún momento se desnaturaliza la causa[428].

En todo caso, habrá que señalar que, en los supuestos de economía de opción, no es válida la elección de cualquier camino, puesto que solo deberán emplearse aquellas vías, cuyo resultado o consecuencias sean las que en puridad corresponden a la operación, de tal manera, que lo esencial es que el sujeto pasivo quiera verdaderamente el resultado propio y típico de la operación que se realiza y no otro, si bien el cauce elegido lo ha sido por su menor gravamen[429].

Las formas jurídicas empleadas en la economía de opción no pueden ser ilícitas o desproporcionales, a fin de evitar el efecto exigido por la norma[430]. La admisión de esta se concretará en la medida que no afecte al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria[431]. En este sentido, su admisibilidad no incluye actuaciones realizadas en fraude de ley, negocios anómalos y simulación.

---

dado que la economía de opción es una vía más ventajosa que posibilita el legislador expresa o tácitamente o como afirma algún autor «consciente o inconscientemente, sin que la configuración jurídica presentada por el obligado tributario resulte forzada. Por ello no tiene mucho sentido hablar de reacción contra la economía de opción ya que se trata de una operación totalmente lícita». Pérez Arraiz, J., "El conflicto en la aplicación…", *op. cit.*, pág. 45.

[428] *Vid*. Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*, Civitas, Séptima Edición, Madrid, 1997, pág. 96.

[429] *Vid*. La resolución de 20 de julio de 2002 del TEAC, la cual es comentada por: CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "Comentario a la resolución del TEAC de 20 de julio de 2002, sobre fraude de ley", *Boletín Tributario*, Núm. 5, Enero, 2003, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348006.

[430] Sentencia de la AN de 26 de enero de 2011 (JUR 58372), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, fue ponente Francisco José Navarro Sanchís.

[431] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo del 17 de marzo de 2014, Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ 1509), fue ponente Don Rafael Fernández Montalvo.

De ahí que la economía de opción conlleve la posibilidad de elegir entre varias alternativas, legales, válidas, pero generadoras de ventajas fiscales. Sin embargo, tal y como ya lo ha señalado el Tribunal Constitucional[432], esta «tiene como límite el efectivo cumplimiento del deber de contribuir que impone el artículo 31.1 de la Constitución y de una más plena realización de la justicia tributaria». Por esa razón, su admisibilidad en Derecho tributario está condicionada a que las alternativas elegidas por el sujeto pasivo sean legítimas.

Asimismo, hay que recalcar que hoy en día es innegable que existe pleno reconocimiento de la economía de opción como derecho o conjunto de derechos de orden constitucional. Los que se derivan del principio de seguridad jurídica, legalidad y capacidad económica. También de los «derechos a la propiedad privada, la libertad de empresa y al libre desarrollo de la personalidad y estrictamente relacionado con la libertad de contratación y de configuración negocial que rige todo nuestro ordenamiento jurídico[433]».

En definitiva, y a manera de conclusión, podemos afirmar que la economía de opción termina donde comienza la elusión tributaria, de tal modo que, si la opción se funda en la libertad de configuración negocial, que implica la celebración de

[432] *Vid*. Sentencia del 17 de febrero de 2000, citada anteriormente. También en la sentencia del 31 de octubre de 1996 (RTC 137), el Tribunal Constitucional, reconoce la economía de opción, de igual manera lo hace la AN en sentencia del 3 de octubre de 1997 (JT 1360), el Tribunal Supremo en la sentencia del 30 de marzo de 1999 (RJ 2959), Sala de lo Contencioso-Administrativo, el TSJ de Navarra en sentencia del 16 de abril de 2001 (JT 360).

[433] En este sentido, Fonseca Capdevila, E., en "Los negocios anómalos ante el derecho tributario: perspectivas de futuro", *Crónica Tributaria*, Núm. 100, 2001, pág. 102. Este autor llega a la conclusión antes señalada partiendo del análisis de las sentencias del Tribunal Supremo del 30 de marzo de 1990 y del Tribunal Constitucional de 10 de julio de 2000.

negocios con la finalidad de obtener un ahorro o ventaja fiscal; las normas antielusivas evitan que esa absoluta libertad de configuración formal o aparente del contenido de los negocios, desvirtúe la correcta y natural aplicación de las normas[434].

En los casos de interposición de sociedades con fines elusivos, no podemos hablar de supuestos de economía de opción, sino claramente de actos constitutivos de fraude de ley que merecen ser frenados con la aplicación del levantamiento del velo societario.

1.1.4. La diferencia entre el fraude a la ley tributaria y el fraude tributario

En primer lugar habrá que señalar que el fraude a la ley tributaria no es sinónimo de fraude tributario[435]. Tal como se expuso anteriormente, el fraude a la ley tributaria o conflicto en la aplicación de la norma, implica una utilización inusual y artificiosa de las normas jurídicas en su aplicación a una realidad querida por las partes y conocida por la Administración.

[434] *Vid*. García Novoa, C., *La cláusula antielusiva…*, *op. cit*., pág.122.

[435] «Por el contrario en la acepción de fraude que se maneja en el Derecho comparado late la idea de que fraude tributario, en sentido estricto, es igual a no pago ilegal de un tributo y de que el fraude puede realizarse por medio de una infracción o lo que es lo mismo, el uso del término fraude se utiliza para referirse a lo que sería fraude tributario y no como equivalente a fraude de ley o fraude a la ley». *Vid.* García Novoa, C., "El proyecto de ley de prevención del fraude (I)", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2006/603).

Con el fraude a la ley tributaria se pretende asegurar la eficacia de las normas[436]. En cambio el fraude tributario «conlleva una tarea en la que, a través de la ocultación de la situación fáctica a la Administración, se deja de ingresar la deuda tributaria. El obligado actúa sobre la realidad fáctica que configura, ocultando la información relevante a la Administración. Es una actuación ilícita que supone una desaprobación jurídica, no tan solo tributaria, sino sobre todo punitiva, ya sea a través de una sanción administrativa o ya sea, una pena impuesta jurisdiccionalmente[437]».

Para diferenciar el fraude a la ley tributaria del fraude tributario resulta decisivo comprender los términos elusión y evasión[438]. Buscar una menor tributación o minorar en todo o en parte el pago del tributo evitando el nacimiento de los hechos que originan la obligación, es igual a hablar de elusión tributaria. Cuando esa elusión tributaria se realiza a través del uso inapropiado de la norma, es decir sin tener una norma que le brinde la suficiente cobertura, estamos ante una elusión tributaria cometida a través del fraude a la ley tributario. «La elusión del pago de tributos conlleva la voluntad de no ocultación, y resulta una conducta atípica punitivamente. La evasión siempre resulta reprobable social y jurídicamente, por suponer una transgresión de una norma sancionadora[439]».

---

[436] Como ya se ha dejado sentado anteriormente, no puede reputarse que los negocios cometidos en fraude a la ley tributaria no existen, o que no son reales jurídicamente hablando. No obstante, por muy ilógico o inadecuados que sean, los mismos, no conllevarán la aplicación de sanciones. *Vid*. Simón Marco, J., "Reflexiones personales…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2007/1309).

[437] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 158.

[438] «La elusión comporta evitar o esquivar una dificultad, un problema. Mientras que la evasión supone sustraerse, de manera ilícita, al pago de lo debido». Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op., cit*., pág. 158.

[439] *Ídem, op., cit*., pág. 158.

Por la razón anterior, el fraude a la ley o el conflicto en la aplicación de las normas no determina la aplicación de sanciones[440], pues no se oculta ni se deja de declarar el hecho realizado y por lo tanto no se realiza el tipo de la infracción al que le es aplicable la sanción[441]. El fraude a la ley no es una defraudación tributaria.

[440] Nos llama poderosamente la atención el anteproyecto de reforma de la LGT, en el sentido que se pretende introducir una infracción tributaria para sancionar supuestos que ya han sido declarados por la Administración Tributaria como fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma. Dicha reforma tiene como objetivo incrementar la seguridad jurídica. No obstante, consideramos tan alejado de este objetivo, el sancionar la comisión de fraude de ley, ya que se establece una sanción por hechos en los que no existe engaño u ocultamiento, por parte del obligado tributario, es decir, no concurren los elementos para considerar, desde la perspectiva del Derecho, sancionar como infracción tributaria a comportamientos que no merecen tal calificativo. Lo anterior no dota al sistema de la seguridad jurídica que propugna dicho anteproyecto. *Vid.* Peláez Martos, J. M., en "Infracciones y sanciones tributarias. Las modificaciones que vendrán en la nueva LGT", Grupo *Wolters Klumer*, *CISS Fiscal*, recurso electrónico: www.cissfiscal.ciss.es. Según este autor: "En concordancia con lo manifestado por el Consejo de Estado en su Dictamen, en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma que deban ser objeto de sanción, en el Proyecto de Ley se regula el régimen sancionador introduciendo un nuevo artículo 206 *bis*, cuyas características básicas son las siguientes: 1. Concepto de infracción: Constituye infracción tributaria el incumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la realización de actos o negocios cuya regularización se hubiese efectuado mediante la aplicación de lo dispuesto en el artículo 15 de esta Ley y en la que hubiese resultado acreditada cualquiera de las siguientes situaciones: a) La falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria. b) La obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. c) La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal. d) La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota declaraciones futuras, propias o de terceros. 2. Requisitos: El incumplimiento constituirá infracción tributaria exclusivamente cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y Este hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación. A estos efectos se entenderá por criterio administrativo el establecido por aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 15 de la LGT. Reglamentariamente se regulará la publicidad del criterio administrativo derivado de los informes establecidos en el apartado 2 del artículo 15 de la LGT. 3. Calificación y sanción*:* La infracción tributaria prevista será grave. La sanción consistirá en: a) Multa pecuniaria proporcional del 50% de la cuantía no ingresada en el supuesto de falta de ingreso dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo la totalidad o parte de la deuda tributaria. b) Multa pecuniaria proporcional del 50% la cantidad devuelta indebidamente en el supuesto de la obtención indebida de una devolución derivada de la normativa de cada tributo. c) Multa pecuniaria proporcional del 15% de la cantidad indebidamente solicitada en el supuesto de la solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal. d) Multa pecuniaria proporcional del 15% del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50% si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes, en el supuesto de la determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota declaraciones futuras, propias o de terceros".

[441] Pérez Arraiz, J., "El conflicto en la aplicación…", *op. cit*., pág. 64

El efecto habitual del fraude a la ley es la aplicación de la norma eludida, no una sanción[442]. En cambio, la evasión del tributo ocurre una vez que se ha realizado el hecho imponible descrito en la norma, y con ella se vulnera directa y abiertamente la norma tributaria. A la evasión no le interesa, como sí sucede en el fraude a la ley, sustituir la aplicación de una norma cubriéndose o amparándose en otra que al final no le brinda la suficiente cobertura legal, sino lo que busca es violar una norma para que la obligación existente por haber realizado el hecho imponible no sea cumplida utilizando con ello conductas falsarias o simuladas[443]. «La elusión fiscal no supone una vulneración del ordenamiento jurídico que justifique la imposición de una sanción porque la evitación de un hecho gravado realizando lo que podemos llamar un negocio anómalo no significa (…) que el hecho efectivamente realizado sea un hecho ilícito[444]».

El propio Tribunal Constitucional[445] se ha pronunciado sobre el carácter no punitivo del fraude a la ley tributaria en la sentencia del 10 de mayo de 2005[446] y al

[442] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 156.
[443] Vilar Mayer, P., "Reflexiones sobre el conflicto en la…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/278028.
[444] García Novoa, C., *La cláusula antielusiva*…, *op. cit*., pág. 315.
[445]Sin embargo, tanto el Tribunal Supremo como la AP no siempre han sostenido el mismo criterio del Tribunal Constitucional en cuanto al carácter no punitivo del fraude a la ley tributaria; para el caso la AP de Barcelona en sentencia del 31 de julio de 2000 (ARP 2169), siendo ponente Don Luis Fernando Martínez Zapater, –respecto al antiguo al artículo 24.3 de la LGT– sostiene que el fraude a la ley no impide la aplicación de sanciones penales cuando se dé el tipo del delito contra la Hacienda Pública. Por su parte el Tribunal Supremo en la sentencia del 28 de noviembre de 2003 (RJ 2004/91), Sala de lo Penal, siendo ponente Don Cándido Conde-Pumpido Tourón, manifiesta que: «en cualquier caso no puede compartirse el criterio del recurrente en el sentido de que el fraude de Ley exime de delito fiscal. Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda Pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor desvalor en la conducta de quien en modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de Ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto (….). A la aplicación de esta norma penal (art. 305 C.P.), no se opone que el citado art. 24 (de la LGT) disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente

efecto «ha entendido que esta figura no da lugar a la tipicidad por delito fiscal, entendiendo que en el fraude de ley no hay ocultación fáctica, sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). No existe falseamiento o simulación de las bases imponibles, sino que por lo contrario la actuación se lleva a cabo en total transparencia. No se vulnera, al menos directamente al ordenamiento jurídico que dé lugar a calificar a la conducta como infracción tributaria o delito».

---

especial del fraude de Ley, se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva sino la elusión en sí misma (…), el fraude de Ley no es típico o sancionable administrativamente por sí mismo, pero tampoco exime de la responsabilidad penal que corresponda, en su caso, por los actos efectivamente realizados en persecución de un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario al mismo, cuando estos actos por sí solos, revistan todos los caracteres de la infracción penal. En definitiva, en el ámbito penal, la ingeniería fiscal fraudulenta debe ser objeto de sanción, cuando la conducta efectivamente realizada revista por sí misma caracteres delictivos, con independencia de la cobertura formal con la que se haya revestido». Igual criterio sostiene el Tribunal Supremo, en la sentencia del 28 de enero de 1993 (RJ 211), Sala de lo Penal, siendo ponente Don Francisco Soto Nieto, en la que se afirma la aplicación del fraude de ley en materia penal. No obstante, el mismo Tribunal Supremo, en sentencia del 15 de julio de 2002 (RJ 8709), Sala de lo Penal, siendo ponente Don Perfecto Andrés Ibáñez, califica al fraude a la ley como un ilícito atípico al efecto declara: «el fraude a la ley es una forma de ilícito atípico, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo tendrían que ser observadas».

[446] Sentencia del Tribunal Constitucional del 10 de mayo de 2005 (RTC 120), fue ponente Don Pascual Sala Sánchez. Ver el comentario que a esta sentencia del Tribunal Constitucional hace Palao Taboada, C., en "Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal", *La Justicia en el Diseño y Aplicación de los Tributos, Estudios Jurídicos.* I semana de Estudios de Derecho Financiero. Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, IEF, Madrid, 2006, pág. 130. Este autor que no comparte excluir de las sanciones al fraude a la ley, considera errónea la postura del Tribunal al no conectar el fraude de ley con el delito de defraudación fiscal y al efecto manifiesta: «entre los casos calificados a efectos de la aplicación del tributo como fraude a la ley o "conflictos" habrá unos en los el tribunal penal aprecie la concurrencia de los elementos del delito, en particular el engaño u ocultación, y otros en los que considere que tales elementos no están presentes. Por eso está desenfocada la argumentación del último parrado del fundamento jurídico 5 de la sentencia 120/2005, según la cual los elementos de toda defraudación "si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompasan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito (…). La utilización de dicha figura para fundamentar la condena del demandante de amparo como autor responsable de un delito contra la hacienda pública ha de considerarse en consecuencia –como ya afirmamos en la precitada STC 75/1984, de 27 de junio– una aplicación analógica del tipo penal contemplado en el art. 349 del Código Penal de 1973 que, como tal, resulta lesiva del derecho de legalidad penal reconocido en el art. 25.1 CE". Ahora bien, el fraude a la ley no es un medio para cometer la defraudación fiscal, sino una calificación negocial a efectos puramente fiscales. El delito fiscal se comete porque se ha realizado una operación en fraude a la ley –tesis de la conexión de las calificaciones, que el TC en principio no acepta –sino porque las acciones realizadas con ocasión de la realización de la operación constituye un fraude en el sentido de la norma penal».

Entiende el Tribunal Constitucional que en «el fraude de ley tributario, no concurre el elemento subjetivo del delito de defraudación tributaria, como lo es el ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello[447]».

En la sentencia del Tribunal Constitucional del 27 de junio de 1984[448], el Tribunal concluye que «no se dan, por tanto, los supuestos necesarios para apreciar la existencia de fraude de ley ni más en general cabe hacer uso de esta figura en la aplicación de la ley penal, pues la territorialidad de esta y la inexistencia en ella de normas disponibles a cuyo amparo puedan producirse consecuencias jurídicas favorables hacen materialmente imposible extender a este sector del ordenamiento la figura del fraude de ley (…) solo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnan todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles. Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si a través de la figura del fraude de ley se extendiera a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas, pues esta extensión es, pura y simplemente, una aplicación analógica».

[447] Bacigalupo Saggese, S., "Principio de legalidad y fraude a la ley", *Revista Contabilidad y Tributación,* Núm. 71, 2005, págs. 203 y 204.
[448] Sentencia del Tribunal Constitucional del 27 de junio de 1984 (RTC 75), fue ponente Francisco Rubio Llorente.

El fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria no podría ser sancionado[449], puesto que «los comportamientos constitutivos de abuso o conflicto no respeta la tipicidad en su expresión de tipo de garantía, y ello excluye, a nuestro modo de ver, la punibilidad y exime de analizar la concurrencia de otros

[449] Por su parte, Palao Taboada, C. considera que «ni el fraude a la ley es sancionable por el mero hecho de serlo, ni la calificación del supuesto a efectos tributarios como fraude a la ley excluye automáticamente la existencia de una infracción administrativa o penal». *Vid*. Palao Taboada, C., "Los instrumentos normativos…", *op. cit*., pág. 125. Para Simón Marco, «el fraude de ley tributaria o más actualmente, los casos sospechosos de colisión de un acto o negocio con una norma tributaria, deben ser tratados como una infracción tributaria más». *Vid*. Simón Marco, J., "Reflexiones personales…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 2007/1309). Para Barachina, el fraude a la ley tributario debería ser sancionable: «un defraudador, en los términos de la LGT del 28 de diciembre de 1963 o quien cometa un conflicto en la aplicación de la norma tributaria (versión Ley 58/2003, LGT vigente), habrá planificado, estudiado, analizado hasta el menor de los detalles, las consecuencias de la ley eludida y los beneficios de la ley de cobertura. Incluso se puede afirmar que se habrá asesorado debidamente. Se puede crear todo un entramado de personas físicas y jurídicas intermedias, sociedades de transparencia fiscal, compra y venta de acciones, cambios de nombre, etc., con el fin de conseguir dejar de ingresar la deuda tributaria y causar un grave perjuicio a la Hacienda Pública. No es posible que el fraude de ley o el denominado conflicto en la aplicación de las normas tributarias se cometa por negligencia. Es necesario que concurra la culpabilidad en su modalidad de dolo, es decir ser consciente de lo que se está haciendo, no solo en la alteración deliberada de la norma jurídica aplicable, sino también que con ello se dejará de pagar a la Hacienda Pública (…). Es contradictorio, que mientras la figura que comentamos no tenga sanción alguna, sin embargo, el sujeto pasivo que comete un error en la autoliquidación del impuesto, incluso existiendo negligencia pueda ser objeto de sanción tributaria». Barachina, E., "La nueva doctrina sobre…", *op. cit*., pág. 181. Ahora bien las opiniones que sostienen el carácter punitivo del fraude a la ley tributaria han sido rechazadas tajantemente por la mayoría de la doctrina y en muchas de ella, se aprecia cierta confusión entre los términos elusión y evasión, ante actitud elusoria y defraudatoria. A tal efecto, Arias Velasco, haciendo referencia a la Sentencia del Tribunal Constitucional del 30 de julio de 1984, sostiene que la sanción penal del fraude de ley contraviene lo dispuesto en el artículo 25.1 de la Constitucional. Esta exigencia constitucional se vería soslayada si partimos que el fraude de ley se extiende a supuestos no explícitamente contemplados en el tipo penal. *Vid*. Arias Velasco, J., "Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la AP de Barcelona de 31 de julio de 2000", *Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2001, pág. 21 y sig. *Vid*. Bacigalupo Saggese, S., "Principio de legalidad y…", *op. cit*., págs. 203 y 204. Para Ruiz Zapatero, G., en: Analogía, fraude y simulación…, *op. cit*., pág. 74. Cuando la calificación de la conducta no conlleva en el ámbito tributario sanción alguna, porque hay fraude de ley o conflicto en la aplicación de una norma tributaria, parece que la determinación de la existencia o no de la obligación tributaria no debería tener consecuencias penales. Como se podría exigir responsabilidad penal por un supuesto que ni siquiera tiene señalada una responsabilidad administrativa. Clemente Casas considera «que los supuestos que caen dentro del concepto fraude de ley tributaria no reúnen todos los requisitos del tipo del artículo 305 del Código Penal, invocar esa figura jurídica para fundar una condena penal en estos supuestos provoca dos tipos de vulneraciones del derecho a la legalidad penal del artículo 25.1 de la Constitución Española: (i) supone una aplicación analógica *in malam partem* del tipo penal; y (ii) se vulnera la exigencia de previsibilidad de una condena penal». *Vid*. Clemente Casas, I., "El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del tribunal constitucional 120/2005 se opone a la tesis del tribunal supremo", *Revista Actualidad Jurídica*, Núm. 12, Diciembre 2005, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/286655.

principios sancionadores, puesto que solo se pasará a comprobar la antijuricidad y culpabilidad de las acciones que puedan considerarse típicas[450]».

En este sentido, no se puede obviar que el Tribunal Constitucional ha señalado que «el derecho a la legalidad sancionadora "comprende una doble garantía. La primera, de orden material y alcance absoluto, tanto por lo que se refiere al ámbito estrictamente penal como al de las sanciones administrativas, refleja la especial trascendencia del principio de seguridad en dichos ámbitos limitativos de la libertad individual y se traduce en la imperiosa exigencia de predeterminación normativa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. La segunda, de carácter formal, se refiere al rango necesario de las normas tipificadoras de aquellas conductas y reguladoras de estas sanciones, por cuanto, como este Tribunal ha señalado reiteradamente, el término "legislación vigente" contenido en dicho art. 25.1 es expresivo de una reserva de Ley en materia sancionadora" (entre muchas, STC 42/1987, del 7 de abril [RTC 1987, 42] , F. 2). En relación con la vertiente material de este derecho, hemos puesto de relieve que "la necesidad de que la Ley predetermine suficientemente las infracciones y las sanciones, así como la correspondencia entre unas y otras, no implica un automatismo tal que suponga la exclusión de todo poder de apreciación por parte de los órganos administrativos a la hora de imponer una sanción concreta", pero en modo alguno cabe encomendar por entero tal correspondencia a la discrecionalidad judicial o administrativa, "ya que ello equivaldría a una simple

[450] García Novoa, C., *La cláusula antielusiva*…, *op. cit*., pág. 316.

habilitación en blanco a la Administración por norma legal vacía de contenido material propio" (STC 113/2002, del 9 de mayo [RTC 2002, 113] , F. 6)[451]».

La exigencia de la predeterminación normativa de las conductas ilícitas no se encuentran en las normas reguladoras del fraude a la ley o conflicto en la aplicación de las normas, no existe una descripción de las acciones u omisiones constitutivas de infracción que cumpla con el principio de seguridad jurídica y que permitan predecir con certeza cuál o cuáles son las conductas que constituyen infracción así como el tipo y grado de sanción. «La descripción del tipo infractor del abuso de la norma tributaria a partir de la apreciación administrativa de que el negocio es notoriamente inusual o impropio no vendría a contemplar los elementos de la conducta infractora con suficiente certeza, y al igual que ocurría con el supuesto enjuiciado por la Sentencia 194/2000 del 19 de julio, Tribunal Constitucional, vulneraria palmariamente los art. 9, 3 y 25, 1 de la Constitución por desconocer las exigencias de *lex certa*[452]».

Para comprender el carácter no punitivo del fraude a la ley tributaria no debe confundirse este con el concepto de fraude penal[453], ya que en este último

[451] Sentencia del Tribunal Constitucional del 1 de octubre de 2012 (RTC 166), Sala Primera, fue ponente Don Andrés Ollero Tassara.
[452] García Novoa, C., *La cláusula antielusiva*…, *op. cit*., pág. 313.
[453] César García Novoa, al comentar la sentencia 53/1984 de 27 de junio del Tribunal Constitucional señala que «el principio de legalidad penal exige que sólo se pueda anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito, lo que lleva al Alto Tribunal a afirmar, sin dejar margen a la duda, que no cabe hacer uso del fraude de ley en la aplicación de la ley penal y que los principios de legalidad y tipicidad penal se verían vulnerados si a través de la figura del fraude de Ley se extendiese a supuestos no explícitamente contemplados en ellas la aplicación de normas que determinen o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas». *Vid. Ídem, op., cit.*, 313.

concepto cabe la simulación o el concepto de defraudación[454]. En cambio, en el fraude a la ley tributario no caben estos términos[455].

En el fraude a la ley tributaria «se utiliza la ley sin otra justificación que la económica, pero sin simular la realidad. Por el contrario, defraudar comporta una tarea de conformar una apariencia engañosa o incierta, que conlleva una ocultación de información tributaria relevante a la Administración[456]». En la evasión el sujeto se sustrae del pago del tributo, pero lo hace ocultando a la Administración Tributaria la situación fáctica y por eso con la evasión se transgrede una norma sancionadora cometiendo un fraude tributario[457].

A manera de conclusión, podemos afirmar que la evasión se mueve en el campo de la infracción tributaria y el delito fiscal, y cuando opera esta ya se ha realizado

[454] Se afirma que «en el fraude de ley se elude la realización del hecho imponible, por lo que no nace la deuda tributaria hasta que se califica la operación como fraude de ley y se exige la deuda tributaria derivada de aplicar la norma defraudada, de manera que al presentar el sujeto pasivo su declaración, no hay defraudación a la Hacienda Pública puesto que no existe deuda tributaria distinta de la que se declara y satisface». En este sentido: Rodríguez-Ramos Ladaria, L.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "El fraude de ley no exime del delito fiscal. Comentario a la sentencia del TS de 28 de noviembre de 2003", *Boletín Tributario*, Núm. 22, Octubre 2004, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348141.

[455] En el pie de página 438 advertiamos que nos sorprendía el anteproyecto de reforma de la LGT, ya que tal como lo manifestábamos se pretende introducir una infracción tributaria para sancionar supuestos que ya han sido declarados por la Administración Tributaria como fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma.*Vid.* Los comentarios que hacíamos al respecto en el pie de página antes señalado.

[456] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 159.

[457] *Vid*. Vilar Mayer, P., "Reflexiones sobre el conflicto en la…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/278028. El fraude carrusel es un claro fraude tributario. Respecto al fraude carrusel se pueden consultar los siguientes trabajos: Méndez Cartegano, I. y Pujante Gil, J. A., Agencia Estatal de Administración Tributaria, "Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario", trabajo presentado al VIII curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del IEF, en el 2do. semestre de 2007; Gómez Ferrón, J. C., "Formular propuesta razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA", trabajo presentado al VII-B curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del IEF, en el primer semestre de 2007; Moreno Valero, P. A., "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", *Crónica Tributaria*, Núm. 139, 2011; Egocheaga Cabello, J. E., Fiscal de la Fiscalía Providencial de Sevilla, Sección de Delitos Económicos, "Nueva doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional en materia de prueba en el proceso penal", Junta de Andalucía, *Centro de Estudios Jurídicos*, Sevilla, mayo, 2009.

el hecho imponible y por ende ha surgido la deuda tributaria, cometiéndose fraude tributario.

En el fraude a la ley se intenta eludir la realización del presupuesto de hecho de la imposición o, en algunas ocasiones, el cobro de la deuda tributaria, pero en cualquier caso las actuaciones se mueven en el campo de las elusiones. En tal sentido resulta coherente la regulación del artículo 15 de la LGT al no imponer sanciones al fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, pues no caben sanciones cuando no existe infracción[458].

1.2. La simulación y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria: Diferencias relevantes

No ha sido una tarea fácil para la doctrina y la jurisprudencia distinguir entre simulación y fraude a la ley tributaria, al punto que hay quienes no ven diferencia alguna entre una y otra figura[459]. El Tribunal Supremo, en la sentencia de 15 de julio de 2002[460], entiende que ambas figuras están «en todo caso connotadas de

[458] El anteproyecto de la LGT, incorporaba una infracción específica para los supuestos en los que se apreciare «ánimo defraudatorio»; sin embargo, el Consejo de Estado, en el informe que emitiera en el año 2003, fue contundente al apreciar transgresión al principio constitucional de tipicidad, por lo que se cerró este camino antes de la llegada al Parlamento del anteproyecto de LGT. Para García Novoa, C., *La cláusula antielusiva…, op. cit.*, pág. 312. «Es cierto que el Anteproyecto de LGT, pretendía establecer una sanción específica para el abuso en la aplicación de la norma tributaria, pero ello no garantizaba la tipicidad de la correspondiente infracción. El que formalmente el art. 185, 1 d) del Anteproyecto de la LGT contemplase una tipificación de la infracción consistente en la realización de una conducta en abuso no salva las objeciones al principio de tipicidad, puesto que (…) se trataba de una tipicidad completamente forzada que violentaba el espíritu del principio de legalidad en materia tributaria».

[459] En este sentido Delgado González, A. F., "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria…", *op. cit.*, págs., 6 y 7; para quien «el fraude de ley puede ser un negocio simulado, indirecto o fiduciario cuando a través de los mismos se han infringido una norma imperativa o se ha eludido una norma prohibitiva».

[460] Sentencia citada anteriormente.

ilicitud y caracterizadas más allá de sus diferencias porque quien concurre a ellas busca desfigurar en alguna medida ciertas particularidades de su comportamiento a los ojos del orden jurídico».

No obstante, este mismo Tribunal, en la sentencia del 28 de noviembre de 2003[461], califica a los hechos que se le presentaron como simulados, pero seguidamente a esta afirmación, de forma contradictoria, concluye que si hubiese estado en presencia de un fraude[462] hubiese aplicado la sanción[463] pese a que el fraude de ley no es sancionable por la LGT.

Estos pronunciamientos confusos se deben, tal y como hemos señalado, a la falta de precisión de lo que se entiende por fraude a la ley y fraude tributario, existiendo una tendencia de mezclar los conceptos evasión y elusión fiscal. De hecho, hay quienes afirman que la simulación debe considerarse como un subtipo de fraude a la ley[464]. Sin embargo, de las diferencias entre el fraude a la ley y el fraude

[461] Sentencia citada anteriormente.
[462] Pero el Tribunal no específica a qué tipo de fraude se refiere, o sea si es fraude a la ley, o fraude fiscal, o fraude penal.
[463] En la sentencia del 26 de abril de 2001 (RJ 2037), Sala de lo Civil, siendo ponente Don Antonio Guillón Ballesteros, el Tribunal Supremo, expresa que el negocio es simulado, pero al final, concluye que se trata de un fraude de ley. El Tribunal Supremo expresa: «La transmisión de la propiedad con fines de seguridad o venta en garantía es un negocio jurídico en que por modo indirecto, generalmente a través de una compra-venta simulada, se persigue una finalidad ilícita, cual es la de asegurar el cumplimiento de una obligación y no puede pretender otra ilícita, como la de que, en caso de impago de la obligación, el fiduciario adquiera la propiedad de la cosa, pues se vulneraría la prohibición del pacto comisario, revelándose la venta en garantía como un negocio en fraude de ley».
[464]Para Ruiz Almendral, V., "El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacionales y comunitario", *Aranzadi*, Navarra, 2006, pág. 116: «Es posible, por ello, que la simulación no sea más que un subtipo de fraude a la ley tributaria, en su grado máximo, como existe ya en otros ordenamientos (…). Las notables similitudes entre el fraude a la ley tributaria y la figura de la simulación contrastan con su distinto régimen jurídico, lo que genera todo tipo de confusiones, como ha denunciado la doctrina». Asimismo, *Vid.* de la misma autora: "El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal, recurso electrónico: http://e-archivo.uc3m.es.

tributario, se deduce que la simulación es el medio para cometer el fraude tributario, pero jamás el medio para cometer el fraude a la ley[465].

De alguna manera, el legislador tributario tiene un cierto grado de responsabilidad respecto a estas confusiones. Para el caso, ni en la LGT ni en la LMPFF –a pesar del título de esta última– se desarrolla un concepto de lo que entendemos por fraude tributario o fraude fiscal. En este último instrumento normativo, al referirse al fraude tributario, pareciera que hace alusión tanto al fraude entendido como elusión fiscal –fraude a la Ley– como al fraude entendido como evasión que se comete en clara infracción directa de la norma que obliga a pagar el tributo realizando comportamientos falsarios[466].

Ahora bien, lo importante es definir si el fraude tributario cometido por la vía simulatoria constituye fundamento para levantar el velo societario. Para tal efecto interesa tener claro en qué consiste la simulación y cuáles son sus diferencias sustanciales con el fraude a la ley.

---

[465] Tampoco se pretende negar lo difícil que es en la práctica distinguir ambas figuras, de hecho, refiriéndose a la simulación la Jurisprudencia del Tribunal Supremo ha expresado lo difícil que resulta probar la simulación, pues los contratantes ponen todo su empeño para hacer desaparecer cualquier signo que indique que el acto es simulado y aparentar que el contrato es cierto y que corresponde con la realidad lo que obliga en la mayoría de los casos a determinar la simulación a través de la prueba indirecta de las presunciones (ver la sentencia del Tribunal Supremo del 22 de marzo de 2001 (RJ 4750), Sala de lo Civil, fue ponente Don Luis Martínez Calcerrada y Gómez. En las sentencias del Tribunal Supremo del 24 de abril de 1961 (RJ 835) y del 13 de octubre de 1987 (RJ 9985), Sala de lo Civil, fue ponente Don Juan Latour Brotons, el Tribunal expresa que la simulación normalmente se prueba a través, valga la redundancia, de pruebas indiciarias que llevan al juzgado a la apreciación de su realidad. En lo que respecta al negocio efectuado en fraude a la ley tributaria, si bien es cierto hemos afirmado que en estos supuestos el contribuyente no oculta a la Administración el negocio y este salta a la vista no podemos negar que en este, en palabras de Palao Taboada, «hay también en cierto modo la creación de una apariencia; las partes no lo utilizan para su finalidad típica (su causa) sino para otra indirecta y frecuentemente oculta». Palao Taboada, C., "La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria", *Revista Contabilidad y Tributación*, Núm. 248, 2003, pág. 8.

[466] *Vid*. García Novoa, C., "El proyecto de ley de…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 2006/750).

La LGT, en su artículo 16[467], regula la simulación en los siguientes términos: «1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. 2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios. 3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente».

De la norma anterior se puede apreciar que, en los casos de simulación, la Administración, tiene la potestad de determinar los hechos, prescindir de los actos y, por ende, proceder a cobrar el tributo[468]. Es decir, si el Ente recaudador determina la existencia de simulación, puede realizar la liquidación que corresponde sin necesidad de recurrir ante los Tribunales a fin de ejercer la acción para obtener la declaración de simulación.

[467] De conformidad con la redacción del artículo 16.1 de la LGT «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Nótese que en la antigua ley, se incluía la frase "con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados". El artículo 16 de la LGT permite solo prescindir del disfraz –de la falsa realidad– que oculta un hecho y, castigar a quien lo oculta, aplicando con todo rigor el tipo que dibuja los hechos gravados, cumpliendo todas las exigencias –aunque quizás fuera necesario explicitar la necesidad de prueba por la Administración de la falsedad del hecho simulado y de la realidad del hecho gravado– de un principio, el de legalidad, que debemos esforzarnos en hacer eficaz dibujando lo más claramente que sea posible los hechos que generan la obligación de tributar». Ferreiro Lapatza, J. J., "Legalidad, antielusión y…", *op. cit*.,VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/38937052.

[468] La simulación, según Fornos, abarca no sólo al hecho imponible sino también a supuestos de responsabilidad del tributo, casos insertos en el procedimiento administrativo de apremio, la adopción de medidas cautelares, y ejecución de garantías. *Vid*. Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit*., pág. 72.

La simulación, a diferencia del fraude a la ley tributaria, configura una realidad aparente, no deseada o no querida. Por esa razón, este tipo de conductas son susceptibles de ser sancionadas por el ordenamiento jurídico[469]. Esta figura «supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) o que oculta la inexistencia de un acto o de un negocio jurídico. Conlleva, por tanto, aquella una ocultación de la realidad que por su propia naturaleza ha de ser intencionada[470]».

El Tribunal Constitucional, en la sentencia 10 de mayo de 2005[471], aprecia que «…mientras que la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes, en el fraude de ley tributaria no existe tal ocultamiento, puesto que el artificio utilizado salta a la vista». Es decir, en la simulación se oculta la verdad a la Administración, mientras en el fraude a ley tributaria no se oculta nada, por lo menos no de una forma directa, puesto que los hechos se muestran tal cual son a la Administración.

La simulación requiere de un acuerdo simulatorio entre dos o más personas o, al menos, una declaración de voluntad recepticia «de carácter negocial en cuanto genera cooperación entre quien la emite y la persona a quien va dirigida[472]». Lo que suele llamarse negocio simulado o acto simulatorio es el resultado formal ficticio del acuerdo simulatorio, el cual está vacío de contenido propio y carente de autonomía respecto de este pues solo deriva de la premeditada falsedad que lo

[469] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 165.
[470] Calvo Vérgez, J., "Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?", *Crónica Tributaria*, Núm. 123, 2007, pág. 30.
[471] Sentencia citada anteriormente.
[472] Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit*., pág. 61.

funda. También en la simulación encontramos el motivo o causa del encubrimiento como elemento esencial de la misma, por esa razón la mayoría de la doctrina siguiendo a De Castro, sitúa el vicio esencial del negocio simulado en la causa[473].

En la simulación, el intérprete no averigua en qué choca el acto o negocio con la norma, o si el acto o negocio tiene o no suficiente cobertura legal, sino que deberá averiguar cuál es el negocio realmente realizado en vez del simulado[474]. El acto o negocio simulado está viciado en el propósito práctico que persiguen las partes, por ser este propósito inexistente o falso, según se trate de simulación absoluta o relativa[475], determinante en ambos casos de nulidad radical o ineficacia estructural[476].

---

[473]Para Landín S., en "Factores que influyen en el…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/54111054, no debe confundirse la causa simulatoria o «causa simulationis» o el por qué del engaño, con la causa del contrato o negocio, ya que esta última se refiere a su fin inmediato y objetivo. Esta diferencia es importante porque muchas veces al tratar de comprender la simulación se parte de la causa, pero no se sabe si se refiere al presupuesto de hecho civil, o si más bien se refiere a la simulación de la causa o si se trata de la causa como motivo -para el caso un motivo fiscal- y que haya inducido a realizar las operaciones falsarias. Zabala Rodríguez-Fornos, A., señala que el vicio esencial del acto o negocio simulado lo sitúa la doctrina en la causa. *Vid*. Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit*., pág. 62. No obstante, es importante tener claro que siempre que exista anomalía en la causa, estaremos ante un negocio anómalo y dentro de las categorías de los negocios anómalos tenemos al fraude de ley, la simulación. *Vid.* Delgado González, A. F., "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria…", *op. cit*., pág. 5.

[474] Simón Marco, J., "Reflexiones personales…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 2007/1309).

[475] El Tribunal Supremo en la sentencia de 29 de octubre de 1956 (RJ 2421) señala que: «los efectos de la simulación en el Derecho actual son distintos según que sea absoluta o relativa, ya que el negocio absolutamente simulado es nulo, no quedando nada de él al desaparecer la apariencia falaz que lo mostraba serio, no operándose ningún cambio jurídico por el acto simulado, quedando como antes la posición de las partes, mientras la simulación relativa tiene por efecto la nulidad del negocio aparente, pero como la simulación no se agota en la simple producción de la apariencia, sino que esta es solo un medio para ocultar un negocio verdadero que se concluye entre las partes, la ineficacia de la forma externa simulada no obstaculiza la validez eventual del negocio verdadero encarnado, la demostración de la simulación hace desaparecer la relación fingida que media entre las partes con el fin de enmascarar, pero deja intacta la relación verdadera que las partes han concluido secretamente, la cual será eficaz en cuanto reúna las condiciones necesarias para su existencia y validez». En cuanto a lo que se entiende por simulación absoluta o relativa, la doctrina generalizada entiende que cuando de manera consciente y con engaño se emite una declaración de voluntad no real para crear, la apariencia de un acto o negocio jurídico que no existe, estamos ante una simulación absoluta, y cuando se trate de un negocio que sea distinto del llevado a cabo y que se

En cambio, en el fraude a la Ley se pretende aplicar la ley eludida al caso concreto por carecer este de cobertura legal; mientras, que según se ha dicho en la simulación, se plantea la cuestión dominantemente subjetiva de evitar que la autonomía o libertad negocial ampare su perversión mediante manifestaciones ficticias, engañosas o falsas. En el caso de la simulación, no se pretende interpretar la norma, sino que se prescinde del acto simulado y se procede a la liquidación del tributo conforme al acto realmente realizado por el sujeto infractor[477].

En los casos de simulación, hay ocultación del hecho efectivamente realizado por las partes, por ello, el acto o negocio simulado es un hecho antijurídico. El acto o negocio verdadero permanece oculto, no está a la vista y se dificultan las facultades de autotutela de la Administración.

Al desarrollarse la simulación en el campo de la evasión, es importante para el ámbito tributario que, al darse esta, «ya haya surgido el hecho imponible que deriva del negocio correspondiente a la voluntad negocial interna de las partes y que, sin embargo, se oculte por estas en sus declaraciones externas. No puede haber, por tanto, simulación cuando no llega a surgir el hecho imponible porque la voluntad negocial de las partes se orienta a que no surja, y tal voluntad se plasma de manera clara y congruente en la correspondiente declaración externa de las

---

pretende ocultar estamos ante una simulación relativa. Por todos *Vid*. Zabala Rodríguez-Fornos, A., en "Simulación y levantamiento…", *op. cit*., pág. 60.

[476] *Ídem, op. cit*., pág. 62.

[477] *Ídem, op. cit*., pág. 63.

partes. Por ello, el caso del negocio realizado en fraude de ley es muy distinto al simulado[478]». La simulación es una figura mediante la cual se persigue un ilícito tributario y por tanto es cercana a la evasión y por eso conlleva sanciones, a diferencia del fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, que no conlleva sanciones y que se mueven en el campo de la elusión pero no de la evasión[479].

Se equivocaría pues quien dijera que es simulada una compra de acciones o un aumento de capital o la constitución de una sociedad en régimen de transparencia fiscal por carecer de una lógica económica. Por esta circunstancia no se infiere que la compra, el aumento del capital o la constitución de una sociedad sean simuladas. Ahora bien, si dos sujetos suscriben un contrato de donación pero en realidad se trata de un contrato de compra-venta, se configura la simulación en el grado de simulación relativa[480]. El contrato verdadero es la compraventa, el contrato falso, ficticio, simulado, que es el que se muestra a la Administración, es una donación[481].

---

[478] Cabrera Tomás, F., "El conflicto en la aplicación de la norma y…", *op. cit*., pág. 33.

[479] Landín S., "Factores que influyen en el…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/54111054.

[480] Hay quienes afirman que en la simulación relativa se puede aparentar alguno de los elementos del contrato, ya sea el objeto, cuando se celebra un contrato de compraventa para ocultar una donación o las partes que interviene, cuando se utiliza un testaferro, o las condiciones del contrato, cuando se falsea el precio. Estos supuestos son conocidas como simulaciones parciales. Ver en este sentido a: Cascajero Sánchez, M. A., "Negocios anómalos y procedimientos tributarios (I). Las técnicas anti-elusivas en la Ley general Tributaria vigente y en el proyecto de Ley General Tributaria", *Revista* Contabilidad y *Tributación*, Núm. 245, 2003, pág. 70.

[481] Ruiz Almendral, V., "El fraude a la ley tributaria a examen…", *op. cit*., pág. 115. «Adicionalmente, las dificultades de distinguir el fraude de ley de la simulación son especialmente evidentes si el examen del fraude se lleva a cabo mediante el test de propósito negocial. Sin duda es este aspecto el que en mayor medida acerca ambas figuras, pues se tratara únicamente de ubicar el engaño en la utilización de una forma artificiosa (fraude), o en una burda ocultación de un negocio por otro (simulación)».

De lo anterior se colige que entre la simulación y el fraude a la ley[482] «media una diferencia sustancial: en la simulación hay dos actos o negocios jurídicos, cada uno de los cuales se adecúa a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persiguen. Por el contrario, en el fraude a la ley tributaria existe un único negocio jurídico en el que, sin embargo, se plantea una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes, discrepancia que no se encubre mediante una apariencia jurídica[483]».

En todo caso, la confluencia entre los supuestos de fraude a la ley y simulación en el Derecho tributario resulta particularmente conflictiva en los casos de sociedades interpuestas[484]. Hay cierto sector doctrinal que no admite la simulación, mientras que desde otros sectores se exige la ausencia de todo funcionamiento real y efectivo por parte de la sociedad en cuestión[485].

La interposición ficticia de sociedades se encauza con la llamada simulación subjetiva[486]. En este ámbito, hay quienes han «distinguido entre la interposición

[482] *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de noviembre de 2003, ya citada anteriormente en la cual se resolvió un caso de interposición de sociedades para evitar el pago del impuesto por plusvalía.
[483] Calvo Vérgez, J., "Cláusula antiabuso versus fraude de ley…", op. *cit.*, pág. 31
[484] El campo donde suele producirse más supuestos de simulación es el relativo a los negocios jurídicos bilaterales y en menor medida, el correspondiente a los multilaterales. Es más común que se dé la simulación en los casos en los que sí ha habido un negocio que encubre el efectivamente realizado por las partes. En todo caso, en la simulación, se grava el acto o negocio efectivamente realizado por las partes y la declaración de simulación no producirá más efectos que los tributarios.
[485] Calvo Vérgez, J., "Cláusula antiabuso versus fraude de ley…", *op. cit.*, pág. 31.
[486] «El elemento básicamente simulado de donde resulta la inexistencia o falsedad de la causa negocial, puede referirse a los sujetos que intervienen en la simulación. Aparece así la interposición subjetiva ficticia, consistente en la inserción, en determinadas situaciones, actos o negocios, de personas carentes de voluntad o subjetividad propia y autónoma –testaferros, hombres de paja, prestanombres, etc.– por actuar gobernados por otra u otras que encubren tras de ellas su intervención, sea para ocultar la adquisición o titularidad de derechos o intereses, sea para fingir una relación jurídica bilateral que no existe». Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit*., pág. 67. Asimismo, la doctrina distingue entre la interposición real de personas y la interposición ficticia de persona; solo a la segunda la relaciona con la simulación, en

ficticia de personas, que conduce a la simulación subjetiva y la sociedad interpuesta por motivos fiscales, pero con una actividad empresarial siquiera sea mínima, o sociedad aparente que excluye la simulación absoluta y se identifica con la simulación relativa y puede ser corregida, *según esta línea doctrinal*[487], a través de la doctrina del levantamiento del velo[488]».

Ahora bien, admitir la simulación –ya sea absoluta o relativa– como fundamento para levantar el velo societario, se contradice de manera flagrante con esta teoría[489]. Si concluimos que el pacto social es simulado, entonces estamos calificando como nula a la sociedad[490] y por ende a todos los actos que esta realizó con terceros de buena fe. Sería contradictorio expresar que se levantará el velo a una sociedad simulada pues de ser así estaríamos ante un ente inexistente, irreal y no tendría sentido recurrir a la técnica del levantamiento del velo. El propósito de esta teoría es la inoponibilidad a la persona jurídica para penetrar en *substratum*.

---

cambio, la primera, es decir la interposición real de personas la califica como extraña a la simulación, lo cual no supone que en estos casos «no planteen problemas de eficacia u oponibilidad frente a terceros, pero deben resolverse en el ámbito de la posible causa ilícita, falsa o inexistente y de la buena fe y la protección de los derechos de tercero». Cascajero Sánchez, M. A., *Negocios anómalos y procedimientos tributarios*…, *op. cit*., pág.83.

[487] La cursiva es nuestra

[488] Fonseca Capdevila, E., "Los negocios anómalos ante…", *op. cit*., pág. 106.

[489] En contra Zabala Rodríguez-Fornos, A., para quien el levantamiento del velo en materia tributaria se puede fundamentar tanto en el fraude de ley como en la simulación. *Vid*. Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit.*, pág. 77.

[490] Para Sánchez Pachón, L. A., «Las consecuencias de la simulación de la constitución de la sociedad ha de ser –insistimos– la nulidad de la misma, con los efectos que la ley liga a esta declaración (…), la declaración de nulidad de la sociedad, no impedirá la aplicación de la norma tratada de eludir (en el caso, la responsabilidad universal por las deudas sociales consagradas en el art. 1911 del CC). Con la solución que proponemos (…) se garantizaría la liquidación de la sociedad (…) colocando además en pie de igualdad a los distintos acreedores que la sociedad declarada nula haya podido tener…». Sánchez Pachón, L. A., *Las causas de nulidad de*…, *op. cit*., pág. 778.

Con el levantamiento del velo se pretende «prescindir de la forma externa de la persona jurídica, como si esta no existiese, para a partir de ahí penetrar en su interioridad y adentrarse en su seno. Todo ello, para poner coto a los fraudes y abusos que por medio del manto protector de la persona jurídica se pueden cometer[491]».

En todo caso, con esa inoponibilidad de la persona jurídica o ese prescindir de la misma no se pretende anular o considerar como simulada, irreal o inexistente en su sentido estricto a la persona jurídica. Lo que se pretende, es que la ficción legal o forma legal de la persona jurídica, no sea utilizada con fines abusivos, alegándose para el caso la separación de patrimonios para burlar los derechos de los acreedores.

La persona jurídica existe, es real, pero se faculta para oponerse a esa ficción legal para penetrar detrás de la apariencia creada, pero en ningún momento se pretende desconocer la serie de actuaciones o contratos que realizó dicha persona jurídica o peor aún desconocerla como tal. La consecuencia de levantar el velo no es una declaración de nulidad del pacto social, sino el prescindir de la persona jurídica para que esta no sea un obstáculo para poder penetrar en su interior y descubrir lo que realmente existe detrás de la ficción legal o forma social.

[491] De Ángel Yaguez, R., "La doctrina del levantamiento del velo y las sociedades interpuestas", *Revista Estudios de Deusto*, Universidad de Deusto, Vol. 43/2, Julio-Diciembre 1995, pág. 13.

Ni siquiera la doctrina mercantilista considera que en todos los supuestos de sociedades interpuestas existe simulación subjetiva[492]. La interposición de sociedades para ocultar el patrimonio para ampararse en la responsabilidad limitada y evitar la responsabilidad universal, es situada en esta rama del derecho en el campo del negocio indirecto[493]. Y el negocio indirecto siguiendo a Cascajero Sánchez, encuentra su origen en la doctrina alemana del siglo XIX e italiana de principios del siglo XX[494].

En relación con el concepto de negocio jurídico indirecto nos dice Betti, citando a Kohler, «que en el negocio indirecto se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para fines económicos que no son homogéneos con el propio negocio o con sus efectos jurídicos. La causa típica del negocio no es incompatible con la finalidad que persiguen las partes, sino simplemente incongruente. No se oculta la realidad jurídica sino que se oculta la realidad económica. Se quiere el negocio pero no su causa típica, ya que se emplea al servicio y como medio de unos resultados económicos diferentes[495]». Es decir, con el negocio indirecto se quiere alcanzar un fin que no es típico del negocio[496], por eso su denominación de «negocio indirecto[497]».

---

[492] Tal como veremos más adelante resulta particularmente interesante la interposición de sociedades mercantiles realizada por artistas, las cuales ellos mismos constituyen y controlan con el fin de obtener ventajas fiscales. *Vid.* Hurtado González, L., "Contratación de artistas a través de sociedades mercantiles interpuestas que ellos mismo constituyen y controlan. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, sección 1ª) de 13 de julio de 2007", núm. 856/2007, Recurso 3019/2000 RJ 2007, 5434), *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 22, 2008.

[493] Garrigues, J., *Curso de Derecho Mercantil*, Editorial Porrúa, México, 1979, pág. 320.

[494] Cascajero Sánchez, M. A., "Negocios anómalos y procedimientos tributarios…", op. cit., pág. 67.

[495] *Ídem*, *op. cit*., pág. 67.

[496] Los elementos característicos del negocio indirecto son. «1) Celebración de un contrato típico; 2) Finalidad distinta de la que le es característica; 3) Efectos directos propios del contrato celebrado; 4) Efectos indirectos

En el Derecho tributario la mayor parte de la doctrina sitúa al negocio indirecto como uno de los medios para cometer el fraude a la ley[498] y su concepto no difiere del desarrollado por el Derecho civil[499]. Por esa razón, se habla de la comisión del fraude a la ley tributario a través del negocio indirecto[500]. De hecho, se ha llegado a sostener que, para establecer los límites del negocio indirecto, forzosamente debemos movernos en la zona del fraude a la ley[501].

Asimismo, habrá que considerar que la causa es la que dota de significado jurídico a los negocios, de tal modo que cualquier discordancia entre la estructura jurídica y la finalidad económica no tiene por qué privar de efectos jurídicos al negocio realizado, excepto si mediante ese negocio tiene lugar un fraude a la ley.

---

queridos por las partes, que podrían haberse obtenido mediante un negocio o contrato típico distinto». *Vid*. Fonseca Capdevila, E., "Los negocios anómalos ante…", *op. cit*., pág. 99.

[497] Los negocios indirectos son una clase de negocios que las partes recurren para conseguir a través de ellos fines diversos de aquellos típicos de su estructura, pero, no ocultan ni falsean nada, solamente utilizan un contrato típico para conseguir un fin que no es normal, para este tipo de contratos. En este sentido Roldán Pérez, D. F., en "Fraude de ley, negocios indirectos…", *op. cit*., pág.78.

[498] Cascajero Sánchez, M. A., "Negocios anómalos y procedimientos tributarios…", *op. cit*., pág.75; para Roldan Pérez, D. F., el negocio indirecto, se combate a través de la vía del fraude de ley y si existiera ocultación o falsedad entonces la vía ya no sería el fraude de ley, sino la simulación. Roldán Pérez, D. F., en "Fraude de ley, negocios indirectos…", *op. cit*., pág.78.

[499] «El concepto que del negocio indirecto se tiene en el Derecho Tributario, puede decirse que es igual al que se maneja en el Derecho Común. La Administración ha calificado como negocio indirecto a aquellos supuestos en los que las partes celebran un contrato típico regulado por el ordenamiento positivo que adoptan externamente con fin distinto al expresado, con la intención de alcanzar, en la práctica, un fin distinto del que resulta peculiar y propio». *Ídem*, *op., cit*., pág.72.

[500] Merece recordar que con la redacción del antiguo artículo 25 de la LGT, se originaron muchas polémicas en relación a la calificación y a la doctrina del negocio indirecto, polémicas que llevaron, en aquel entonces a la modificación de este artículo así como a la creación del apartado 2 del artículo 28 por la Ley 25/1995 de reforma a la LGT. El artículo 25 relacionado sirvió de base, en forma negativa al TEAC para desarrollar la teoría del negocio indirecto y de esta manera dejar de aplicar las normas concernientes al fraude de ley. El TEAC, en su resolución del 2 de febrero de 1994, distingue al negocio indirecto del fraude de ley y de la simulación, y considera que en el negocio indirecto nada se finge ni se oculta, aparte que existe «un motivo que intencionalmente supera al fin propio del negocio sin que exista desproporción entre este como medio y aquel como fin». Estos pronunciamientos del TEAC, dieron lugar a numerosos estudios sobre el negocio indirecto en materia tributaria.

[501] Cascajero Sánchez, M. A., "Negocios anómalos y procedimientos tributarios…", *op. cit*., pág. 75.

La simulación subjetiva, a diferencia del fraude a la ley a través del negocio indirecto, alude a una «realidad puntual, no a un aspecto de actuación masivo circunscrito a una entidad jurídica. Ello contextualiza una realidad social concreta, necesitada de una respuesta específica, en donde la seguridad podría verse lesionada aplicando las drásticas circunstancias previstas para la simulación[502]».

Consecuentemente con lo anterior, y considerando la fundamentación desarrollada por la doctrina para levantar el velo societario, así como lo peligroso que puede ser para el principio de seguridad jurídica declarar cualquier interposición de la persona jurídica como simulada[503], resultan más acordes aquellas posturas que entienden que existe interposición ficticia de una persona

[502] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 166.

[503] En el Derecho mercantil existe la nulidad de la sociedad cuando existe aportaciones simuladas al efecto, Sánchez Pachón, L. A., en su trabajo, "El problema de las aportaciones simuladas y fraudulentas en la constitución de las sociedades de capital", *CISS Grupo Wolters Kluwer* 30 del abril de 2009, pág. 38, señala que "desde la sistemática que gobierna el contrato de sociedad y el régimen de su invalidez, la invalidez de la participación habrá de determinar la invalidez de la sociedad en la medida en que la aportación sea esencial en y para el momento constitutivo de la sociedad, e incurra en alguno de los supuestos del elenco de los motivos de invalidez de la sociedad que expresamente el legislador ha previsto y que, en nuestra opinión, se concretan en aquellos preceptos. Esencialidad que se aprecia en cuanto que las aportaciones constituyan, en el negocio fundacional, la plasmación de una voluntad de unión y voluntad de poner en común, en definitiva, de constituir una sociedad que, como contrato que es, reclama los elementos esenciales de todo contrato. En este sentido, la simulación de la causa del contrato societario puede ser motivo de nulidad de la sociedad de capitales ex artículo 34.1 d) TRLSA o 16.1 b) LSRL, en cuanto que la simulación (la causa falsa del art. 1276 CC) se produce cuando las partes dicen que desean realizar o ejecutar algo que no se corresponde con lo que verdaderamente proyectan realizar. Y si en el modelo normativo de causa societaria cada vinculación se consiente por un mismo o común motivo –que, estimamos, se ha de concretar en un proyecto de empresa societaria, que esquematiza la organización globalizada de intereses, que da contenido al contrato social y que es a la vez causa de los vínculos obligatorios– la función proyectada que quieran los socios –la causa del contrato– habrá de consistir en la creación y explotación de una empresa que se encomienda a una sociedad con personificación jurídica. Así, entendemos nosotros, la "*voluntad efectiva*" en el acto constitutivo que se reclama en los artículos 34.1 d) TRLSA o 16.1 b) LSRL no puede desvincularse de ese proyecto empresarial (y societario) consistente en la creación y explotación de una actividad profesional, económica, organizada y dirigida al mercado. Si no es así en, al menos, dos socios –en el caso de pluripersonalidad– o en el único socio –en el caso de unipersonalidad– entra en juego el control de garantía de legalidad que significa el régimen de la nulidad societaria».

jurídica, siempre y cuando la sociedad careciera de total funcionamiento real y efectivo[504], sirviendo solamente como instrumento de evasión fiscal.

En estos supuestos, cuando la sociedad es real y funciona como tal, pero su creación es con el solo fin de perjudicar a la Hacienda Pública, lo que procedería es acudir a la técnica del levantamiento del velo, pues con la creación de esta sociedad se ha cometido un fraude a la ley, ya que el objetivo de su creación es evitar la responsabilidad patrimonial universal.

Llegados a este punto, es necesario señalar las diferencias concretas entre la simulación y la figura del levantamiento del velo. En primer lugar, se puede afirmar que esta última posee un campo de aplicación reducido a la persona jurídica. En cambio la simulación –aun tratándose de una simulación subjetiva– obedece a un ámbito de aplicación más amplio y generalizado. La simulación implica la existencia de un común acuerdo entre las partes contratantes, el levantamiento del velo no parte de dicha existencia, sino más bien de la inexistencia de alteridad negocial, ya que se trata de una mera apariencia y no parte de la causa del contrato.

[504] «…la sociedad puede ser declarada nula, tanto si en el momento de constitución todos los socios actúan como testaferros de otro u otros ocultos, como si un único socio meramente formal no es más que un interpuesto ficticio del verdadero o verdaderos *domini*. Si la sociedad simulada puede ser declarada nula, con los efectos *ad extra* y *ad intra* que establece la ley para la sociedad nula, las preguntas, entonces, que aún pueden suscitarse son: ¿Qué tratamiento ha de darse a la sociedad (uni o pluripersonal) disimulada? ¿Cuál ha de ser el del fundador o fundadores ocultos respecto a la sociedad simulada?». Sánchez Pachón, L. A., *Las causas de nulidad de…*, *op. cit.*, págs. 709 a 7011.

Desde sus efectos, en los casos que existe simulación se prescinde de la apariencia jurídica, es decir del contrato simulado, aplicando las normas que se pretendieron evitar. Sin embargo, al levantar el velo se prescinde de la persona jurídica, con el fin de penetrar en su *substratum y* se mantiene la ficción legal configurada, la persona jurídica no desaparece como tal.

Mientras la simulación alza la apariencia, la finalidad del levantamiento del velo es proteger la integridad del patrimonio del deudor constituyéndose en una medida que viene a reforzar los medios de defensa del crédito[505]. «El levantamiento del velo societario es una institución específica, diferente de la simulación, porque ésta gira en torno del negocio jurídico y el levantamiento del velo, supone una medida que se aplica no tan solo a un acto o conjunto de actos, sino al ejercicio de la subjetividad jurídica de la entidad[506]».

El levantamiento del velo es uno de los remedios para evitar el uso abusivo de la persona jurídica. «La sociedad creada no es solamente un contrato, es algo más, y por ello precisa de una medida jurídica, un remedio más específico para corregir su mal uso, y garantizar la posición de los terceros acreedores[507]». De ahí que el levantamiento del velo, cumpla una función integradora en el sistema de garantías del crédito a favor del o los acreedores.

[505] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 168.
[506] *Ídem*, *op. cit*., pág. 167.
[507] *Ídem, op. cit*., pág. 167.

A manera de conclusión, podemos afirmar que estaría en un error quien sustente que procede levantar el velo en casos donde lo que en realidad existe es una simulación, y más concretamente una simulación subjetiva[508]. El levantamiento del velo se desarrolla en el campo de las actuaciones en fraude a la ley y el fraude no radica en la creación y funcionamiento de la persona jurídica distinta de sus socios, sino en la invocación de la independencia formal entre la persona jurídica y sus socios en perjuicio de terceros de buena fe.

La consecuencia de levantar el velo societario no es una declaración de nulidad por inexistencia del acto, como sí suscita la simulación. La principal consecuencia de levantar el velo societario es la inoponibilidad de la persona jurídica, de tal manera que no será obstáculo para penetrar en el *substratum* y combatir el fraude a la ley. Con la aplicación de la técnica del levantamiento del velo, la persona jurídica subsiste y tiene vida jurídica, solamente que como se creó con la intención de cometer un fraude a la ley, permite hacerla a un lado y llegar a la verdad material que se encierra detrás de ella.

[508] Sánchez Pachón, L. A., *Las causas de nulidad de…, op. cit.,* pág. 708.

2. Delimitación de la doctrina del levantamiento del velo en la fase de liquidación y de recaudación del tributo: especial referencia a las cláusulas antiabuso de carácter específico

2.1. Consideraciones previas

Los estudiosos del tema han tratado de determinar si el fraude a la ley tributaria se puede cometer, tanto en la fase de liquidación como en la fase de recaudación de los tributos, lo que es igual a señalar si el levantamiento del velo se puede realizar en ambas fases.

Tal y como se manifestó anteriormente, para Falcón y Tella[509], en el Derecho privado al establecerse en este, en su mayoría, normas dispositivas el mecanismo del fraude civil resulta necesario para evitar que a través de la libertad de pactos se vulneren las escasas leyes imperativas, como lo serían las normas que regulan la responsabilidad universal del deudor. Sin embargo, para este autor, en el ámbito tributario no existe el fraude a la ley como figura autónoma. Para él, solamente «pudiera acudirse al art. 6.4 del Código Civil ante maniobras del contribuyente destinadas a eludir su responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, que lógicamente tiene a su disposición los mecanismos de defensa que asisten a cualquier acreedor, además de otros exorbitantes del Derecho privado. Pero fuera de estos casos de fraude a la ley civil (por ejemplo, al

[509] *Vid*. Falcón y Tella, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I)…", *op. cit.,* consultado en *Westlaw* (BIB 1995/1258).

art. 1911 CC), que normalmente se producirán en la gestión recaudatoria, resulta conceptualmente inimaginable la aplicación del fraude de ley en sentido propio, tal como lo regula el Código Civil, al ámbito tributario[510]».

No obstante, hay quienes consideran que «el fraude –estadio inmediato previo a la defraudación, lisa y llana– puede darse en cualquier fase del procedimiento de aplicación de los tributos, lo cual dependerá de la capacidad de anticipación de los contribuyentes a las actuaciones de la Hacienda Pública, de su experiencia y, en general, de las posibilidades que en este sentido ofrezca cada caso concreto[511]».

En realidad, la utilización abusiva de sociedades interpuestas no está reservada a una sola etapa o fase de los procedimientos tributarios, puesto que estas conductas abusivas se dan tanto en la fase de recaudación, sustrayendo los bienes y controles de la Administración Tributaria interponiendo al efecto sociedades, como en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible valiéndose de todo tipo de maniobras para crear sociedades que aparenten una realidad ante la Administración para ocultar la verdadera operación o al verdadero obligado –que se esconde detrás de la sociedad– con el solo fin de minorar la carga tributaria o descolocar el patrimonio y evadir la responsabilidad patrimonial universal.

El levantamiento del velo puede aplicarse, por tanto, en aquellos casos en los

[510] Falcón y Tella, R., "El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I)…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 1995/1258).
[511] Santolaya Blay, M., "La elusión de la acción recaudatoria…", *op. cit.*, pág. 14.

cuales las sociedades se han incardinado en la ocultación del verdadero obligado o de su patrimonio, en fase recaudatoria, o cuando en fase de liquidación o de realización del hecho imponible se han creado sociedades con el solo fin de minorar la carga tributaria de una manera completamente abusiva[512].

Ahora bien, suele ser habitual que la Administración Tributaria, en los casos de elusiones en la fase de liquidación de los tributos, reaccione frente a dichas conductas elusivas aplicando la normativa para contrarrestarlas, pero cuando dichas conductas tienen lugar en sede recaudatoria suelen enfrentarse también por la vía judicial (civil o penal), pretendiendo dejar sin valor y efecto las conductas por haberse realizado en fraude.

Las acciones habituales suelen ser la revocatoria y la rescisoria o la acción penal por el delito de alzamiento de bienes. También hay quien considera que el vaciamiento de bienes cuando interviene una sociedad se encuentra regulado no solo por el régimen general que corresponde a toda acción de esta naturaleza, sino por la doctrina del levantamiento del velo de la personalidad jurídica[513].

En Derecho tributario se han ventilado asuntos de interposición de sociedades creadas artificiosamente por el sujeto pasivo en casos de tercerías de dominio,

[512] *Vid*. Martín Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración Constitucional y Comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2007, pág. 342. «La responsabilidad del levantamiento del velo tipificada en la LGT, solo puede producirse en la fase de recaudación y nunca en los procedimientos declarativos o liquidatorios lo cual no significa que la teoría general del levantamiento del velo no sea aplicable en esta sede, aunque deberá de manifestarse a través de los artículos 15 y 16 de la LGT».

[513] Santolaya Blay, M., "La elusión de la acción recaudatoria…", *op. cit.*, pág. 5.

sucesión empresarial fraudulenta, cesión de derechos de imagen, sociedades profesionales, etc[514].

Asimismo, el legislador tiende a recurrir al establecimiento de medidas antiabuso específicas para evitar las maniobras del sujeto pasivo en la interposición de sociedades, cuyo fin es no pagar o minorar la carga tributaria. Es así, que en el ordenamiento tributario no es de extrañar las normas que establecen hechos imponibles complementarios como lo es el régimen de imputación de rentas o las mismas normas antiabuso en los Convenios que evitan la doble imposición.

En las páginas siguientes, expondremos algunos casos de interposición de sociedades con fines elusivos, y se analizará el levantamiento del velo societario en función a las normas antiabuso específicas.

2.2. La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible: Cesión de los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas

En la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible, resultan emblemáticas las resoluciones dictadas por el TEAC y la AN, en las cuales se han considerado que los

[514] Es necesario «distinguir la utilización o interposición de sociedades, en la fase de liquidación de los tributos, principalmente para eludir la relación personal con el hecho imponible, reteniendo, por ejemplo, los beneficios obtenidos por la sociedad, sin distribuirlos entre los socios, e incluso eludir el Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la transmisión de las acciones o participaciones sociales, en lugar de los bienes inmuebles, y así numerosos ejemplos, y en otro caso en la fase de recaudación». Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes*, Marcial Pons, Madrid, 2009, pág. 72.

rendimientos pagados a las sociedades interpuestas o sociedad cesionaria de los derechos de imagen de un futbolista o artista debían ser calificados como rendimiento del trabajo personal[515].

A tales efectos, entienden que esta interposición de sociedades se resuelve con arreglo a la doctrina del levantamiento del velo, ya que sostienen que detrás de las sociedades figura el propio deportista o artista, ya sea como socio único, accionista o participe y consecuentemente la sociedad interpuesta es simulada o aparente[516].

El TEAC realiza grandes esfuerzos para negar que el derecho de imagen se puede explotar económicamente al margen del contrato laboral y por ello en la resolución de 15 de diciembre de 1999[517] desarrolla el concepto de «imagen colectiva[518]». A estos efectos señala que, «la cesión de la imagen a un club no

[515] Por su parte la Agencia Española de Administración Tributaria –en adelante AEAT–, ha considerado que la creación de una sociedad por parte del deportista, a través de la cual explota comercialmente sus derechos de imagen solamente conlleva la finalidad de eludir impuestos en España. Lo que se pretende es constituir una sociedad en España o en el extranjero con tributación privilegiada o con convenio para evitar la doble tributación, a la cual cede el futbolista a título oneroso o aporta sus derechos de imagen, para que sea esta sociedad la que posteriormente los ceda al club de futbol y así evitar o diferir la tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas –en adelante IRPF–. El impuesto soportado por la entidad que percibe las rentas es inferior si se reciben directamente. Mientras no se distribuyan dividendo o abone otro tipo de rentas al deportista accionista o participe de la sociedad interpuesta éste no pagara impuestos en España y si cambia su residencia fiscal, España perdería la potestad por esas rentas.

[516] En este sentido las sentencias de la AN del 13 de junio de 2002 (JT 101), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda, fue ponente Don Jesús Nicolás García Paredes y del 4 de julio de 2002 (JT 206), Sala Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, fue ponente Don Rafael Fernández Valverde.

[517] Resolución del TEAC del 15 de diciembre de 1999 (JT 82).

[518] Para Alfonso Garrido el TEAC, en la resolución del 17 de noviembre de 1999, lo que trata de establecer el TEAC es la imposibilidad de que exista un derecho de imagen del deportista individualmente considerado, al margen del que existe cuando este desarrolla sus prestaciones laborales, y que por lo tanto pertenecen al club, consideración que como veremos a continuación no se corresponde con la normativa en vigor. *Vid*. Garrido, A., "Los negocios anómalos en la cesión de derechos de imagen de deportistas profesionales: Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los convenios de doble imposición", *Impuestos*, Núm. 17, 2003, pág. 17.

solo es algo connatural al contrato de trabajo, sino a la naturaleza de ese trabajo, que es deporte y espectáculo, competición entre equipos en los que, no obstante, cada miembro desarrolla una labor singular respecto del resto de sus compañeros y frente al equipo contrario, que es evaluada por la crítica y el público. Esto es lo que constituye por parte de la entidad deportiva la explotación colectiva de la imagen del deportista».

En la resolución de 22 de junio de 2001[519], en el cual no se cedían en forma genérica los derechos de imagen, sino que se cedían los derechos de imagen de un jugador para un *spot* publicitario, el TEAC vuelve a considerar que el derecho a la explotación de la imagen no puede ser un derecho autónomo al derecho del trabajo y por, ende cualquier renta que el jugador reciba por este concepto tiene su origen en dicho contrato de trabajo y debe ser calificado como rendimientos del trabajo[520].

Los pronunciamientos del TEAC conducentes a gravar todo el ingreso que recibe el futbolista como rendimiento de trabajo atentan contra el propio derecho de imagen como derecho fundamental reconocido en la CE. No se puede entender

[519] Resolución del TEAC de 22 de junio de 2001 (JT 565).

[520] En las sentencias de la AN del 13 de junio de 2002 y 4 de julio de 2002, citadas anteriormente se llegan a las mismas conclusiones que a las sentencias del TEAC, con la diferencia que la AN considera que el derecho de imagen es separable del contrato laboral. La AN, determina, según la normativa laboral, la naturaleza de las rentas pagadas por la cesión de los derechos de imagen de deportistas, valiéndose de lo dispuesto en el Real Decreto 1006/1985 y los convenios colectivos de 1992 y 1995 para la actividad de futbol profesional. El artículo 8.2 del Real Decreto 1006/1985 tipifica como salario todas las percepciones que el deportista reciba del club como retribución de servicios profesionales quedando excluidas aquellas cantidades que conforme a la legislación laboral no tienen el carácter de salario. El artículo 24 del convenio colectivo de 1992, establece que los derechos de explotación de la imagen tienen el carácter de salario. El artículo 32 del convenio colectivo de 1995, prevé la posibilidad de ceder los derechos de imagen a terceros, al efecto establece: «Para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen por no haber sido éstos cedido temporal o indefinidamente a terceros…».

implícito este derecho en el contrato laboral, puesto que en todo caso se trata de un derecho implícito en la persona. La firma del contrato laboral entre el futbolista y el club, no implica por sí la cesión del derecho a la imagen para vender las camisetas del club o vender prendas de vestir para una determinada marca, perfumes, etc.

En la Resolución de 22 de septiembre de 2000, el TEAC, califica a las sociedades interpuestas como meras gestoras del crédito laboral. En esta ocasión, el Tribunal señala que, cuando el futbolista cede su derecho de imagen a una entidad distinta del club, lo único que ha podido ceder son los derechos que surgen del contrato de trabajo, lo cual es igual a decir que lo único que ha podido ceder es el derecho a cobrar su salario, llegando a considerar que esta cesión constituye un derecho de crédito laboral[521].

En la resolución anterior, con el fin de justificar la aplicación de la doctrina del velo, el TEAC llega a manifestar que la sociedad interpuesta constituye una simple apariencia y que la «...cesión descansa a su vez, al menos, en la mayoría de los casos, en otra apariencia: la de la personalidad jurídica de las sociedades interpuestas si se tiene en cuenta que generalmente se trata de sociedades con un solo o principal accionista o participe, que es el deportista dueño de la imagen.

[521] La Resolución del TEAC del 22 de septiembre de 2000 (JT 1861): « (…) cuando el futbolista dice que ha cedido a una entidad distinta del club su derecho de imagen, lo único que ha podido ceder son los derechos que surgen a su favor del contrato que ha otorgado como futbolista, en el que se integra el derecho de imagen. Como el citado contrato es un contrato de trabajo, lo único que él ha cedido o puede ceder –total o parcialmente– es el derecho a cobrar su salario, es decir, cede un derecho de crédito laboral (…). TERCERO: A pesar de que es suficiente calificar los contratos como lo que realmente son según su naturaleza prescindiendo del nombre que las partes hayan decidido darles, según se dispone en el artículo 23 de la Ley General Tributaria (RCL 1963, 2490 y NDL 15243)».

Por ello, sería aplicable la teoría del levantamiento del velo, al coincidir dicha realidad fáctica, el abuso del derecho, y la finalidad de obtener unos resultados que, de otra manera no se producirían, es decir, todos los elementos que conforman esa figura según nuestra jurisprudencia consolidada a través de múltiples sentencias, partiendo de la del 28 de mayo de 1984 (RJ 1994, 28000). Al considerarse rentas del trabajo personal de los deportistas derivadas de los contratos laborales celebrados con ellos, las cantidades satisfechas por el club a las sociedades interpuestas, no cabe sino concluir la procedencia de su tributación por el Impuesto Sobre la Renta de las personas físicas al tratarse de remuneraciones del trabajo personal prestado por jugadores y técnicos del club (…)».

En esta Resolución, el TEAC aplica la doctrina del levantamiento del velo, pero en ningún momento demuestra el abuso en la personalidad jurídica, el hecho que exista un solo socio o que el futbolista sea el único accionista o accionista principal, no son elementos determinantes para desestimar a la persona jurídica por considerar su utilización abusiva y calificar a los ingresos como provenientes del trabajo y no del capital mobiliario.

El Tribunal administrativo estaba en la obligación de determinar en qué consistía el abuso de la persona jurídica, pues la elusión o minoración de la carga tributaria no constituyen, en principio, un fin ilegítimo. El mero hecho de ser accionista único o principal no legitima al Tribunal para levantar el velo. Si el futbolista decide

explotar su imagen a través de una sociedad interpuesta lo cual le acarreara una ventaja fiscal, no conlleva por sí un fin fraudulento o abusivo[522].

La AN, en la sentencia del 13 de junio de 2002[523], considera que «la entidad deportiva recurrente no aporta, ni acredita la existencia de contratos de cesión, primero, de los jugadores a la sociedad interpuesta o cesionaria, y segundo, de los contratos celebrados entre la sociedad y el club (…) existe una apariencia de cesiones, que no responden a unas realidades contractuales, que es indicativa de la existencia de una simulación».

La AN, tras considerar a las operaciones como simuladas[524], concluye que «esta cuestión también se ha de conectar con la doctrina del levantamiento del velo (en el sentido declarado por la jurisprudencia, entre otras, sentencia de fecha 28 de mayo de 1984, del Tribunal Supremo), al apreciarse que tras las sociedades interpuestas figura el propio jugador, bien sea como único socio, accionista o

[522]Garrido, A., "Los negocios anómalos en la cesión de…", *op. cit*., pág. 19: «Una vez reconocida la posibilidad de que exista una explotación autónoma del derecho de imagen del deportista, no podemos considerar como rentas del trabajo los pagos realizados a la sociedad interpuesta por parte del club de fútbol. Aunque la normativa laboral califique los ingresos por derechos de imagen como salario, dicha calificación se entiende realizada a la relación laboral existente entre el club y el futbolista. Por el contrario, cuando los derechos de imagen han sido previamente cedidos por el deportista a una sociedad, y es esta sociedad la que finalmente realiza su explotación comercial y, por lo tanto, es el sujeto cedente de los derechos ante el club, nos encontramos ante una relación mercantil entre la sociedad y el club. Las contraprestaciones que reciba la sociedad se enmarcan dentro de ese contrato mercantil y quedan totalmente ajenas a la relación laboral entre el futbolista y el club».

[523] Sentencia de la AN del 13 de junio de 2002 (JT 101), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Jesús Nicolás García Paredes.

[524] Para Tovillas, la Audiencia Nacional parece guiada por la voluntad cierta de someter a gravamen efectivo las rentas derivadas de la imagen de los futbolistas profesionales como rentas del trabajo personal de estos mismos, acudiendo, cuando a ello ha sido menester, al empleo de la dudosa, por arbitraria y nada respetuosa de la seguridad jurídica, técnica de la simulación. *Vid*. Tovillas Morán, J. M., "Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB2003/1139).

partícipe»; calificando las rentas percibidas por cesión de derechos de imagen a través de sociedades interpuestas como rendimientos del trabajo.

En esta sentencia de la AN, al igual que en las anteriores resoluciones del TEAC, no se hace referencia a una norma que justifique la consideración de los ingresos por derechos de imagen como rendimientos provenientes del trabajo. La AN señala que los negocios simulados serían supuestamente las sucesivas cesiones de los derechos de imagen por parte de los deportistas a la sociedad interpuesta, y de esta sociedad al club de futbol, y el negocio real o disimulado seria la cesión directa de los deportistas al club, siendo este último el negocio de cesión que despliega los efectos tributarios.

Sin embargo, la sentencia pretende probar la simulación negocial fundamentándose en presunciones por no haberse aportado o acreditado los contratos de cesión. Evidentemente, la AN olvida que lo crucial para tener por probada la simulación es la acreditación de ausencia de voluntad negocial entre el deportista y la sociedad interpuesta, y entre esta y el club.

El hecho de que existan sociedades controladas por personas físicas no es un elemento que determina la existencia de simulación[525]. La AN estaba en la obligación de tener por probada la existencia o no de los medios materiales y

[525] Para Garrido, A., en "Los negocios anómalos en la cesión de…", op. cit., pág. 24, «la ausencia de los respectivos contratos de cesión no debe considerarse, *prima facie*, como presunción suficiente de que no existe voluntad en la sociedad interpuesta de celebrar el negocio jurídico de cesión de derechos de imagen con el club de futbol».

personales coherentes o acordes a la explotación social, antes de considerar que por la simple ausencia de unos contratos de cesión existía simulación.

Por su parte, el Tribunal Supremo, en la sentencia del 1 de julio de 2008, acepta plenamente la cesión de los derechos de imagen al margen del contrato laboral[526], pero la no acreditación de los contratos de cesión entre los jugadores y la sociedad cesionaria, son los justificantes para calificar la operación como simulada. Evidentemente, el planteamiento del Tribunal Supremo en esta sentencia difiere del sostenido por la AN[527], puesto que no niega la explotación

[526]La Sentencia del Tribunal Supremo del 1 de julio de 2008 (RJ 4028), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, fue ponente Don Manuel Vicente Garzón Herrero, afirma que: «Todos estamos de acuerdo de la naturaleza personal del derecho de imagen, en su proyección patrimonial y en la posibilidad de que sea cedido a un tercero y hasta en la naturaleza tributaria de sus rendimientos (…) habría, pues, dos tipos de derecho de imagen. Unos, diferenciados claramente de la prestación laboral, de los que su titular puede disponer en el modo que le convenga, pues ninguna relación tiene con ella. Otros, que se encuentran íntimamente conectados a la relación laboral, sobre los que también puede disponer su titular en el modo que considere conveniente, bien incluyéndose en el ámbito de la relación laboral, bien sustrayéndose de ella, en el modo y forma que juzgue oportuno, y siempre que medie acuerdo con el empresario acerca de la diferenciación entre prestación laboral y los derechos de imagen. Estos segundos derechos de imagen son los que aquí están en juego». TSJ de Galicia (AS 012, 27), entiende en relación al artículo 20 del Convenio colectivo de futbol profesional el cual establece que los conceptos salariales que constituyen retribución de un Futbolista Profesional son: prima de contratación o fichaje, prima de partido, sueldo mensual, pagos extraordinarios, plus de antigüedad y derechos de explotación de imagen en su caso, el artículo 28 del citado convenio establece que: «para el caso de que el futbolista explote en su propio nombre sus derechos de imagen, por no haber sido estos cedidos temporal o indefinidamente a terceros, la cantidad que el Club/SAD satisfaga a aquel por la utilización de su imagen, nombre o figura con fines económicos, tendrá la consideración de concepto salarial, de conformidad con lo establecido en el artículo 20. En tal supuesto, la cantidad acordada deberá constar por escrito, ya sea a nivel individual o de la plantilla del Club/SAD». Consecuentemente, el Tribunal entiende que «solo en el supuesto de que el futbolista explote su propio nombre y su derecho de imagen, la cantidad que recibe por este concepto tendrá naturaleza salarial, pero cuando dichos derechos hayan sido cedidos temporal o indefinidamente a terceros, pierden ese carácter salarial, y en el presente caso el futbolistas los cedió, por lo que las cantidades reclamadas en tal concepto no tienen carácter salarial, por ello la jurisdicción social no es competente para conocer de la reclamación de cantidades en concepto de derechos de imagen». En iguales términos las sentencias del STSJ de Canarias (Santa Cruz de Tenerife), del 14 de marzo de 2005 (AS 2005, 804), STSJ de País Vasco del 29 de enero de 2008 (AS 2008, 1175).

[527] La AN en la sentencia de 13 de junio de 2002, ya citada anteriormente, parte de la diferente calificación que se debe otorgar a dichas rentas, dependiendo de si el aspecto patrimonial del derecho de imagen está afecto a la actividad profesional del jugador o, por el contrario, no está afecto a esa actividad. En este sentido las rentas percibidas por el jugador directamente del club de futbol son consideradas como salario y tributaran como rendimiento de la renta personal (aplicando para ello el artículo 14.1 de la derogada ley del IRPF 44/1978, y el artículo 24.1 de la también derogada Ley del IRPF 18/1991). Cuando los derechos de imagen

autónoma del derecho de imagen[528]; sin embargo, el Tribunal[529] no profundiza en el instituto de la simulación y concluye a través de indicios que se trata de una cesión simulada[530].

Falcón y Tella ha manifestado, en un comentario a la sentencia del Tribunal Supremo del 1 de julio de 2008[531], que si la cesión se realizó fundamentalmente por razones fiscales, «a lo sumo justificaría un expediente de fraude de ley, a través del correspondiente expediente especial, al que no se ha acudido en el presente caso[532]».

---

son explotados por una persona a distinta de su titular, se establece que corresponderá la calificación de rendimiento del capital mobiliario (aplicando para ello el artículo 15.2) de la derogada ley del IRPF 44/1978). Asimismo, la AN recuerda las sucesivas regulaciones del IRPF como lo es el artículo 37.1 g) de la Ley 18/1991 y el artículo 23.4 e) de la Ley del IRPF 40/1998 en los que se califica a las rentas por derechos de imagen como rendimiento de capital mobiliario y se refiere al régimen de imputación de rentas por derechos de imagen establecido en el artículo 76 de la LIRPF, en el cual se establece la posibilidad de que los derechos de imagen de un deportista sean cedidos a una entidad distinta del club en el que presta sus servicios profesionales. Realizando un análisis del devengo del impuesto y de la normativa anterior concluye que es posible la cesión del derecho a explotar económicamente la imagen de un deportista profesional a una entidad distinta del club de futbol en el que presta sus servicios profesionales.

[528] «No es posible, de conformidad con el artículo 28.2 de la LGT, calificar una relación o un contrato cuya naturaleza jurídica aparece nítida, según las normas de la legislación sustantiva aplicable, de otra manera que la derivada de esa naturaleza jurídica. No es posible, de acuerdo con el criterio de calificación establecido en la LGT, afirmar que un contrato entre un Club de futbol y una sociedad mercantil relativo a la explotación comercial de los derechos de imagen de un deportista tiene la naturaleza de un contrato laboral entre el Club y el deportista». En este sentido Clavijo Hernández, F., Falcón y Tella, R., Martin Queralt, J. M., Palao Taboada, C., Pérez Royo, F., "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que…", *op. cit*., pág. 527.

[529] Según el Tribunal Supremo en la sentencia de 1 de marzo de 2011 (RJ 456), Sala de lo Civil, Sección Primera, fue ponente Don Antonio Salas Carceller, se puede levantar el velo societario cuando concurran los requisitos para apreciar ese posible fraude, siendo estos requisitos: a) control de varias sociedades por parte de una misma persona, b) operaciones vinculadas entre dichas sociedades, y c) carencia de justificación económica y jurídica de dichas operaciones. En los dos primeros requisitos no se aprecia por si sólo abuso de la persona jurídica, posiblemente en el tercero si podría existir abuso en las formas cuando se crea la sociedad con el objetivo que ocurra un vaciamiento patrimonial para evitar la responsabilidad patrimonial. Pero en todo caso no hay claridad en estos requisitos apuntados por el Tribunal Supremo.

[530] En parecidos términos la sentencia del Tribunal Supremo del 19 de julio de 2010 (RJ 6488), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Joaquín Huelin Martínez de Velasco.

[531] Sentencia citada anteriormente.

[532] Falcón y Tella, R., "La STS 1 de julio 2008…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2008/2382), para quien el ingreso en concepto de derechos de imagen a través de sociedades interpuestas, generalmente no residente, supone a lo sumo un fraude de ley y no simulación prueba de ello es la introducción del nuevo

Los pronunciamientos de la AN y TEAC, se apartan de las causas que, según la doctrina, originan el desconocimiento de la personalidad jurídica, puesto que la simulación no constituye fundamento alguno para levantar el velo societario[533]. Los pronunciamientos carecen del análisis sobre el abuso de la persona jurídica, de tal manera que se describa cuáles han sido los elementos que dan pie a categorizar que la constitución de esa sociedad interpuesta fue en pleno abuso del derecho.

Como bien señala el TSJ de la Rioja en la sentencia del 24 de julio de 2002[534], «es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de personas físicas, a ello contribuye la opción del legislador tributario patrio que mantiene una notable distancia de los tipos impositivos entre los dos impuestos directos que sujetan a personas físicas y jurídicas (…), estableciendo mecanismos de corrección de citaciones puntuales, como sucede en la tributación de las sociedades transparentes o el recientemente establecido en la nueva ley de IRPF, para la imputación de rentas con motivo de la cesión de derechos de imagen (art. 76)».

---

supuesto de imputación de rentas que el propio Tribunal Supremo ha calificado como supuesto de transparencia fiscal.

[533] «La propia jurisprudencia no ha valorado siempre el recurso a sociedades interpuestas o testaferros como casos de simulación. Así, parece claro que no puede hablarse de simulación en aquellos supuestos de interposición de una sociedad donde no exista falsedad ideológica relativa a la representación del contrato de sociedad, si no se aporta por la Administración prueba suficiente de que a través de la sociedad se haya pretendido dar vida a una mera apariencia jurídica». García Novoa, C., *La cláusula antielusiva*…, *op. cit.*, pág. 150.

[534] Sentencia del TSJ de la Rioja del 24 de julio de 29912 (JT 1536), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don José Luis Díaz Roldan.

Organizar o planificar las operaciones de tal manera que se disminuya la carga tributaria no constituyen en sí un fin ilegítimo. La interposición de sociedades para evitar el tipo marginal del IRPF, encuadra dentro de las opciones de los contribuyentes para organizar sus actividades de la manera más ventajosa[535].

La ausencia de precio o un precio simbólico, o de escasa cuantía obtenido por el futbolista, a raíz de la cesión de derechos de imagen, es un asunto que podría abordarse con la realización de ajustes tributarios por operaciones vinculadas, pero en ningún caso podrían vincularse a las operaciones con el desenmascaramiento de la personalidad jurídica por haberse abusado de la misma y mucho menos llegar a esta conclusión por el hecho que el futbolista controle la sociedad.

Levantar el velo bajo los parámetros antes apuntados sería un atentado al principio de seguridad jurídica y al propio instituto de la personalidad jurídica, pues solo se justifica la oponibilidad en caso de abuso de la persona para evitar un fraude a la ley, pero nunca podría justificarse un levantamiento del velo en un claro caso de economía de opción como sucede en el presente caso[536].

[535] *Vid*. Clavijo Hernández, F., Falcón y Tella, R., Martín Queralt, J. M., Palao Taboada, C., Pérez Royo, F., "El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que…", *op. cit.*, pág. 528.

[536] Paradójicamente el TEAC en las resoluciones del 20 de octubre de 1992 (JT 577), 6 de noviembre de 1996 (JT 1666) y 8 de septiembre de 2000 (JT 1847) en el caso de las sociedades *rent a star*, que son las sociedades que utilizan los artistas para gestionar parte de sus ingresos derivados de sus actuaciones profesionales, pesa a la similitud con las sociedades interpuestas entre los futbolistas y el club, puesto que aquí también se interpone una sociedad para que sea preceptora de rentas por derechos de imagen, el Tribunal no acude al principio de calificación ni aprecia fraude a la ley, simulación ni acude por ende a levantar el velo.

2.3. La concurrencia de la doctrina del levantamiento del velo con las clausulas antiabuso de carácter específico

2.3.1. Cesión de los derechos de imagen a través de sociedades interpuestas y los Convenios para evitar la doble imposición

Según afirman los estudiosos del tema, la aplicación de los Convenios para evitar la doble imposición –en adelante CDI– depende «del sistema dualista o monista que se reconozca en el Ordenamiento constitucional del Estado[537]» firmante.

En este sentido, se ha señalado que España, en relación al artículo 96 de la CE[538], se posiciona en el monismo moderado, en virtud que la norma constitucional expresa que «bastará la publicación oficial del Tratado válidamente celebrado en el Estado contratante para que el mismo pase a ser considerado Derecho interno con todas las condiciones para ser aplicable. Lo más relevante de este sistema, aunque es un sistema monista, admite que Derecho internacional y Derecho interno tienen su propia individualidad, es decir, existe pluralismo de los ordenamientos jurídicos nacional e internacional, en cuanto sistemas

[537] *Vid*. Serrano Antón, F. "Treaty Override y medidas antiabuso: estado de la cuestión, en particular tras BEPS", XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Perú, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

[538] El artículo 96 de la CE señala que: «1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional. 2. Para la denuncia de los tratados y convenios internacionales se utilizará el mismo procedimiento previsto para su aprobación en el artículo 94».

independientes. Con esta premisa, no es necesario que los tratados para poder resolver conflictos, tengan que ser convertidos en normas internas[539]».

Ahora bien, suele crear controversias el hecho que uno de los Estados suscriptores del CDI establezca en su normativa interna medidas unilaterales antiabuso, puesto que con ello, se ha llegado a considerar, que se está incumpliendo el convenio mismo[540]. La aprobación de las normas antiabuso, por lo general se realiza sin que se haya previsto en el tratado, ni autorizado en un protocolo adicional[541].

Bajo este contexto, es necesario considerar que «los artículos 26 y 27 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, establecen que todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe. Las partes no podrán invocar las disposiciones de su Derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Según la OCDE, cuando se aprecia una utilización abusiva del convenio, la reacción no debe ser la adopción de normas de esta naturaleza[542]».

Hay quienes estiman que establecer normas unilaterales antiabuso conlleva la modificación sustancial e unilateral del tratado, y esta situación no puede

[539] *Vid*. Serrano Antón, F., "Treaty Override y medidas…", *op. cit*., consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[540] Habrá que considerar que establece medidas unilaterales antiabuso «dista mucho de la aplicación de las normas generales de fraude a la ley tributaria, para denegar la aplicación de un convenio en casos concretos, se ha apreciado una situación de abuso. En estos casos, no es que procede una modificación generalizada de los convenios, sino su inaplicación del mismos a un caso en concreto». Ídem, op. cit., consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[541] *Ídem, op. cit*., consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[542] *Ídem, op. cit*., consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

admitirse. En todo caso, deberá o bien renegociarse el convenio, o proceder a la terminación de este, conforme al artículo 6 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados[543].

Para la OCDE, en su primer informe «Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies» de 1987, concluye: «que frente a la adopción de normas unilaterales antielusivas, los beneficios fiscales del tratado tendrán que ser otorgado bajo el principio de *pacta sunt servanda*, incluso si se consideran inapropiados[544]». No obstante, esta posición de la OCDE se ha flexibilizado a partir del informe de 2003.

Se advierte en los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al Modelo de Convenio de la OCDE que, «como regla general, no existe conflicto alguno en la aplicación de este tipo de cláusulas previstas en la normativa interna de los Estados contratantes, citando, a título de ejemplo, aquellas en las que se produce una recalificación de las rentas o del sujeto pasivo que obtiene dichas rentas, y que, por lo tanto, los Estados miembros pueden, en aplicación de sus disposiciones internas, denegar los beneficios de los convenios cuando exista un abuso por parte de los contribuyentes. Incluso se admite que la aplicación potencial de cláusulas antiabuso generales, es óbice para que puedan incluir en

[543] Serrano Antón, F., "Treaty Override y medidas…", *op. cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[544] *Ídem*, op. cit., consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

los propios convenios disposiciones destinadas a prevenir comportamientos elusivos más específicos[545]».

En todo caso, habrá que señalar que, para la doctrina, la afirmación de la OCDE que las normas de Derecho interno no están en conflicto con los CDI, no es del todo aceptada[546]. Hay quien cuestiona los fundamentos a los que recurre el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, para flexibilizar su posición en torno a la aplicación de cláusulas internas antiabuso en contexto internacional[547].

Al margen de los cuestionamientos que ha señalado la doctrina respecto a la coexistencia de las normas antiabuso internas y los CDI[548], lo cierto es que el artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE bajo el encabezamiento «artistas y deportistas» contempla una clara norma de este tipo. Regulando la tributación de la renta sobre este grupo de obligados tributarios en los siguientes términos:

«Artículo 17: 1.- No obstante lo dispuesto en los artículos 7 y 15, las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga del ejercicio de sus actividades personales en el otro Estado contratante en calidad de artistas del espectáculo, tal

[545] Garrido, A., "Los negocios anómalos en la cesión de…", *op. cit.*, pág. 13.
[546] Serrano Antón, F. "Treaty Override y medidas…", *op. cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[547] Báez Moreno, A., "El enfoque *look-through* en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010", consultado en**:** http://e-archivo.uc3m.es.
[548] Para José Manuel Almudí Cid, «pese a la actual postura de la OCDE, no debe aceptarse sin más la pacífica coexistencia entre las normas antiabuso internas, ya sean estas generales o específicas, y los convenios de doble imposición, debiendo analizarse detenidamente, al margen de la interpretación dinámica que sorprendentemente propugnan los comentarios al MC OCDE, si existe algún tipo de discrepancia entre la cláusula antiabuso que se pretende aplicar y el texto del CDI o el contexto en el que este fue celebrado». *Vid.* Almudí Cid, J. M., "Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición", XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lima, Perú, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

como actor de teatro, cine, radio o televisión o músico o como deportista, pueden someterse a imposición en ese otro Estado; 2.- No obstante, lo dispuesto en los artículos 7 y 15, cuando las rentas derivadas de las actividades personales de los artistas del espectáculo o los deportistas, en esa calidad, se atribuyan no ya al propio artista del espectáculo o deportista sino a otra persona, dichas rentas pueden someterse a imposición en el Estado contratante donde se realicen las actividades del artista del espectáculo o del deportista».

Tal como se puede prever, según el artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE, las rentas que obtenga un sujeto en el ejercicio de sus actividades personales en calidad de artista o deportista pueden someterse a imposición en el Estado en el que actúen[549]. Igual criterio de la tributación en la fuente se aplicará si la renta no es atribuida al propio artista y deportista, sino a través de otra persona interpuesta, siempre y cuando no actúe por medio de un establecimiento permanente en el país de la fuente.

Para calificar una renta, según este artículo 17, se requiere que exista una actuación pública por parte del artista o deportista y que la misma sea realizada en su condición de artista o deportista, existiendo una relación directa o indirecta entre la aparición pública y las rentas obtenidas. Para el caso, en las rentas percibidas por retransmisión de eventos deportivos o por la utilización de prendas

[549] El TEAC, en la sentencia del 22 de junio de 2001, citada anteriormente calificó a las rentas conforme al artículo 17.2 y no al artículo 7, que refiere a beneficios empresariales, en este caso se trataban de un *spot* publicitario. El comentario número 9 del Modelo de Convenio de 1992, señala que los rendimientos directa o indirectamente ligados o conexos a la actuación artística o deportiva como lo son los que provienen de la utilización publicitaria o de la explotación de derechos de imagen también entran en el contenido del artículo 17 de Modelo de Convenio OCDE.

deportivas en el ámbito profesional, existe una actuación pública como deportista y a la vez existe una percepción de ingreso que es pagado porque el deportista actúa en su esfera profesional[550].

Esta norma antiabuso introducida en el artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE, persigue impedir la interposición de sociedades no residentes para cobrar rentas generadas en España por los artistas y deportistas, puesto que, de lo contrario, dichas rentas tributarían conforme al artículo 7 del Modelo Convenio OCDE y se someterían a la tributación en el Estado de residencia de las sociedades[551].

Algunas de las controversias[552] que suscita la cesión de derechos de imagen de artistas y deportistas a través de sociedades no residentes en España, se originan, cuando en el CDI no se incorpora la cláusula antiabuso contemplada en el artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE[553], como es el caso del Convenio Hispano-

[550] Garrido, A., "Los negocios anómalos en la cesión de…", *op. cit*., pág. 36.

[551] «La finalidad del articulo 17.2 es reconocer el derecho de gravamen al Estado de la fuente, con independencia de que la sociedad disponga en él o no de un establecimiento permanente. España incluye dicha clausula, entre otros, en los Convenios suscritos con Argentina, Australia, Bolivia, Brasil, Bulgaria, Canadá, Corea, Checoslovaquia, China, Ecuador, estados Unidos, Filipinas, Francia, Hungria, Irlanda, Italia, Japon, Luxemburgo, Marruecos, Mexico, Polonia, Reino Unido, Rumania, Suecia, Tailandia, Túnez y la URSS, lo que permite que España pueda gravar tanto las rentas percibidas directamente por el artista, como la renta pagada a la sociedad».Almudí Cid, J. M., "Las cláusulas antiabuso específicas…", *op., cit*., consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

[552] La AN, considera que al crearse la sociedad existe simulación subjetiva en los negocios celebrados y determina que el verdadero titular de las rentas es el jugador de futbol, que tiene la consideración de residente en España. El TEAC califica tributariamente a las rentas como rendimientos de trabajo, pero no se cuestiona si la sociedad que reside en el extranjero, es la perceptora o no de la renta; ya que de lo contrario debería de acudir a los CDI que no contempla la norma antiabuso, para determinar el tratamiento fiscal. En la resolución del TEAC de 22 de junio de 2001, citada anteriormente, en virtud de la aplicación de CDI entre España y Suiza, se considera que las rentas pagadas por derechos de imagen al artista o deportistas se pueden someter a tributación en España.

[553] Hay algunos países que en su propia legislación han adoptado esta medida. Es el caso de Francia, cuyo articulo 155 del Code General des Impôts considera que la totalidas del rendimiento obtenido por los artísticas en Francia debe tributar en dicho país, y presume ficticia la domiciliación del pago o la eventual prestación de un servicio por la sociedad domiciliada en un país de baja tributación. En esos casos, los pagos efectuados son

Holandés, y consecuentemente, las rentas generadas por una sociedad residente en los Países Bajos no puede someterse a tributación en España.

Sobre el particular el TEAC[554], en la resolución de 20 de octubre de 1992, considera en relación a la omisión de la cláusulas antiabuso en el Convenio Hispano-Holandés que «… otra habría de ser la solución de la cuestión planteada en la presente reclamación si en el convenio Hispano-Holandés de 16 de junio de 1971 hubiese estado incluida la disposición contenida en el numeral 2 del artículo 17 del Modelo Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado en el año de 1977 por el Comité Fiscal de la OCDE (…), pero lo cierto es que tal disposición no está incorporada al Convenio Hispano-Holandés (anterior al modelo de 1977) y sin que este Tribunal Central considere que su aplicación al presente caso pueda tener cabida por vía de interpretación».

El Tribunal, cuestiona en esta resolución que el propio Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE en los comentarios al Modelo de 1977 recomiende que: «en lo posible, los convenios existentes se interpreten con el espíritu de los nuevos comentarios, aunque sus disposiciones no contengan las matizaciones de lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 17 del Modelo de Convenio (de contenido análogo al artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés), sino una expresa cláusula antielusión que introduce una excepción a lo dispuesto en el artículo 7 y que no

admitidos solo si se demuestra que la sociedad tiene una verdadera actividad, no habiendo sido creada únicamente como un instrumento de avasion fiscal.

[554] Resolución del TEAC del 20 de octubre de 1992 (JT 577).

puede ser sobreentendida por uno de los Estados Contratantes en los Convenios en que no se incluye».

El criterio antes expuesto no es constante en las resoluciones del TEAC, para el caso en la resolución del 8 de septiembre de 2000[555], el Tribunal, se ampara en la revisión de 1992 del Modelo de Convenio OCDE, en la cual el Comité de Asuntos Fiscales le concedió un carácter dinámico que permitía actualizaciones periódicas y es así que el Tribunal sostiene que «el artículo 18 del Convenio para evitar la doble imposición debe interpretarse de acuerdo con los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE en relación con el modelo de Convenio vigente en la actualidad, que permite cuando la remuneración no es abarcada directamente al artista o deportista, tratar las rentas como si fueran percibidas directamente por el individuo y exigir la renta percibida por la entidad en favor del individuo por razón del espectáculo, aun cuando dicha renta no le sea abonada efectivamente en forma de remuneración».

Por su parte, en la sentencia del 30 de noviembre de 2005[556], la AN entiende que la norma 17.2 del Modelo de Convenio OCDE es una cláusula antielusiva que introduce una excepción al artículo 7 y que no puede ser sobreentendida por uno de los Estados contratantes porque simplemente no se encuentra expresamente incluida. No se trata de una interpretación de una norma ya existente sino que

[555] Resolución del TEAC, 8 de septiembre de 2000 (JT 1847).
[556] Igual criterio sostuvo la AN en la sentencia de 3 de octubre de 2002

propone la incorporación de nuevas normas no existentes hasta la publicación de le edición del modelo de convenio de 1977[557].

Sin embargo, en la sentencia del 10 de mayo de 2006[558], la AN se aparta del criterio anterior y entiende que los rendimientos atribuidos a la sociedad no residente, se consideran como renta personal del artista, ya que los CDI contiene una cláusula modelo que establece que «para la aplicación del convenio por un Estado contratante, cualquier expresión no definida por el mismo tendrá, al menos de que su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que se le atribuya por la legislación de este Estado relativa a los impuestos que son objeto del Convenio[559]».

En razón de lo anterior, la AN señala de forma muy conveniente que en el caso debatido estaba en vigor la Ley 40/1998, del 9 diciembre 1998 (RCL 1998, 2866) del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que regulaba en la sección cuarta del título VII los Derechos de imagen, estableciendo en el artículo 76 que las retribuciones satisfechas a una sociedad por cesión de derechos de imagen son imputadas como renta del jugador. El Tribunal termina aplicando el régimen de imputación de rentas.

[557] En este sentido la sentencia de la AN del 30 de noviembre de 2005 (JT 271), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, siendo ponente Don Ángel Novoa Fernández, la cual enmienda una resolución del TEAC en la que aplica el artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés valiéndose para ello de la interpretación de Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE.

[558] Sentencia de la AN del 10 de mayo de 2006 (JUR 174646), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Doña Lucía Acín Aguado.

[559] «Ahora bien, entre tanto no se incorporen cláusulas a los convenios vigentes que permitan a los Estados negar la aplicación del convenio a raíz de la ausencia de tributación efectiva en el otro Estado contratante, pretender dicho efecto a través de la aplicación de cláusulas antiabuso internas constituirá, a nuestro juicio, una clara manifestación de un inaceptable *Treaty Override*». Almudí Cid, J. M., "Las cláusulas antiabuso específicas…", *op., cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/

En la sentencia de la AN del 28 de enero de 2010[560], resulta indiferente la ausencia en el Convenio Hispano-Holandés de las cláusulas antiabuso, para el Tribunal después de analizar los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al Modelo de Convenio de la OCDE, concluye que el ordenamiento español dispone de mecanismos de imputación de renta, conforme al cual se considera obtenidas en territorio español las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español del artista o deportista, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por personas o entidades distintas del artista o deportista[561].

El Tribunal Supremo, en la sentencia de 13 de abril de 2011[562], entiende que «no puede desconocerse el hecho de que las rentas obtenidas por la explotación por un tercero (persona física o jurídica) de los derechos de imagen en el país en que actúen los titulares de ese derecho, constituyen hecho imponible en ese país, y, aunque en el CDI no se contenga cláusula antielusión del impuesto por esos terceros, lo cierto es que esta Sala en su sentencia del 11 de junio de 2008 (RJ 2008, 4568) , consideró que esa cláusula se encontraba inmersa en el artículo 18».

[560] Sentencia comentada por: Báez Moreno, A., "El enfoque look-through en la tributación…", *op., cit.* consultado en: http://e-archivo.uc3m.es.
[561] *Vid. Ídem, op., cit.*, consultado en: http://e-archivo.uc3m.es.
[562] Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de abril de 2011 (RJ 3210), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Óscar González González.

Se advierte que para el Tribunal el artículo 18 del Convenio Hispano-Holandés debe pues, ser interpretado a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE[563], en relación con el Modelo de Convenio vigente en la actualidad. En esta sentencia, el Tribunal manifiesta que los «propios países integrantes del Comité (y firmantes del Modelo y sus Comentarios) expresamente reconocen la vigencia interpretativa de tales comentarios en relación con cualesquiera de los Tratados fiscales que hubieran sido firmados con anterioridad».

Evidentemente, el Tribunal Supremo español, en su sentencia de 13 de abril de 2011, ha basado su fallo en una interpretación dinámica del Modelo de Convenio de la OCDE y «a nuestro juicio, esta suerte de interpretación ambulatoria de los CDIs, en función de la evolución del MC OCDE, debe recharse enérgicamente, pues de otro modo se estará dejando en manos del Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización una tarea que la Constitucion reserva al Parlamento[564]».

En relación a la cláusula antiabuso establecida en el artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE, interesa determinar si esta implica la regulación de un supuesto de la doctrina del levantamiento del velo. De hecho, hay cierto sector doctrinal que ha señalado que para aplicar esta medida antiabuso se levanta el velo de la

[563] *Vid.* Báez Moreno, A., "El enfoque look-through en la tributación…", *op., cit.*, consultado en: http://e-archivo.uc3m.es, quien está en desacuerdo en la interpretación de los CDI a la luz de los comentarios del Comité Fiscal de la OCDE.
[564] Almudí Cid, J. M., "Las cláusulas antiabuso específicas…", *op., cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

sociedad y se grava directamente al artista o deportista imputándole las rentas y sujetándole a tributación en el país donde las ha generado[565].

Asimismo, hay quien entiende que el pago a través de sociedades interpuestas que se realiza al artista o deportista, se corrige con la cláusula antiabuso del Modelo de Convenio OCDE; sobre el particular se afirma que «en algunas ocasiones, la legislación interna de los Estados fuente, ya recogen una disposición similar de "transparencia" fiscal con base en el principio del "levantamiento del velo" y atribuyen las rentas a la persona física que subyace detrás de la entidad, tal como sucede en nuestra normativa del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Sin embargo, en otras ocasiones los Estados no recogen en sus legislaciones internas disposiciones similares de ahí la importancia de incorporar una cláusula antiabuso de este tipo[566]».

Sin embargo, consideramos que la cláusula antiabuso del Modelo de Convenio OCDE, no subsume un supuesto de levantamiento del velo y tampoco de transparencia fiscal. Evidentemente, la norma establece una cláusula antiabuso específica y regula aquellos casos en los que se pretenda abusar de los beneficios de un convenio interponiendo sociedades.

[565] Pedreira Menéndez, J., "La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas", *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, consultado en *Westlaw* (BIB 2002/43).
[566] Carzola Prieto, L. M., Chico de la Cámara, P., "La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios de doble imposición", *Manual de Fiscalidad*, Vol. I, IEF, Madrid, 2007, pág. 790.

Si bien es cierto, la finalidad del artículo 17 del Modelo de Convenio OCDE, es desestimar a la sociedad interpuesta y considerar como el verdadero perceptor de la renta al artista o futbolista que realizó el espectáculo en uno de los Estados firmantes, procediendo a imputarle la renta. No es menos cierto, que en la regulación de esta norma no se desarrolla en sí un abuso de la personificación. Es decir, no se establecen los elementos determinantes para considerar que la interposición de la sociedad ha sido en fraude de ley.

Por la razón anterior, estimamos que no debe confundirse la norma antiabuso comentada con la doctrina del levantamiento del velo, aunque al final en ambos casos se termine por no considerar a la persona jurídica interpuesta. La diferencia radica en que el artículo 17 no regula causas que conlleven un uso abusivo de la sociedad o que constituya un claro fraude de ley[567].

[567] Carzola Prieto, L. M., Chico de la Cámara, P., "La tributación de las rentas de…", *op. cit.*, págs. 792 y 793: «Desde el punto de vista del Derecho Comunitario, podría plantearse la incompatibilidad del artículo 17.2 del Modelo de Convenio OCDE con el Tratado en el extremo de la libre prestación de servicios y la libertad de establecimiento en cuanto que se someten a tributación bajo la cláusula antiabuso, tal como se reconoce en el apartado 11 de los Comentarios al citado precepto, situaciones que no constituyen técnicamente "elusión fiscal". (…) Téngase en cuenta que el parágrafo 11 a los Comentarios al artículo 17.2 Modelo de Convenio OCDE, recoge como hemos señalado, tres supuestos de sociedades de artistas y deportistas que estarían sujetas a la cláusula antiabuso; recordemos que se trata de las llamadas sociedades de gestión, de las entidades jurídicas y, por último, de las personas físicas interpuestas o entidades transparentes con fines elusivos. Pues bien, sólo en este tercer supuesto la norma antiabuso sería compatible, a nuestro juicio, con el Derecho Comunitario. En todo caso la medida antiabuso para resultar compatible con el Tratado debería permitir la prueba en contrario por parte del administrado en situación con la doctrina defendida por el Tribunal de Luxemburgo en el caso Molenbeide».

2.3.2. Sociedades canalizadoras de rentas y los CDI

También con el objeto de beneficiarse de los CDI suelen realizarse operaciones en las cuales se interpone una persona jurídica, para lo cual se crea una sociedad canalizadora de renta[568]. En este tipo de operaciones de planificación fiscal, por lo general, no existe un tratado entre el Estado de la fuente y el país donde efectivamente reside el inversor, accionista o beneficiario. Lo que conduce a efectuar una operación en la que interviene el Estado de la fuente de ingresos, la sociedad residente en el país con que este ha suscrito el CDI y el Estado de residencia del inversor, accionista o beneficiario efectivo.

La renta generada en el Estado de la fuente una vez trasladada a la sociedad interpuesta y constituida en el país con el cual se ha suscrito el CDI, se traslada finalmente al país donde residen los efectivos beneficiarios. En el país donde se crea la sociedad interpuesta, normalmente existirá legislación que permite la repatriación de capitales a un bajo o nulo costo fiscal. Con esta operación claramente se habrá abusado del ámbito subjetivo de un CDI, al haberse interpuesto una sociedad con el solo fin de beneficiarse de las ventajas que el mismo establece, puesto que de haberse realizado directamente la operación no hubiese sido posible tal resultado[569].

---

[568] Este tipo de operaciones se aluden con el término *Treaty Shopping* y su origen se dio en los Estados Unidos y procede de la expresión *Forum Shopping*. *Vid*. Almudí, J. M., y Serrano Antón, F., en "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", *Manual de Fiscalidad Internacional*, Vol. I, IEF, Madrid, 2007, pág. 867.

[569] «La segunda de las operaciones de planificación fiscal internacional que se suele realizar basándose en la técnica del *Treaty Shopping* consiste, en la utilización de compañías base, o también denominadas

Las operaciones anteriores también han sido combatidas a través de cláusulas antiabuso establecidas en los CDI, en las cuales se niega conceder los beneficios de este, a sociedades cuyo capital no pertenece directa o indirectamente a residentes del mismo Estado en que opera la sociedad. A tales efectos, los CDI regulan la cláusula de beneficiario efectivo[570] con la cual se evita que un sujeto que no reside en ninguno de los Estados contratantes se vea beneficiado de un CDI.

Los CDI utilizan criterios para considerar cuándo una sociedad es controlada o es de propiedad del no residente. En pocas palabras con este tipo de cláusulas se consigue el mismo resultado que el levantamiento del velo societario, pues se desestima la sociedad interpuesta y no podría verse beneficiaria una sociedad en estas condiciones del CDI.

Resulta oportuno enfatizar que el Modelo de Convenio de la OCDE no contiene una definición del concepto de beneficiario efectivo[571]; sin embargo, se entiende que este se aplica cuando se perciba la renta sin la concurrencia de ningún sujeto

---

operaciones trampolín –*Stepping Stone Strategy*–. Para este tipo de estructuras es preciso que intervengan sujetos residentes en cuatro Estados. (…) la sociedad base nueva y que se diferencia esta estructura de la anterior, es que recibe los pagos por intereses, cánones o por servicios y quedan allí remansados al recibir un trato fiscal de favor…». *Vid*. Almudí, J. M., y Serrano Antón, F., "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar*…", op. cit.*, pág. 868.

[570] «Una de las medidas adoptadas para reaccionar contra este tipo de conductas de treaty shopping es el concepto de beneficiario efectivo, conceptp que prevén la mayoría de convenios celebrados a partir de 1977, fecha en que se introdujo este concepto en los arts. 10, 11 y 12 del MC OCDE». Vega Borrego, F. A., "La utilización de sociedades húngaras para la cesion de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición", Revista Peruana de Derecho Tributario, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de San Martin de Porres,2008, recurso electrónico.

[571] *Vid.* Almudí Cid, J. M., "Las cláusulas antiabuso específicas…", *op. cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

–como lo sería una sociedad canalizadora de rentas– y se tenga plena disponibilidad de lo percibido[572]. Consecuentemente, solamente podrán beneficiarse de las normas de los CDI aquellos sujetos que tengan la consideración de beneficiario efectivo.

No obstante, estimamos que no puede aplicarse la cláusula de beneficiario efectivo en todos los casos en los que los socios de la sociedad sean residentes en un país donde, o no existe CDI, o existiendo el mismo contempla menores ventajas fiscales en comparación al CDI suscrito con el Estado donde opera la sociedad interpuesta. Por ello, compartimos la opinión de aquellos que consideran que «no puede perderse de vista, a estos efectos, que el parágrafo 22 de los Comentarios al artículo 10 del MC OCDE invita a descartar esta posibilidad, si la entidad no distribuye de forma recurrente los beneficios a sus socios, circunstancias que permitirían argumentar lo contrario en el caso de que se distribuyan ejercicio tras ejercicio los dividendos de fuente internacional[573]».

La AN, en las sentencias 18 y 20 de julio de 2006[574], denegó la condición de beneficiario efectivo a una sociedad húngara que percibía pagos del Real Madrid C.F. en concepto de derechos de imagen de uno de sus jugadores. Las rentas percibidas se calificaban como *royalties,* pretendiéndose la aplicación del artículo

[572] Rodríguez Losada, S., "La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional", *Crónica Tributaria*, Núm. 149, 2013, pág. 157. *Vid. Ídem, op., cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[573] Almudí Cid, J. M., "Las cláusulas antiabuso específicas…", *op., cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[574] Sentencia de la AN del 18 de julio de 2006 (JUR 204307), Jurisdicción Contencioso-Administrativo, fue ponente Doña Esperanza Córdoba Castroverde. Sentencia de la AN del 20 de julio de 2006 (JUR 16526), Jurisdicción Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Jesús María Calderón González.

12 del Convenio suscrito entre España y Hungría, que contenía un tipo cero en la fuente. En este caso, el jugador percibía sus rentas a través de una sociedad situada en Holanda y otra sociedad situada en Chipre. Es decir, la sociedad Húngara transfería a estas sociedades el 99 por 100 de las cantidades pagadas por el Real Madrid C.F.[575].

La interposición de la sociedad húngara respondía a una necesidad eminentemente fiscal con el fin de anular la tributación, puesto que el Convenio España-Holanda prevé una retención en la fuente del 6 por 100. España en aquel momento no tenía un CDI con Chipre. Para la AN no procedía la aplicación del Convenio España-Hungría, porque la sociedad húngara no podía ser considerada beneficiario efectivo. La sociedad húngara era un simple instrumento que canalizaba la renta con el fin de verse beneficiado el futbolista y las sociedades situadas en Holanda y Chipre del Convenio España-Hungría[576].

[575] *Vid*. Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de febrero de 2011 (RJ 515), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Segunda, fue ponente Don Manuel Vicente Garzón Herrero.

[576] Resultan importantes los comentarios realizados por Felix Vega, ya que considera que «aunque se reconoce la validez jurídica de los contratos entre las entidades implicadas –entidad titular original de los derechos, entidad húngara y la entidad deportiva española– los hechos revelan claramente que estos contratos se han realizado de este modo con el único fin de eludir el impuesto español sobre los cánones obtenidos por no residentes, mediante la interposicion de una entidad en Hungria para que el convenio impidiera a España exigir el IRNR. En el fondo, lo que se vendría a concluir es que los dos contratos carecen de sustancia propia, y de lo que se trata es de una operación en la que sólo se prtende que aparezca en el medio la sociedad húngara (la sociedad interpuesta), con el fin de beneficiarse del convenio suscrito con el Estado de la fuente por el Estado donde reside. Desde el punto de vista económico, la entidad húngara realmente nunca hace suyo el canon recibido, porque inmediatamente tiene que destinarlo a atender el gasto que precisamente le ha permitido obtener el ingreso en España. Y no puede disponer efectivamente de dicha renta, porque como se relata en las sentencias, los cobros y los pagos realizados coinciden en el tiempo, de tal modo que en cuanto la entidad húngara percibía el ingreso ésta inmediatamente lo destinaba a realizar los pagos correspondientes a la entidad holandesa o chipriota. Además, el margen que obtenía las entidades húngaras de estas operaciones era muy reducido». Vega Borrego, F. A., "La utilización de sociedades húngaras para la…", *op. cit*., recurso electrónico.

Por otro lado, habrá que señalar que compartimos la opinión de aquellos que consideran a la cláusula de beneficiario efectivo como una norma de atribución de renta en virtud que en «primer lugar en la propia revisión de los Comentarios al Modelo OCDE del año 2003, en la que se tienen en cuenta las conclusiones del Informe sobre *Conduit Companies* del año 1986, se indica que la cláusula de beneficiario efectivo debe tener un alcance limitado, sin hacer referencias a la necesidad de una "realidad económica" subyacente en las operaciones realizadas. En segundo lugar, en el propio Informe de la OCDE sobre *Partnerships*, se identifica la figura del beneficiario efectivo con la atribución de rentas. Y, por último, una interpretación histórica del Modelo OCDE y sus Comentarios desaconsejan la consideración de la cláusula de beneficiario efectivo como una medida antiabuso que sirva a las administraciones tributarias de los Estados parte en el tratado para atacar, sin limitaciones, cualquier conducta *treaty-shopping*[577]».

En cuanto a la doctrina del levantamiento del velo, nos interesa determinar si la aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo por interposición de una sociedad canalizadora de renta, en los términos antes descritos, conlleva abuso de la personificación y por ende la aplicación de esta doctrina.

Evidentemente, para estos supuestos, se debe tener claro lo que constituye abuso de la persona jurídica para evitar la responsabilidad patrimonial universal, así como el abuso, ya no del ente social, sino del CDI.

[577] Rodríguez Losada, S., "La interpretación jurisprudencial del concepto de…", *op. cit.*, pág. 187.

A estos efectos, se puede advertir que el Comité de Asuntos Fiscales al Modelo de Convenio de la OCDE, reformó sustancialmente los comentarios al artículo 1 y entre otros cambios, «se incluyó un concepto de abuso de CDIs, entendido como el disfrute de los beneficios de un CDI con el propósito principal de asegurar un tratamiento fiscal favorable, siempre que dicho tratamiento fiscal sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones aplicables del CDI[578]».

Los Comentarios incluso mencionan dos ejemplos de uso abusivo de los CDI: «(i) cuando una persona (residente o no de un Estado parte del CDI) actúa a través de una entidad legal creada en un Estado esencialmente para obtener beneficios del CDI que no se serían aplicables directamente y, (ii) una persona natural que tiene su vivienda principal y sus intereses económicos en un Estado, incluyendo una participación sustancial en el capital de una empresa de ese Estado, y para evitar los impuestos aplicables a la ganancia de capital realizada en la venta de las acciones de la empresa transfiere su vivienda principal a otro Estado parte de un CDI[579]».

Consecuentemente con lo anterior, interponer una sociedad canalizadora de rentas, con el fin de verse beneficiado de un CDI sin ser residente de uno de los Estados suscri*ptores,* no conlleva *per se* abuso de la personificación*,* que implique penetrar en el *substraum* y aplicar las consecuencias del levantamiento del velo, como lo es la integración del patrimonio al sujeto controlador de la sociedad.

[578] Serrano Antón, F. "Treaty Override y medidas…", *op. cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.
[579] *Ídem, op. cit.*, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

Para determinar si debe desestimarse a la personalidad jurídica de la sociedad canalizadora de rentas por aplicación de la cláusula de beneficiario efectivo no se requiere que exista precisamente actos encaminados a configurar un uso abusivo del ente social, que sea el detonante para penetrar en el *substratum* y levantar el velo.

Evidentemente, la cláusula de beneficiario efectivo constituye una medida antiabuso específica. Por esa razón, interponer una sociedad para canalizar la renta y verse beneficiado de un CDI a pesar que los socios no son residentes del país de la fuente de ingreso y suscriptor del tratado, constituye una conducta elusiva que se combate con dicha medida.

Inclusive hay quien considera que los razonamientos que se aplican para determinar que una entidad o sociedad interpuesta no es beneficiario efectivo son similares a los que se emplean, cuando se aplica la norma general contra el fraude a la ley tributaria[580].

No obstante lo anterior, el fraude a la ley en el caso de beneficiario efectivo no radica en aparentar independencia de personalidades entre socios y sociedad, como si sucede en los casos de levantamiento del velo. El fraude radica en el hecho que la sociedad interpuesta no es beneficiaria de los rendimientos perbidos en el Estado de la fuente, pues traslada dichos beneficios a otro Estado que no es suscriptor del tratado.

[580] *Vid.* Vega Borrego, F. A., "La utilización de sociedades húngaras para la…", *op. cit*., recurso electrónico.

Asimismo, podemos preveer que en este tipo de cláusulas antiabuso específicas no se encuentra reguladas de forma detallada aquellas conductas, que si ha tratado de desarrollar la doctrina y que propician la aplicación del levantamiento del velo por abuso de la personificación.

Tanto en los casos que se aplica la cláusula de beneficiario efectivo para determinar si proceden los beneficios o no de un CDI, o en aquellos casos de levantamiento del velo por abuso de la personificación, se desestima a la persona jurídica. Sin embargo, en el primer caso la desestimación no se debe a la determinación de conductas concretas de abuso, como lo es la confusión de patrimonios, dirección unitaria, plantilla única, infracapitalizacion. Lo importante es determinar si coiniciden o no el beneficiario efectivo con el titular legal del rendimiento a fin de aplicar el CDI. En este último caso se efectará una imputación de la renta.

Entendemos que será beneficiario efectivo y se aplicarán los beneficios del CDI cuando se perciba la renta sin la concurrencia de una sociedad que canalice dicha renta al Estado de residencia de los accionistas, socios, o inversores, en los que no existe un CDI o existiendo contiene menores beneficios, y se tenga plena disponibilidad de lo percibido.

En definitiva, la configuración de la cláusula de beneficario efectivo y su aplicación como medida antiabuso en aquellos casos de sociedades canalizadoras de renta no puede confundirse, con las causas que la doctrina ha desarrollado y que

propician la aplicación del levantamiento del velo. En ambos casos se desestima a la persona jurídica, pero las consecuencias que acarrea tal desestimación son distintas.

2.3.3. Los hechos imponibles complementarios

2.3.3.1. Consideraciones previas

Ante las maniobras de los contribuyentes tendentes a eludir el tributo o minorar la carga tributaria aprovechándose de operaciones no gravadas o con menor gravamen, el legislador reacciona con el establecimiento de los llamados hechos imponibles complementarios, que pretenden cerrar el paso a posibles economías de opción, fraude a la ley o la propia simulación.

«Estos hechos imponibles complementarios resultan ser, como señala Pistone, un modo de estructurar las llamadas cláusulas antielusión específicas, a través de las cuales, lo que se pretende en realidad es integrar legalmente zonas no gravadas, y evitar lo que hemos denominado economías de opción implícitas[581]». Claro ejemplo de estos hechos imponibles complementarios lo constituye el artículo 108.1. y 2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en relación con el art. 7.1 A) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante LITPAJD– y el art. 54,B).9 del mismo Texto Refundido.

[581] García Novoa, C., en *La cláusula antielusiva en la…, op. cit.*, pág. 187.

Tipificar hechos imponibles complementarios o subrogatorios no conlleva ampliar el hecho imponible aumentando los supuestos gravados, siendo su propósito directo impedir la elusión del tributo[582]. No se trata tanto de definir el hecho imponible previamente tipificado, sino de establecer junto con este otra hipótesis que viene precisamente a complementar el hecho imponible ya definido por el legislador.

Se ha considerado que «solo sería factible referirse a los hechos imponibles complementarios, bien a la hora de hacer alusión a determinados "elementos de renta" de base ficticia –por ejemplo, se entiende que el concepto de renta en el IRPF, abarca la "imputación de rentas" en concepto de transparencia fiscal internacional– o bien, dentro de la definición de cada uno de esos elementos, a los supuestos que no responden a la definición estricta de la categoría –las pensiones compensatorias y anualidades por alimentos del art. 16.2 f) del TRLIRPF[583], son rendimientos del trabajo, si bien no proceden del trabajo personal del que las percibe–. Aunque en uno y otro caso de trata de expresiones de las facultades de que disfruta el legislador para decidir el contenido de la renta gravada[584]».

En aras a dar satisfacción al principio de capacidad económica, existe una delimitación entre el hecho imponible complementario y las ficciones tributarias de tal manera que esta es rechazada por el propio ordenamiento jurídico cuando vulnera este principio constitucional. No podrían establecerse hechos imponibles

[582] García Novoa, C., en *La cláusula antielusiva en la…, op. cit.*, pág. 182.
[583] Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
[584] García Novoa, C., en *La cláusula antielusiva en la…, op. cit.,* pág. 183.

complementarios bajo una ficción que desfigura la realidad y que establezca como renta lo que jamás se puede considerar como aumento de riqueza del contribuyente; «suele entenderse que la capacidad económica exige que el legislador, al definir el contenido del hecho imponible renta, debe respetar ese concepto económico o natural, y de no hacerlo estaría desfigurando la realidad; esto es, estaría creando una ficción[585]».

Las imputaciones de renta son calificadas «como auténticas ficciones de obtención de renta establecidas con fines extrafiscales o para evitar el fraude[586]». De tal manera que de esa ficción se sirve el legislador para no asumir la propia realidad y crea o finge su propia realidad, valiéndose para ello de los hechos imponibles complementarios que vienen a constituir una técnica para evitar la elusión fiscal y surgen precisamente para hacerle frente a las maniobras de los sujetos pasivos.

En los apartados que siguen nos aproximaremos a los regímenes de imputación de rentas, tanto por la cesión de derechos de imagen, como en relación al régimen de transparencia fiscal internacional, con el fin de establecer sus diferencias con la doctrina del levantamiento del velo.

[585] García Novoa, C., en *La cláusula antielusiva en la…, op. cit.*, pág. 185.
[586] Simón Acosta, E., *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Pamplona, Aranzadi, 1999, pág. 102.

2.3.3.2. Régimen de imputación de rentas: cesión de derechos de imagen

En el caso de la cesión de derechos de imagen, de forma un tanto desafortunada, la Administración primero enfrenta la interposición de sociedades con las cláusulas generales antielusivas y la técnica del levantamiento del velo. Posteriormente, el legislador, para ponerle freno a la cesión de derechos de imagen a través de sociedades interpuestas, prevé un hecho imponible complementario estableciendo la imputación de renta como rendimiento de trabajo aunque se trate de un ingreso percibido por la sociedad y no por el futbolista.

La Ley 13/1996 del 30 de diciembre de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, estableció la imputación al jugador de los rendimientos derivados de la explotación de su imagen, abonados por el empleador a las sociedades cesionarias, cuando dichos rendimientos superasen el 15% de la suma de tales rendimientos y el salario percibido por el jugador, previéndose además un ingreso a cuenta sobre los mismos. Este régimen pasó posteriormente al artículo 76 de la Ley 40/1998 del 9 de diciembre del IRPF[587] y se encuentra recogido actualmente

[587] Pedreira Menéndez, J., en "La doctrina del TEAC ante la…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2002/43), refiriéndose a la deslocalización de las rentas de salarial a empresarial pare evitar la progresividad del IRPF, manifiesta que: «La situación descrita, a nuestro juicio, plantea un evidente problema desde el punto de vista tributario, ya que se hace preciso deslindar cuando se está utilizando la figura con un ánimo defraudatorio, entendido en el sentido de evitar la tributación salarial de auténticas rentas del trabajo, y cuando se está retribuyendo realmente la utilización de la imagen del jugador. La cuestión solo puede resolverse desde el plano fáctico apreciando si las cantidades abonadas por los derechos de imagen se adecuan al volumen de ingresos obtenidos por el club por su explotación. A nadie se le escapa que no es lo mismo vender camisetas de un club con un determinado nombre y número que otras pertenecientes a la misma entidad, pero de un jugador distinto y lo mismo podemos decir del acceso a páginas *web*, contratación de anuncios, etcétera». Este autor no cree que la solución sea establecer un tope máximo a las cantidades que pueden ser percibidas en concepto de derechos de imagen al margen de la relación laboral (art. 76.2 de la ley del IRPF de 1998), sino la de probar la efectiva utilización del derecho y la proporción entre lo abonado y lo percibido.

en el artículo 92[588] de la Ley 35/2006 de 28 de noviembre del IRPF y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio[589].

[588] El artículo 92 de la LIRPF textualmente establece: «Imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen.1. Los contribuyentes imputarán en su base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la cantidad a que se refiere el apartado 3, cuando concurran las circunstancias siguientes: a) Que hubieran cedido el derecho a la explotación de su imagen o hubiesen consentido o autorizado su utilización a otra persona o entidad, residente o no residente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, será indiferente que la cesión, consentimiento o autorización hubiese tenido lugar cuando la persona física no fuese contribuyente; b) Que presten sus servicios a una persona o entidad en el ámbito de una relación laboral; c) Que la persona o entidad con la que el contribuyente mantenga la relación laboral, o cualquier otra persona o entidad vinculada con ellas en los términos del artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, haya obtenido, mediante actos concertados con personas o entidades residentes o no residentes la cesión del derecho a la explotación o el consentimiento o autorización para la utilización de la imagen de la persona física. 2. La imputación a que se refiere el apartado anterior no procederá cuando los rendimientos del trabajo obtenidos en el período impositivo por la persona física a que se refiere el párrafo primero del apartado anterior en virtud de la relación laboral no sean inferiores al 85 por ciento de la suma de los citados rendimientos más la total contraprestación a cargo de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado anterior por los actos allí señalados. 3. La cantidad a imputar será el valor de la contraprestación que haya satisfecho con anterioridad a la contratación de los servicios laborales de la persona física o que deba satisfacer la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 por los actos allí señalados. Dicha cantidad se incrementará en el importe del ingreso a cuenta a que se refiere el apartado 8 y se minorará en el valor de la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la cesión, consentimiento o autorización a que se refiere el párrafo a) del apartado 1, siempre que la misma se hubiera obtenido en un período impositivo en el que la persona física titular de la imagen sea contribuyente por este impuesto. 4. 1.º Cuando proceda la imputación, será deducible de la cuota líquida del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente a la persona a que se refiere el párrafo primero del apartado 1: a) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en el extranjero por la persona o entidad no residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible; b) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o sobre Sociedades que, satisfecho en España por la persona o entidad residente primera cesionaria, corresponda a la parte de la renta neta derivada de la cuantía que debe incluir en su base imponible; c) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por la primera cesionaria, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la cuantía incluida en la base imponible; d) El impuesto satisfecho en España, cuando la persona física no sea residente, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización; e) El impuesto o impuestos de naturaleza idéntica o similar al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas satisfecho en el extranjero, que corresponda a la contraprestación obtenida por la persona física como consecuencia de la primera cesión del derecho a la explotación de su imagen o del consentimiento o autorización para su utilización; 2.º Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación. En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios considerados como paraísos fiscales. Estas deducciones no podrán exceder, en su conjunto, de la cuota íntegra que corresponda satisfacer en España por la renta imputada en la base imponible. 5. 1.º La imputación se realizará por la persona física en el período impositivo que corresponda a la fecha en que la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 efectúe el pago o satisfaga la contraprestación acordada, salvo que por dicho período impositivo la persona física no fuese contribuyente por este impuesto, en cuyo caso la inclusión deberá efectuarse en el primero o en el último período impositivo por el que deba tributar por este impuesto, según los casos. 2.º La imputación se efectuará en la base imponible, de acuerdo con lo previsto en

En la regulación actual a la imputación de los rendimientos de derechos de imagen percibidos por sociedades interpuestas se impuso un límite del 15%, de tal modo que todas las contraprestaciones percibidas por la sociedad interpuesta, en concepto de derechos de imagen, que representen más del 15% del total de rendimientos obtenidos por el titular (incluyendo tanto rendimientos del trabajo como los de la propia cesión), deberán imputarse en la renta de éste último.

Es decir, en el momento en que los ingresos derivados de la cesión de la imagen alcancen un porcentaje superior al 15% del total de rendimientos del trabajador, Hacienda hace presumible la existencia de una ganancia patrimonial personal, que

---

el artículo 45 de esta Ley. 3.º A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al día de pago o satisfacción de la contraprestación acordada por parte de la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1. 6. 1.º No se imputarán en el impuesto personal de los socios de la primera cesionaria los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por esta en la parte que corresponda a la cuantía que haya sido imputada por la persona física a que se refiere el primer párrafo del apartado 1. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta. En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas. 2.º Los dividendos o participaciones a que se refiere el ordinal 1.º anterior no darán derecho a la deducción por doble imposición internacional. 3.º Una misma cuantía solo podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la persona o entidad en que se manifieste. 7. Lo previsto en los apartados anteriores de este artículo se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno y en el artículo 4 de esta ley. 8. Cuando proceda la imputación a que se refiere el apartado 1, la persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del mismo deberá efectuar un ingreso a cuenta de las contraprestaciones satisfechas en metálico o en especie a personas o entidades no residentes por los actos allí señalados. Si la contraprestación fuese en especie, su valoración se efectuará de acuerdo con lo previsto en el artículo 43 de esta ley, y se practicará el ingreso a cuenta sobre dicho valor. La persona o entidad a que se refiere el párrafo c) del apartado 1 deberá presentar declaración del ingreso a cuenta en la forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda. Al tiempo de presentar la declaración deberá determinar su importe y efectuar su ingreso en el Tesoro. Reglamentariamente se regulará el tipo de ingreso a cuenta».

[589] La actual normativa –artículo 25.4.d) de la Ley 35/2006– califica expresamente como rendimientos del capital a los ingresos procedentes de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, salvo que dicha cesión tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. La calificación como rendimientos de capital a las rentas procedentes de la cesión de derechos de imagen, según Falcón es «además, la calificación que se deduce de la naturaleza de los rendimientos, y por tanto resulta aplicable incluso a períodos anteriores a la Ley 13/1996. Ello no obsta a que, si el derecho a explotar la imagen se cede por el trabajador al empleador en el marco del contrato de trabajo, retribuyéndose a través del salario, los correspondientes rendimientos tengan la naturaleza de rendimientos del trabajo, quedando sometidos en tal caso a las correspondientes retenciones». Falcón y Tella, R., "La STS 1 de julio 2008…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 2008/2382).

tributará por el tipo máximo del 43%, sin perjuicio de su posterior deducción en la base imponible de la sociedad interpuesta.

En síntesis, la cesión de derechos de imagen a una sociedad interpuesta actualmente no constituye fraude a la ley, mucho menos simulación a efectos tributarios y tampoco se podría recurrir a la técnica del levantamiento del velo para corregir supuestamente el uso de este tipo de sociedades; la cesión de derechos de imagen es por tanto una opción fiscal más para los titulares de dichos derechos, los cuales en cualquier caso deberán respetar los límites de la ley.

La regulación de los derechos de imagen, estableciéndose la imputación de renta al superarse el porcentaje previsto por el legislador, demuestra lo desacertadas que estaban las resoluciones del TEAC y de la AN, que calificaban a las operaciones como simuladas y en base a ello aplicaban la técnica del levantamiento del velo.

A lo sumo la operación podría suponer un fraude a la ley y no simulación prueba de ello, es la introducción del nuevo supuesto de imputación de rentas que el propio Tribunal Supremo ha calificado como supuesto de transparencia fiscal[590]. En todo caso entendemos que la imputación de rentas ya sea en régimen de transparencia fiscal o la regulación actual sobre cesión de derechos de imagen, constituye la respuesta del legislador para evitar economías de opción y así hacer

[590] Tovillas Morán, J. M., "Comentarios a la calificación jurisprudencial de las…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB2003/1139).

tributar operaciones que, en principio, no se encontraban legalmente integradas en el tipo marginal del IRPF. Con la imputación de rentas en las formas antes señaladas, simplemente se evita recurrir a las normas generales antielusivas o aplicar bien o mal la técnica del levantamiento del velo.

En relación a la imputación de rentas que se daba con la regulación de las sociedades en régimen de transparencia fiscal, derogado por la Ley 46/2002 de 18 de diciembre de reforma parcial del IRPF[591], traemos a colación el Auto del Juzgado de Instrucción número 6 de Madrid del 11 de mayo de 2010[592], mediante el cual se señala que la Administración Tributaria «pretende transparentar fiscalmente *de facto*, y en la jurisdicción penal, a sociedades profesionales que legalmente dejaron de ser transparentes el 1 de enero de 2003».

En el caso anterior a pesar que el legislador había derogado la posibilidad de imputación de rentas a los socios dejando abierta la posibilidad que los profesionales independientes desarrollen sus actividades a través de unas sociedades evitando el tipo marginal del IRPF, la AEAT deliberadamente pretendía transparentar de hecho a las sociedades y así, tal y como afirma el Auto, «ir más lejos que el legislador en el tratamiento de las economías de opción».

[591] Con la diferencia de gravamen entre el IS y el IRPF La Ley 44/1978, reaccionó estableciendo el régimen de transparencia fiscal, que obligaba imputar el beneficio obtenido por la sociedad en el IRPF de los socios. Esto limitaba o impedía que los profesionales se acogieran al tipo de la sociedad, pero también reconocía que las actividades profesionales se facturasen a través de una sociedad. A partir de la Ley 46/2002 del 18 de diciembre de reforma parcial del IRPF, todas las sociedades profesionales incluidas tanto las de intermediación como las nuevas sociedades profesionales reconocidas por la Ley 2/2007, han pasado a tributar al régimen general del IS con el fin de evitar discriminación entre los profesionales y los empresarios.

[592] Auto del 11 de mayo de 2010 del Juzgado de Instrucción Número 6 de Madrid (JUR 101898), jurisdicción penal, magistrado-juez Don Ramiro García de Dios Ferreiro.

Si el legislador pretendía evitar la elusión fiscal –si quiere llamarse elusión fiscal legítima por tratarse a nuestro entender de un caso más de economía de opción– simplemente no hubiese derogado el régimen de trasparencia fiscal. Por otra parte, «pretender dar saltos, mediante levantamientos de velos, desde las sociedades y los impuestos que las regulan, hasta el IRPF, es algo más que delicado y hasta peligroso en el ámbito del Derecho Penal, sobre todo cuando en la actuación global de los entes societarios y personas físicas no se ha (…) ocultado realidad alguna a la Hacienda Pública[593]».

Como bien lo afirma la SAP de Madrid del 29 de enero de 2010[594], «…no existe ninguna disposición legal que impida a una persona ordenar su trabajo por cuenta propia, actuar a través de una sociedad profesional y celebrar contratos para la prestación de servicios profesionales con un tercero con el que se mantiene un vínculo de dependencia laboral. Como afirma la STS de la Sala 3ra. del TS del 16-4-1998 (RJ 1998, 2644), citada en la sentencia apelada: no hay nada en la Ley que prohíba que quienes son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por razón de rendimiento del trabajo, pueden serlo, asimismo, por rendimientos de actividades profesionales, aunque unos y otros se rindan al mismo sujeto pagador, siempre que tengan su origen en relaciones jurídicas distintas e independientes entre sí (…). No se ha planteado cuestión en la vista oral sobre la realidad de las sociedades profesionales de los acusados, no se ha

[593] Falcón y Tella, R. en "De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción No. 6 de Madrid de 11 mayo 2010", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2010/2229).

[594] Sentencia de la AP de Madrid de 29 de enero de 2010 (JUR 258199), Sección 23, fue ponente Doña Adoración María Riera Ocáriz.

alegado estar en presencia de sociedades ficticias, meras pantallas de las personas físicas que actúan detrás; por el contrario, las sociedades existen y tienen actividad profesional…[595]».

El levantamiento del velo a efectos fiscales y, por ende, el desconocimiento de la persona jurídica podrá desplegar todos sus efectos en materia tributaria cuando se «encubra una relación laboral entre el profesional (persona física) y la sociedad que se relaciona con los clientes, pero no cuando la relación es de naturaleza mercantil. Y ello porque, cuando se trata de una actividad empresarial, se acepta plenamente y sin discusión alguna que los socios posean su cartera a través de una sociedad de mera tenencia. En estos casos, como se ha dicho, únicamente cabe aplicar el régimen de operaciones vinculadas[596]».

No obstante, lo anterior se debe trazar la línea divisoria entre simulación, fraude a la ley tributaria, economía de opción y desconocimiento de la persona jurídica o

[595] En la nota del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, fechada el 26 de marzo de 2009, «se afirma que en muchos casos la sociedad carece de estructura para realizar la actividad profesional que se pretende, al no disponer de medios personales y materiales suficientes y adecuados para la prestación de servicios de esta naturaleza, lo que parece apuntar a un posible levantamiento del velo, completamente improcedente en mi opinión. Ante ello, conviene preguntarse cuáles son los medios personales y materiales que necesita una sociedad profesional, para que pueda considerarse como tal, y la respuesta es que prácticamente ninguno, pues, por un lado, la actividad profesional no necesita a menudo más medios que una mínima capacidad intelectiva del profesional, y por otro lado, los servicios profesionales pueden subcontratarse, ya sea con los socios o con terceros. En relación con lo primero, la nota 5/2008, de 30 de abril, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica, sobre calificación de las retribuciones percibidas por los socios y renta de integrantes de firmas de abogacía, consultoría y auditoría, afirma que para que exista actividad económica (es decir, ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios), basta con la sola presencia del elemento intelectivo del prestador del servicio, siempre que tal ordenación sea por cuenta propia». Falcón y Tella, R., "Las Sociedades Profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2009/1706).

[596] Falcón y Tella, R., en "Las Sociedades Profesionales (I): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2009/1674).

levantamiento del velo, «lo que exige aclarar que la elección entre realizar una actividad económica de forma individual o acogerse a las modalidades de sociedades reguladas por el Derecho Privado, si el recurso a la forma social es real y no abusivo y no incurre en simulación, es un ejemplo claro de planificación fiscal lícita y constituye el ejercicio legítimo de la libertad de empresa en el marco de la autonomía de mercado, reconocida en el art. 38 de la Norma Fundamental –sentencia del Tribunal Constitucional 88/1986 del 1 de julio– sin que los motivos por los que se acude a una forma jurídica y no a otra (siempre, repetimos, que no haya abuso o simulación) resulten relevantes; incluso aunque esos motivos sean de lícito ahorro fiscal[597]».

Situación distinta es que el legislador recurra a la creación de hechos imponibles complementarios para cerrar la brecha, ya sea a las economías de opción, al fraude a la ley o la simulación, ahorrándose, incluso en caso de abuso de la persona jurídica en los términos ya apuntados, la aplicación de la técnica del levantamiento del velo, puesto que cuenta con una norma específica que le permite zanjar tales maniobras elusivas y la cual no estructura desde la casuística un abuso de la formas jurídicas o de la personalidad jurídica, simplemente establece la imputación de rentas.

[597] García Novoa, C. en "La ofensiva contra sociedades profesionales", *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2006/1264).

2.3.3.3. Régimen de imputación de rentas: Transparencia fiscal internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional fue incorporado, por primera vez, en el ordenamiento español mediante el artículo 2 y 10 de la Ley 42/1994, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, pero su origen se debe a la regulación que hacía el ordenamiento interno. Es decir, este régimen tiene como antecedente el derogado régimen de transparencia fiscal interno.

Como recordaremos la sentencia del Tribunal Constitucional del 14 de julio de 1994[598] –refiriéndose al derogado régimen de transparencia fiscal interno–, señala que «la imputación de rentas de la sociedad de transparencia (…) fue introducida por la Ley 44/1979 con la finalidad de evitar la elusión del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que se producía mediante la creación de sociedades interpuestas o instrumentales». El régimen de transparencia fiscal –ya sea interno o internacional– parte de la existencia de una sociedad regularmente constituida cuyo resultado social se imputa a los socios. Este régimen no exige evidenciar un fraude a la ley, basta que se den los elementos objetivos exigidos por la ley para que este sea aplicado.

Posteriormente, a la incorporación por primera vez del régimen de transparencia fiscal internacional, el mismo paso a ser regulado por el artículo 92 del Real Decreto Legislativo 3/2004 del 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas –en

[598] Sentencia del Tribunal Constitucional de 14 de julio de 1994 (RTC 214), fue ponente Don Julio Diego González Campos.

adelante TRLIRPF– y artículo 107 del Real Decreto Legislativo 4/2004, del 5 de marzo, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades –en adelante TRLIS–. Actualmente, en el ordenamiento tributario español, este régimen se encuentra regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre de la Ley de Impuesto sobre Sociedades –en adelante LIS de 2014– y por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio –en adelante LIRPFde 2006–.

Conforme al artículo 100 de la LIS de 2014, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades –en adelante IS– tienen que imputar en su base imponible la renta positiva obtenida por una entidad no residente en territorio español, siempre y cuando se cumplan los requisitos que establece la norma. Asimismo, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Fisicas – en adelante IRPF– en aplicación al articulo 91 de la LIRPF de 2006 imputarán sus rentas positivas obtenidas de una entidad no residente cuando se cumplan las circunstancias descritas en la norma antes señalada.

Es oportuno especificar que hay quien considera que el régimen de transparencia fiscal internacional responde a la necesidad de hacer efectivo no solo el principio de la tributación de la renta mundial, evitando que los contribuyentes coloquen su capital en sociedades residentes, en territorios de baja o nula tributación, con el fin de eludir la imputación en sus bases imponibles de las rentas generadas por esos

capitales, sino que también, en algunos casos se establecen este tipo de normas, a pesar de que la tributación se rige por el principio de territorialidad[599].

El TEAC ha señalado, en la resolución del 30 de abril de 2004[600], que «el legislador decide que la renta en estos supuestos tribute en la persona de los socios y no de la entidad que directamente la ha obtenido». Es así que el régimen de transparencia fiscal internacional regula la imputación de la renta para ciertos casos y con dicho régimen se configura una medida antiabuso por la utilización de sociedades interpuestas.

Ahora bien, para que concurra el presupuesto que da lugar a la aplicación del régimen de transparencia fiscal internacional no se requiere un análisis del uso abusivo de la persona jurídica. Si bien es cierto que en las normas que regulan el presupuesto de hecho que origina la aplicación del régimen subyace o late una reacción contra maniobras elusivas, pues se trata de un régimen que tiene como «objetivo principal evitar esquemas de elusión instrumentados a través de la interposicion de sociedades[601]», también es cierto que para su aplicación la Administración Tributaria no esta en la obligación de probar el uso abusivo de la personalidad o la comisión de fraude de ley.

[599] Almudí Cid, J. M., "El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional", en la obra coletiva, *Fiscalidad Internacional (Dir. Serrano Antón), CEF*, Madrid, 2015, pág. 1150. Este autor cita como ejemplo el caso de Francia, país que se rige por el principio de territorialidad pero aun así, cuenta con este tipo de normativa.
[600] Resolución del TEAC del 30 de abril de 2004 (JUR 206489).
[601] Almudí Cid, J. M., "El régimen antielusivo de transparencia…", *op. cit.*, pág. 1196.

En la regulación del régimen de transparencia fiscal internacional, se establece en el artículo 100.2 de la LIS de 2014 que los «contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente. No obstante, en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, se atenderá, en todo caso, a lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo».

Sin embargo, aun cuando la norma antes citada señale que procede la imputación de la rentas obtenidas cuando la entidad no residente carezca o no disponga de «organización de medios materiales y personales» para la realización de su actividad, estos elementos, aparte que resultan muy ambiguos, no suponen en sí abuso de la personificación bajo los términos expuestos en páginas anteriores que propicien la aplicación del levantamiento del velo, y por ende determinen la comisión de fraude a ley a través de sociedades interpuestas.

A nuestro entender el régimen de transparencia fiscal internacional «pretende evitar, únicamente, la acumulación en el extranjero de ciertos rendimientos pasivos obtenidos por entidades ubicadas en territorios de baja tributación *carentes de sustancia*[602]».

[602] La cursiva es nuestra. *Vid.* Almudí Cid, J. M., "El régimen antielusivo de transparencia…", *op. cit*., pág. 1183.

El contribuyente que reside en territorio español deberá «imputar la totalidad de las rentas obtenidas por la entidad participada siempre cuando esta carezca de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, aproximándose los efectos de este régimen (…), una vez que se ha verificado la existencia de control y de una imposición inferior a la que resultaría de la aplicación en España, al de la norma de simulación prevista en el articulo 16 de la LGT[603]».

En conclusión, a nuestro juicio, la norma que regula el régimen de transparencia fiscal internacional no desarrolla un supuesto de abuso de la persona jurídica que conlleve la aplicación del velo social, bajo los términos expuestos en la presente investigación. Tampoco tiene como efecto la integración del patrimonio de la sociedad en el sujeto que la controla o la derivación de responsabilidad patrimonial universal.

Bajo este contexto resulta importante señalar que el velo social «se caracteriza por tres notas que no se dan en el régimen de transparencia fiscal: su carácter puntual, excepcional, limitado a los casos de fraude o abuso; el carácter necesario del levantamiento del velo, que, en cuanto medida protectora de los intereses de terceros, no puede quedar al arbitrio del responsable del abuso; la necesidad de que la situación de abuso sea probada por quien la alega»[604].

[604] Falcón y Tella, R., Análisis de la Transparencia…, op. cit. págs. 134 y 135.

Tal como se puede advertir, en la LIS de 2014, la configuración normativa del régimen de transparencia fiscal internacional no implica como elemento integrante, el uso abusivo de la persona jurídica cometiéndose un fraude a la ley tributaria y tampoco de su aplicación surgen las consecuencias que conlleva el levantamiento del velo, pues no se da la integración del patrimonio en la persona del sujeto que controla la sociedad ni tampoco se deduce responsabilidad patrimonial universal[605].

No obstante, si la sociedad no residente no dispone de «organización material o personal», tal y como lo estipula la norma que regula el régimen de transparencia fiscal, esta circuntancia se asemeja no a un caso de fraude de ley por sociedades interpuestas, si no más bien a la simulación por interposicion ficticia de persona, en los términos expuestos en las primeras líneas de este capítulo.

Es más conforme al articulo 100.16 de la LIS de 2014 lo previsto en esta norna «no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del

[605] En este sentido consultar a Almudí, J. M., *El régimen de transparencia fiscal…*, *op. cit.*, pág. 145: quien al referirse al régimen de transparencia fiscal internacional, considera que este «va más allá de donde podría llegar la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, puesto que, según se ha visto, esta última exige un resultado fraudulento o un perjuicio a un tercero. Así, aunque estas consideraciones puedan haber influido en el legislador, lo cierto es que no han trascendido en la configuración positiva del régimen de transparencia fiscal internacional».

Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las previstas en el artículo 54 de esta Ley, constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea».

En razón de lo anterior, si la sociedad residente en otro Estado de la Union Europea acredita que no persigue ninguna maniobra de elusión, no existe simulación alguna y que su operación responde a motivos económicos válidos no se le aplicaran las normas que regulan el régimen de transparencia fiscal internacional[606].

Tanto en el régimen de transparencia fiscal internacional como en el levantamiento del velo se desestima a la persona jurídica, sin embargo las consecuencias en uno y otro caso son distintas. En el primer caso, se realiza la imputación de la renta a los socios, pero en el segundo caso, se penetra la persona jurídica porque los socios han abusado de la personificación y han cometido fraude de ley, y se procede a integrar todo el patrimonio a los socios y hacerlos responsables de la

[606] «Sin lugar a dudas, la modificación operada por el legislador español es sustancial, extendiéndose los efectos del régimen de imputación a partir de 2015 a cualquier clase de rendimientos obtenidos por la entidad no residenete (se excluyen expresamenet los dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, que se regirán por el régimen tradicional), una vez que se verifica que la entidad carece de los medios materiales y humanos para desarrollar la actividad que genera los ingresos. La nueva regulación cuenta con antecedentes en otros países de la Union Europea que adpataron su régimen de CFC a los dictados de la jurisprudencia del TJUE tras el asunto Cadbury Schweppes. Asi, en el Reino Unido, desde el año 2007, se impide la aplicación del régimen de TFI cuando la entidad participada es residenete en otro Estado miembro de la Union Europea o del Espacio Economico Europero y: -La filial extranjera cuenta con un lugar físico de negocio en lagun país comunitario o perteneciente al Espacio Economico Europero. – La filial extranjera cuenta con personas físicas que trabajan para la filial en aquel país (se excluyen las relaciones de carácter profesional o mercantil)». Almudí Cid, J. M., "El régimen antielusivo de transparencia…", *op. cit.*, pág. 1183.

deuda tributaria conforme al artículo 1911 del código Civil. No obstante, hay quienes consideran tanto a la doctrina del levantamiento del velo como al régimen de la transparencia fiscal –ya sea el derogado régimen o el que actualmente está en vigor– como medidas antielusivas que se entroncan entre sí, al poseer un fundamento común[607]. En este sentido se ha llegado a manifestar que el régimen de transparencia fiscal conlleva la normación de un supuesto de la doctrina del levantamiento del velo. Los partidarios de esta línea de pensamiento entienden que esto es así, porque el objetivo del régimen de la transparencia fiscal es evitar sociedades instrumentales que supongan un beneficio fiscal encubierto[608].

Sin embargo, habrá que considerar que , «el levantamiento del velo se residencia en fase de aplicación de las normas –en la interpretación de estas o de las situaciones, actos y negocios sobre los que se proyectan–, mientras que el régimen de transparencia fiscal *–ya sea interno o internacional*[609]– supone un tratamiento legislativo general y típico, de normalidad jurídica –cuya aplicación puede resultar incluso de la opción voluntaria del sujeto pasivo– que disciplina objetivamente supuestos de concurrencia de intereses y personas en términos que, prescindiendo de ideas de fraude, engaño o abuso y sin perjuicio de respetar la aptitud o capacidad de los entes colectivos para actuar válidamente en derecho,

[607] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 183.
[608] *Ídem*, *op. cit*., pág. 184. En este mismo sentido consultar a: Albiñana García-Quintana, C., "La ley de medidas urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 15-16, julio-diciembre, 1977, págs. 474 a 478; Clavijo Hernández, F., *Los rendimientos del capital en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Civitas, Madrid, 1980, pág. 123; Illescas Ortiz, R., "Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 21, 1979, págs. 49 al 53; Ballesteros, A., "La transparencia fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 26, 1980, pág. 296, Vergés Ayats, M; León Bonet, J.; Prieto Triviño, X, "El levantamiento del velo societario por deudas tributarias", *Derecho de sociedades*. Congreso UNIJÉS 2007 (Junio 2008). VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531.
[609] La cursiva es nuestra.

imputan directamente la riqueza imponible a sus efectivos beneficiarios; (…) articula la consideración de determinados entes colectivos o grupos de estos a los objetivos perseguidos por la ley tributaria, incluso confiriendo subjetividades tributarias complementarias, secundarias o supletorias[610]».

A manera de conclusión, se puede advertir que tanto en el actual régimen de transparencia fiscal internacional como en la doctrina del levantamiento del velo se desestima a la persona jurídica, constituyendo medidas antiabuso. Sin embargo, las consecuencias que conllevan la aplicación de una u otra medida son diferentes. En todo caso, en el régimen de transparencia fiscal internacional la Administracion no esta obligada a probar el uso abusivo de la persona jurídica por la comisión de fraude de ley, teniendo la obligación el propio contribuyente de realizar la imputación de la renta. La regulación que hace el artículo 100 de la LIS de 2014 sobre la imputación de las rentas obtenidas por la entidad participada, cuando esta carezca de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, se asemeja a los casos de simulación pero no a casos de fraude de ley, tal y como se ha expuesto en la presente investigación[611].

[610] Zabala Rodríguez-Fornos, A., "Simulación y levantamiento…", *op. cit*., pág. 77.
[611] *Vid.* en este mismo capítulo el epígrafe «1.2. La simulación y la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria: Diferencias relevantes».

2.4. El levantamiento del velo en fase de recaudación de los tributos

2.4.1. Sucesión fraudulenta

Resulta habitual que**,** en la fase de recaudación de los tributos, el sujeto pasivo, para evitar la acción recaudatoria contra su patrimonio, recurra a la constitución de sociedades con el solo fin de realizar un vaciamiento patrimonial o encubrir sus bienes y así evitar la responsabilidad universal o conseguir que la propia Hacienda termine por declararlos fallidos.

La aportación de los bienes y derechos, ya sea porque se constituyó una nueva sociedad o porque en una sociedad ya existente se amplió su patrimonio, realizada a un precio muy inferior al del mercado, suscita una minoración en el patrimonio del deudor o sujeto pasivo, ya que –en el primer caso– los bienes que salieron de éste ingresan a la sociedad con un precio mucho menor. Sin embargo, esta reducción del patrimonio del deudor es aparente, habiendo contribuido la sociedad a que esto suceda.

Incluso, en algunas ocasiones, la sociedad traspasa los bienes y derechos a un tercero vinculado, o no, con el propio deudor[612]. Este traspaso de activos se puede realizar a otra sociedad existente, real y en funcionamiento, pero involucra los bienes más representativos de su activo; y es solo aparente, pues ambas

[612] Ante esta práctica la Administración Tributaria podría proceder no solo con la técnica del levantamiento del velo, sino inclusive aplicar normas que podrían resultar mucho más ventajosas como lo sería la responsabilidad solidaria del artículo 42.2 de la LGT o aplicar medidas cautelares.

sociedades se manejan por la misma persona, existe confusión patrimonial y la misma actividad mercantil, entre otros elementos, deslocalizándose, en definitiva, el patrimonio para evitar responder de la obligación tributaria.

Evidentemente, la práctica anterior conlleva un claro fraude intrumentado a través de sociedades interpuestas; fraude que en las demás ramas del derecho se han venido atajando con la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo[613] por utilización abusiva de la personalidad jurídica. Sin embargo, en materia tributaria, no fue hasta la sentencia de 19 de abril de 2003[614], que el Tribunal Supremo se mostró favorable en la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en sede de recaudación tributaria. La doctrina sitúa a esta sentencia[615] como determinante para la aplicación de la técnica del levantamiento del velo en sede recaudatoria y es así que se ha señalado que «si hasta la fecha el uso por parte de la Administración Tributaria de la doctrina del levantamiento del velo ha sido reducido, la presente sentencia clarifica la aplicabilidad de la misma al ámbito

[613] Asimismo es de destacar la medida cautelar establecida en el artículo 107.6 de la LGT según reforma por adición de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiero para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. Según esta normativa se puede establecer una medida cautelar a sociedades prohibiéndoles la disposición o venta de activos aun cuando el procedimiento recaudatorio esté dirigido al socio o accionista y no a la sociedad, siempre y cuando dicho socio o accionista tenga el control efectivo, directo o indirecto de la sociedad. Mas adelante abordaremos esta medida y su relación con la doctrina del levantamiento del velo.

[614] Esta sentencia ya ha sido citada anteriormente. Hay quienes han manifestado que es a partir de esta sentencia cuyo ponente que se construyeron las bases para la incorporación de los supuestos de levantamiento del velo por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. *Vid*. Castillo Solsona, M., *La paulatina ampliación de..., op. cit*., pág. 103.

[615] La Sentencia del 19 de abril de 2003, hace referencia a las siguientes sentencias en las cuales se ha aplicado la doctrina del levantamiento del velo: Sentencias del Tribunal Supremo del 21 de febrero de 1969 (RJ 1969, 967), del 28 de mayo de 1984 (RJ 1984, 2800), del 24 de diciembre de 1988 (RJ 1988, 9816), del 2 de abril de 1990 (RJ 1990, 2687) y del 5 de junio de 1990 (RJ 1990, 2826).

recaudatorio, poniendo en manos de la Administración Tributaria una importante arma para la persecución del fraude fiscal[616]».

El caso que se ventiló en la sentencia del 19 de abril de 2003, refería a la constitución de una sociedad en noviembre de 1984 denominada Transportes y Excavaciones Sindo, S. A., integrada por tres socios uno de los cuales D. Mauricio era titular del 95% de su capital social. En diciembre de 1985, con una denominación prácticamente idéntica se constituyó una nueva sociedad Sindo Transportes y Excavaciones, S. A., cuyo capital social era en un 99.33%, pertenencia también al mismo socio.

Esta sociedad inició sus actividades el 1 de enero de 1987, habiéndose aportado a la misma todos los activos y empleados, pasivo laboral, etc. de la constituida en 1984. Además, ambas sociedades tenían el mismo cliente único, la misma gerencia y la misma sede de dirección efectiva.

En 1992, la Inspección de Hacienda levantó varias actas a la sociedad constituida en 1984 por los conceptos de IS e Impuesto sobre el Valor Añadido –IVA–, de las que derivaron varias deudas tributarias que no fueron ingresadas en período voluntario.

[616] Martínez, J.L.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "La aplicación de la doctrina del velo en materia recaudatoria. Comentario a la sentencia del TS de 19 de abril de 2003", *Boletín Tributario*, Núm. 14, enero 2004, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348580.

Posteriormente, en virtud de acuerdo de la Dependencia de Recaudación, se requirió el pago de tales deudas tributarias a la sociedad constituida en 1985 a la que se reputó sucesora en el ejercicio de la actividad desarrollada por la sociedad constituida en 1984, y, en consecuencia responsable de dichas deudas, con arreglo a lo dispuesto por el antiguo artículo 72 de la Ley General Tributaria de 1963[617]. Sin embargo, con anterioridad a la notificación del acuerdo de derivación de responsabilidad, no se había procedido a declarar fallida a la sociedad inicialmente deudora.

La declaración de responsabilidad por sucesión de empresa, al tratarse de una responsabilidad subsidiaria, requería de dicha declaración de fallido y en virtud de haberse omitido esta, la Abogacía del Estado alegó la aplicabilidad de la doctrina del levantamiento del velo, ya que de no hacerlo así el recurso de casación habría sido prácticamente desestimado[618].

[617] La Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda de León acordó con fecha 25 de marzo de 1993, textualmente lo que sigue: Los hechos referidos «configuran que la empresa SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A. sucede en el ejercicio de la actividad económica de transportes, excavaciones y movimientos de tierra y compra y arrendamiento de maquinaria dedicada a tal fin que constituye un complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales y compuesto por distintos elementos esenciales (actividad, lugar desde donde se lleva la dirección de los negocios y donde está centralizada la gestión administrativa, operaciones, maquinaria, clientes, gerencia, etc.), transmitidos por diversos medios jurídicos directos o indirectos, (sucede) a "TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S. A.", acordando "Declarar responsable por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas de TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S. A., a SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A., y requerir a esta para que efectúe el pago de las deudas y responsabilidades, con el siguiente alcance: (...) (seguía la relación de deudas tributarias, incluidas las cuotas, intereses, sanciones y recargos de apremio por un total de 146.649.493 ptas.)».

[618] Sentencia 19 de abril de 2003: «En este sentido, es incuestionable que si la Sala no aplicase la doctrina jurisprudencial referida, el recurso de casación habría de ser desestimado, toda vez que hemos mantenido en varias sentencias, por todas ellas la de 24 de septiembre de 1999 (Rec. Cas. n.º 7687/1994), que la responsabilidad regulada en el artículo 72 de la Ley General Tributaria es subsidiaria, lo cual obligaría a declarar primero la falencia de la entidad mercantil TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S. A., e inmediatamente después el dictado del acto administrativo de declaración de tal responsabilidad subsidiaria respecto de SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A. con la correspondiente notificación de este

La sentencia que comentamos ha sido objeto de varias críticas, la primera de ellas es el hecho que en recurso de casación se haya procedido a admitir la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, a pesar que en las demás instancias judiciales no se había argumentado tal doctrina y no se había planteado el abuso en la personalidad jurídica[619]. Aunque evidentemente se hubiese realizado un fraude a la ley, no parecía correcto que en un recurso de casación el Tribunal llegara a aplicar tal doctrina fundándose en el hecho que la propia persona física manejaba ambas sociedades y peor aún si la propia persona física no había sido ni siquiera parte en el juicio[620].

Al existir en el procedimiento seguido por la Administración Tributaria para declarar la responsabilidad subsidiaria por sucesión de empresa, una clara omisión, al no haberse efectuado la declaración de fallido, el Tribunal, con el propósito de justificarla, afirma que «el caso de auto va más allá de la aplicación del artículo 72 de la Ley General Tributaria –actual art. 42.1.c) de la LGT, recuérdese–, porque este precepto contempla la efectiva sucesión de una

---

acuerdo y de las deudas tributarias a cargo de la primera, con el alcance y en la forma regulada en el artículo 14 del Reglamento General de Recaudación, aprobado por Real Decreto 1684/1990, del 20 de diciembre».

[619] La entidad mercantil SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A. interpuso recurso contencioso-administrativo n.º 06/0000725/1995 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo-Sección Sexta- de la Audiencia Nacional, y en el momento procesal oportuno presentó escrito de demanda en el que alegó, en esencia, y expuesto de modo sucinto por la Sala, lo que sigue: 1.º- SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A., no ha sucedido en absoluto en la titularidad de la explotación económica a la sociedad TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO S. A.. 2.º- La sucesión, en su caso, no incluye el Impuesto sobre Sociedades. 3.º- La sucesión, en su caso, no alcanza a las liquidaciones futuras referidas a impuestos pendientes. 4.º- Se ha producido la prescripción, a favor de SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A., de las liquidaciones practicadas por los ejercicios 1986 y 1987 a TRANSPORTES Y EXCAVACIONES SINDO, S. A. 5.º- La responsabilidad, en su caso, es subsidiaria y no solidaria. 6.º- La responsabilidad, en su caso, no incluye, y no puede alcanzar a las sanciones que figuran en las actas y en las liquidaciones, ni tampoco a los recargos de apremio».

[620] Delgado Pacheco, A., "El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA", *Noticias de la Unión Europea*, *Wolters Kluwer*, Núm. 280, mayo, 2008, pág. 20.

explotación económica de una persona física, sociedad o entidad jurídica a otra distinta, en tanto que, en el caso presente, es la misma persona física (…) el que se transmite a sí mismo la explotación económica, mediante la utilización de sociedades, a estos efectos ficticias (…)».

A juicio del Tribunal, no se daba una efectiva sucesión empresarial, justificándolo en el hecho que era la propia persona física la que transmitía a sí misma la explotación económica, valiéndose de sociedades interpuestas y por eso no era correcto, según el Tribunal Supremo, aplicar la responsabilidad por sucesión de empresa. Para el Tribunal «la excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la Ley General Tributaria y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo", que ha sido magistralmente expuesta por la Sala Primera de este Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 28 de Mayo de 1984».

El Tribunal Supremo, en el considerando cuarto de la sentencia, concluye que, con la técnica del levantamiento del velo, lo único que trasciende es el *substratum* de las sociedades, por lo cual la persona física sería «el sujeto pasivo y respondería con todos sus bienes presentes y futuros de las deudas tributarias liquidadas o pendientes de liquidación, pero devengadas, de Transportes y Excavaciones Sindo, S. A., con su propio patrimonio y, con el de la sociedad Sindo Transportes y Excavaciones, S. A., que es él mismo, sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente solo existiría un sujeto

pasivo que es D. Mauricio, actuando bajo el ropaje jurídico de dos sociedades, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas, pero que obviamente también están obligadas solidariamente a pagar con sus respectivos patrimonios, al descorrerse o disgregarse la personalidad jurídica de ambas a efectos tributarios (...)».

Para el Tribunal Supremo, en realidad, «la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran su patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo, en este caso D. Mauricio, desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1911 del Código Civil. Sin embargo, la Sala precisa que tal aplicación absoluta y extensiva de la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo societario" o quizás mejor de la "superación de la personalidad jurídica societaria", no es posible, porque la Administración General del Estado, parte recurrente, no pretende tanto, sino solo que se estime su recurso de casación, y se desestime el recurso contencioso-administrativo de instancia, lo que significa la ratificación de la declaración de responsabilidad solidaria de la entidad mercantil Sindo Transportes y Excavaciones, S. A. de las deudas tributarias de Transportes y Excavaciones Sindo, S. A.».

Definitivamente, a simple vista se puede observar que, en el considerando cuarto, la sentencia del Tribunal Supremo resulta contradictoria, pues opta por aplicar la

doctrina del levantamiento, pero a la vez señala que existe responsabilidad tributaria solidaria para las dos sociedades y por esa razón resulta sumamente confusa la sentencia comentada.

Si el Tribunal consideraba que existía un fraude a la ley a través de la instrumentalización de las sociedades, lo correcto hubiese sido aplicar la norma que se estaba defraudando que no era otra que el artículo 1911 del Código Civil que regula la responsabilidad universal[621]. En definitiva, el Tribunal solo aplica teóricamente la desestimación de la persona jurídica, ya que a la hora de determinar la responsabilidad sí que estima a las sociedades interpuestas y procede a declarar una responsabilidad solidaria entre ambas[622].

El Tribunal, al dictar la sentencia comentada, no advierte que una de las características de la técnica del levantamiento del velo es la búsqueda de la verdad material, y esto es así porque con ella se pretende llegar a la verdad oculta

[621] *Vid*. Alonso Arce, I., "El levantamiento del velo en la fase de recaudación. Sentencia comentada. STS de 19 de abril 2003 (RJ 2003, 7083)", *Jurisprudencia Tributaria*, consultado en *Westlaw* (BIB 2005/2166). Para quien hubiera sido más adecuado que la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo hubiera llevado a exigir la deuda tributaria no a la entidad sucesora sino al administrador de la misma, pues esto hubiese sido más acorde con la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo al hacer responsable a la persona natural que ha abusado de la persona jurídica adjudicándole la responsabilidad universal, no obstante por cuestiones de economía procesal el Tribunal al estimar el recurso de casación convalida la actuación de la Administración y responsabiliza a la sociedad continuadora de la actividad.

[622] Para el Tribunal Supremo «la simple superación de la personalidad jurídica societaria lleva a la fundada conclusión de que las dos Sociedades han sido la misma, porque su sustrato personal es el mismo, D. Mauricio , por tanto la segunda responde solidariamente de las deudas tributarias de la primera, pues es el mismo sujeto pasivo, obligado, en consecuencia, "in sólidum", con independencia del artículo 72 de la Ley General Tributaria y sin necesidad, por tanto, de la previa declaración de falencia de la primera y del acuerdo de derivación de responsabilidad es decir, aplicando las normas de procedimiento propias de los responsables solidarios, reguladas en el artículo 12 del Reglamento General de Recaudación, referido». En consecuencia, sin otros trámites, que los regulados en el artículo 12, citado la Sociedad SINDO TRANSPORTES Y EXCAVACIONES, S. A. debe hacer efectivas e ingresar las deudas tributarias incluidas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación, de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993 (corregido el error del texto original que decía 1992).

tras la persona jurídica, persiguiendo resolver el abuso de la personalidad jurídica desde una perspectiva de justicia material, impidiendo que desde un camino formalmente correcto se llegue a unos resultados antijurídicos. Levantar el velo porque se ha cometido un fraude a la ley implica llegar al sujeto que efectivamente está detrás de la instrumentalización de la persona jurídica y proceder desde la perspectiva de justicia material contra este sujeto, calificando a las operaciones de conformidad a la realidad y no conforme a la apariencia que pretende el sujeto mostrar con aras de evadir la responsabilidad universal.

Por esta razón no es acertada la sentencia al decretar una responsabilidad solidaria entre ambas sociedades, pues lo que importaba era aplicar una sola responsabilidad al sujeto que realizó la instrumentalización, puesto que se ha arropado bajo las dos sociedades para evitar su responsabilidad universal patrimonial.

En todo caso, nos llama poderosamente la atención que, desde la perspectiva del principio de legalidad en materia tributaria, el Tribunal Supremo al dictar este fallo señale la existencia de una responsabilidad solidaria entre ambas sociedades interpuestas, pues no existe norma alguna que regule una responsabilidad de este tipo para un caso de levantamiento del velo; recordemos que se trataba de un caso ventilado, inclusive, previo a la reforma a la LGT en la que se incluyen los apartados g) y h) al articulo 43.1.

La debilidad en la sentencia del Tribunal Supremo se origina no solo por aplicar la doctrina al amparo del recurso de casación, sin que antes siquiera se hubiese argumentado la misma, o por aplicar una responsabilidad solidaria sin existir norma alguna que la ampare sino por no desarrollar el fundamento que le conducía a aplicar la supuestamente desestimación de la persona jurídica. El Tribunal se limita a señalar que «se aprecia que la doctrina jurisprudencial del "levantamiento del velo" se fundamenta en la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.º1 Código Civil), en la superación del "fraus legis" en perjuicio de intereses legítimos de terceros (art. 6.º4 del Código Civil), en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.2 del Código Civil) y por último, en la simulación de los actos y contratos», sin que, con buen sentido, se pronuncie sobre una sola y concreta base teórica.

En este considerando, se puede apreciar que el Tribunal ni siquiera realiza el más mínimo esfuerzo para apoyarse en alguna de las instituciones del derecho positivo tributario y así llegar al resultado de desestimar a las sociedades. El Tribunal no expone en forma concreta en qué radicaba el abuso de la persona jurídica por parte de la persona física[623], puesto que «una cosa era la confusión obrada entre ambas sociedades, dado su control común, y otra distinta parecía afirmar la existencia de esa responsabilidad global, incluyendo a la persona física, cuando

[623]*Vid*. Castillo Solsona, M. M., en *La paulatina ampliación de...*, *op. cit*., pág. 108, quien considera que el caso era subsumible tanto en el artículo 72 de la Ley General Tributaria como en el grupo de casos denominados por la doctrina confusión de personas o esferas. Al efecto manifiesta que «a esta conclusión se llega teniendo en cuenta no tanto la identidad de activos, personal y clientes entre ambas sociedades –circunstancia que podría darse entre sociedades que no tuviesen vinculación entre sí– sino el hecho de que el socio que ejercía el control de la sociedad inicialmente deudora, en realidad, la transmite a sí mismo, aunque utilizando como vehículo a otra sociedad, cuyo capital social le pertenece en un 99.33% con una evidente intención de actuar en perjuicio de terceros, en este caso, la Hacienda Pública».

no se desprendía de las actuaciones, que la misma confusión y abuso existiera entre la persona física y cada una de sus sociedades, cuya sustancia empresarial parecía también evidente[624]».

El alto Tribunal olvida que el Abogado del Estado, al invocar la doctrina del levantamiento del velo, tenía la carga de la prueba que consiste en la «prueba del objeto negocial» (*business purpose test*)[625]. «De este modo, el resultado final de la actividad probatoria debe demostrar que la entidad se constituyó pura y simplemente, de modo exclusivo, con la única finalidad de, o pagar menos impuestos, o beneficiarse de algún incentivo fiscal. Por el contrario, si de las pruebas se desprende, inequívocamente, que la creación de la sociedad tiene otras finalidades, es decir, que se pretende llevar a cabo objetivos de contenido económico, aunque conlleve una ventaja o ahorro fiscal por aplicación de la norma, no se puede aplicar la doctrina del levantamiento del velo[626]».

[624] Delgado Pacheco, A., "El levantamiento del Velo en la Ley General Tributaria y en la…", *op. cit*. pág. 20.
[625] El Tribunal se limita a señalar que «los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídica") en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.2 del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (art. 10 de la Constitución), o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad; de un "ejercicio antisocial" de su derecho (art. 7.2 del Código Civil), lo cual no significa que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad de ambas entidades, sino sólo constatar a los efectos de tercero de buena fe (el actor y recurrido perjudicado), cuál sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, a los efectos como ha dicho la doctrina extranjera, "quien maneja internamente y de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes", "menos cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de una sociedad",(subrayado por esta Sala) según la doctrina patria».
[626] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, pág. 130.

Consecuentemente, sin desarrollar de forma concreta un fundamento y sin haberse probado el objeto negocial[627], declarando en vía de recurso de casación una técnica que no se había antes objetado y desplegándose unos resultados contrarios a la propia doctrina del velo societario –como lo es la declaratoria de responsabilidad solidaria entre ambas sociedades–, el Tribunal opta por aplicar directamente la técnica, suscitando con este actuar una clara violación de derechos fundamentales[628].

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de abril de 2003, precisa que en virtud de la actuación fraudulenta del sujeto pasivo, en el caso de autos, el concreto y excepcional levantamiento del velo societario puede aplicarse con total independencia del procedimiento especial previsto en el artículo 24 apartado 2 de la LGT –recordemos que se refiere a la Ley 230/1963–, puesto que el fraude perpetrado afecta a la fase recaudatoria que se halla al margen de dicho precepto

[627] La sentencia del 19 de abril de 2003, a su vez menciona las Sentencia del Tribunal Supremo del 26 de mayo de 1994 (RJ 1994, 3544) y la de 24 de septiembre de 1999 (RJ 1999, 8639), que se refieren tanto a la fase declarativa de sujeción pasiva como a la fase recaudatoria de sujetos responsables, estas sentencias explican que con el fin de garantizar el crédito tributario y de garantizar que las obligaciones tributarias sean cumplidas el Derecho Tributario regula diversas instituciones como los sujetos pasivos sustitutos y retenedores, la solidaridad en la sujeción pasiva, el instituto de la responsable tributario, la incorporación de diversas garantías como lo son la prelación de créditos, hipoteca legal tácita, afección real, derecho de retención de mercancías, avales bancarios, hipotecas, prenda sin desplazamiento en los supuestos de suspensión, etc. El Tribunal se basa en todo esto para considerar que el antiguo artículo 72 de la LGT, no es de obligada aplicación y que hay que aplicar la doctrina del levantamiento del velo al caso planteado, puesto que la persona física, se trasmite asimismo la explotación económica, constituyendo otra sociedad por él mismo con el único objeto de defraudar a la Hacienda Pública. La sentencia enmarca la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, como lo señala la Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de mayo de 1984 (RJ 1984, 2800), en la validez de los principios de equidad y buena fe (artículo 7.1 del CC), en la necesidad de luchar contra el fraude de ley, el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (artículo 7.2 del CC) y en la necesidad de salvaguardar los intereses legítimos de terceros (artículo 6.4 del CC).

[628] Medina Cepero, J. R., "Obligados tributarios, responsabilidad por…", *op. cit.*, consultado en *Westlaw* (BIB 2003/1485). Para este autor la excepcionalidad del caso debatido en la sentencia del 19 de abril de 2003, justificaba la aplicación de la doctrina y para él esta sentencia no pareciera que abre la puerta a una peligrosa conculcación de principios mercantiles básicos.

que contempla exclusivamente el fraude a la ley respecto al hecho imponible, es decir al fraude cometido en la fase declarativa o de liquidación del tributo.

Con lo cual el Tribunal deja sentado que el expediente especial de fraude solamente es exigible para el fraude a la ley en fase de liquidación o de realización del hecho imponible[629], pero no respecto al perpetrado en fase de recaudación por no contemplarse este tipo de fraudes en la norma positivizada.

Lo que conlleva obligadamente a cuestionar si ha faltado precisión por parte del legislador en la regulación del fraude de ley, ya que en el proceso de liquidación o de realización del hecho imponible se establece un procedimiento específico para la determinación de éste, como es el expediente especial que al efecto se levanta. No obstante, en la fase de recaudación por aplicación del principio de prohibición del abuso se aplica el levantamiento del velo cuyo origen es jurisprudencial, fundamentándose precisamente en la comisión de fraude de ley a través de sociedades interpuestas.

En los dos supuestos antes señalados existe abuso de la personificación pero no en ambos se ventila el mismo procedimiento lo que podría ser cuestionado en aras del principio de seguridad jurídica, ya que finalmente se trata de la realización de un fraude de ley en la fase de liquidación o en su caso en la realización de un

[629] Del mismo criterio la AN en la sentencia del 26 de enero de 2011 (JUR 58372), jurisdicción Contencioso-Administrativo, fue ponente Francisco José Navarro Sanchís.

fraude de ley en la fase de recaudación[630], pero en uno o en otro supuesto se desestima a la persona jurídica.

En todo caso, estimamos que a nivel jurisprudencial y concretamente en los casos ventilados en la fase de recaudación, cuando existe sucesión empresarial aparente valiéndose de la personalidad jurídica para evitar la responsabilidad patrimonial universal, no se tiene medianamente claro el camino que deberá tomarse a fin de determinar levantar el velo societario por abuso de la personalidad jurídica[631]. La ausencia en la sentencia de 19 de abril de 2003 de la «prueba del objeto negocial» (*business purpose test*) al que ya nos hemos referido demuestran la falta de sustento y coherencia en la sentencia[632].

---

[630] Martínez, J. L.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, en "La aplicación de la doctrina del velo en materia…", *op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348580, considera que «…la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo resulta más gravosa para el contribuyente en un doble sentido: en primer lugar, por cuanto se responde por la totalidad de las deudas tributarias, incluidas las sanciones, y ello sin beneficio de excusión y, en segundo lugar, por cuanto desde el punto de vista de las garantías del contribuyente, solo se exige la notificación de las liquidaciones al llamemos deudor originario». Ahora bien, habrá que enfatizar que en fase de recaudación al haberse ya realizado el hecho imponible de la obligación tributarias y generarse las respectivas sanciones, el sujeto obligado a diferencia del fraude en sede liquidatoria o de realización del hecho imponible, responde del total de la deuda tributaria junto con las sanciones, lo que no implica por sí que se esté sancionando la comisión del fraude a la ley por abuso de la personalidad jurídica, sino más bien se refiere a las sanciones ya cometidas que se originan por el incumplimiento de la obligación material tratada de eludir a través de las sociedades interpuestas.

[631] Alonso Arce, I., "El levantamiento del velo en la…", *op. cit*., consultado en *Westlaw* (BIB 2005/2166). Para este autor en la actualidad se puede aplicar la doctrina del levantamiento del velo según el caso que resolvía la sentencia del 19 de abril de 2003, puesto que esa sentencia se refiere al abuso de las formas y consecuentemente, ante esos abusos se pueden aplicar la doctrina y no solo un supuesto de responsabilidad tributaria por sucesión.

[632] *Vid*. La Sentencia del Tribunal Supremo del 31 de enero 2007 (RJ 1596), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Manuel Martín Timón. Esta sentencia confirma la doctrina acogida en la sentencia del 19 de abril de 2003, el Tribunal realiza una aplicación directa de la doctrina del levantamiento del velo. Para la Sala, de la propia Sentencia de instancia resultaban acreditadas las dos circunstancias básicas para aplicar esa doctrina: la confusión de patrimonios y la unidad de decisión. Por ello, el Alto Tribunal afirma que «estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria en la obligación o deuda, que ni tan siquiera exige acto de derivación». El Tribunal entiende que como ya lo había dicho la sentencia del 19 de abril de 2003, ese expediente especial no es necesario cuando el fraude de ley se invoca en un procedimiento de recaudación. Ese expediente es exigible de la Administración, pero no impide a un Tribunal declarar la existencia de ese fraude de ley, sin sujeción a esa limitación procedimental. La sentencia del 31 de enero de

Por otro lado, resulta evidente la contradicción actual en la LGT al tener en el ordenamiento tributario español, un supuesto de responsabilidad solidaria por sucesión de empresa y a la vez, un supuesto de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, lo cual conduce a preguntarnos cuándo se aplicará una y otra norma. Los casos de sucesión empresarial, se estudiarán al detalle en el siguiente capítulo, cuando se aborden los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo societario.

2.4.2. Tercerías de dominio

En materia tributaria se ha aplicado por los Tribunales, en muchas ocasiones, el levantamiento del velo en aquellos casos de tercerías de dominio en la que se interpone una sociedad a fin de impedir por esta via la traba de bienes. Dicha sociedad alega ser la verdadera dueña y tener el dominio de los bienes que se pretenden embargar al deudor ejecutado, quien no es el verdadero dueño o titular de los mismos.

Sin embargo, la aplicación, en estos casos, de la doctrina del levantamiento del velo no deja de llamar la atención, sobre todo cuando existen en el ordenamiento tributario normas que regulan este tipo de conducta bajo la figura del responsable tributario.

2007, dice que esta figura ampara una responsabilidad solidaria que no precisa de acto de declaración, fundado en un supuesto de responsabilidad recogido o tipificado en el ordenamiento tributario positivo.

Por ejemplo, el TSJ de la Rioja dictó la sentencia del 11 de diciembre de 2002[633], en la cual se ventiló un caso en el que en pleno procedimiento de apremio contra M, SL, por deudas correspondientes al IS, la Administración Tributaria, sin éxito trató de embargar dos fincas.Los bienes que pretendían ser embargados habían sido trasmitidas a B, SL en pago de una supuesta deuda que M, SL había contraído con esta en virtud de un contrato privado de préstamo, fechado el 2 de mayo de 1989.

Evidentemente, en el caso anterior se entendía que la deuda contraída entre ambas sociedades era inexistente, de hecho la Dependencia de Recaudación así lo entendió, puesto que la deuda supuestamente se contrajo cuando M, SL ya conocía el resultado de las actuaciones inspectoras. En ambas sociedades recaía el poder de decisión en la misma persona, lo cual ponía en evidencia que la creación de la sociedad conllevaba la finalidad de eludir la traba de las dos fincas.
En esta ocasión, el Tribunal aplica el artículo 131.5 de la antigua LGT y declara la responsabilidad tributaria de B, SL por haber causado o colaborado en la ocultación maliciosa de bienes del obligado al pago con la única finalidad de impedir su traba.

En parecidos términos se pronuncia el TEAC en la resolución del 18 de diciembre de 2003[634]. En esta ocasión se trataba de un obligado tributario que transmitió parte de sus bienes a su esposa, que a su vez fueron transmitidos por esta a la

[633] Sentencia del TSJ de la Rioja del 11 de diciembre de 2002 (JT 526), Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Única, fue ponente Don Ignacio Barriobero Martínez.
[634] Sentencia del TEAC, 18 de diciembre de 2003 (JT 398).

sociedad que habían creado con la finalidad de impedir la traba de bienes. Asimismo, el obligado tributario transfirió otra parte de sus bienes directamente a la sociedad. En la sociedad creada para impedir la traba de los bienes el deudor tenía poder de dirección, por lo que se trata de una sociedad instrumental con el solo fin de crear un vaciamiento patrimonial utilizando de forma abusiva a la sociedad. El TEAC, al igual que el TSJ de la Rioja, confirma la responsabilidad solidaria por colaborar o ser causante en la ocultación de bienes.

Por otra parte, en la sentencia del Tribunal Supremo del 23 de enero de 1998[635] se desestima una tercería de dominio interpuesta por una sociedad mercantil, que era supuestamente titular de unos inmuebles que ya habían sido embargados por la Administración y constaban en el Registro de la Propiedad a nombre del obligado tributario quien, a su vez, había aportado el bien a la sociedad provocando claramente una situación de insolvencia.

En el caso anterior, el obligado tributario transmite los bienes a una sociedad que él mismo controla y dicha sociedad, supuesta dueña de los bienes insta una tercería de dominio, por considerar que es ella la que ostenta el dominio de los bienes embargados por la Administración Tributaria.

Sin embargo, el Tribunal niega la tercería de dominio planteada por la sociedad, al efecto expresa que «(…) por aplicación al supuesto contemplado de la doctrina

[635] Sentencia del Tribunal Supremo del 23 de enero de 1998 (RJ 547), Sala de lo Civil, fue ponente Don Pedro González Poveda.

jurisprudencial que, en determinados casos, permite penetrar en el *substratum* de la persona jurídica, tal aplicación no requiere negar la personalidad jurídica de la persona jurídica actora a la que ha sido aportados los bienes objeto de tercería por el deudor apremiado ni declarar la nulidad de la sociedad; sino que se trata, pura y simplemente, de declarar la inoponibilidad de ese acto de aportación de los bienes al acervo social frente a los acreedores del socio aportante que ven así alterado el régimen de responsabilidad universal de su deudor que establece el artículo 1911 del Código Civil, quedando dicho deudor, como consecuencia directa de ese negocio jurídico de aportación, en una situación de insolvencia intencionalmente provocada (…)».

En todos los casos antes expuestos queda evidenciado el uso abusivo de la personalidad jurídica, con el solo fin de evitar el embargo de bienes o el cobro de la deuda, instándose a través de la sociedad una tercería de dominio. No obstante, será necesario delimitar hasta qué punto en materia tributaria puede surtir pleno efecto la doctrina del levantamiento, a fin de denegar una de tercería de dominio.

No olvidemos que el propio ordenamiento tributario dota a la Administración de ciertas acciones para deducir responsabilidad tributaria; tal es el caso del supuesto regulado en el artículo 42.2.a) de la LGT que deduce responsabilidad al causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos[636]. De hecho,

[636] Todo el análisis que esto conlleva se efectuará en el capítulo siguiente cuando se estudien los nuevos supuestos de responsabilidad bajo la figura del levantamiento del velo societario.

esta fue la responsabilidad que confirmó tanto el TSJ de la Rioja y el TEAC en los pronunciamientos antes señalados.

La doctrina jurisprudencial ha venido negando la condición de tercerista[637] a sociedades simuladas sobre la base de la doctrina del levantamiento del velo, es decir, se aplica la doctrina del velo social para negar la condición de tercerista a sociedades simuladas, sin funcionamiento ni actividad real.

En este sentido, llama la atención el proceder de los Tribunales sobre todo, al negar la condición de tercerista a una sociedad simulada fundamentándose en la doctrina del levantamiento del velo, ya que «en la resolución de los conflictos, que subyacen en las tercerías de dominio donde interviene el elemento societario, debe tomarse en consideración el régimen de las aportaciones a la sociedad y, en su caso, el propio de la nulidad societaria[638]».

[637] Es necesario distinguir la tercería de dominio con la tercería de mejor derecho, esta última se ejerce cuando el tercerista ostenta un crédito preferente respecto al otro acreedor del deudor. La tercería de dominio pretende impedir la traba de bienes o levantar el embargo practicado sobre bienes cuyo titular es el tercerista. En cambio en la tercería de mejor derecho no se pretende impedir la traba de embargo o levantar el mismo, sino que se pretende que el crédito sea cobrado preferentemente respecto al acreedor que ha instado un determinado proceso de apremio. En todo caso con la interposición de la tercería de mejor derecho no se pretende suspender el proceso de apremio sino continuar el mismo hasta la enajenación de los bienes trabados. «Por lo demás ha de diferenciarse el planteamiento de una tercería de otras acciones que procedan en defensa del crédito público –como, por ejemplo, revocatorias, de nulidades por simulación o subrogatoria–, cuya interposición aparece prevista en aquellos casos en que existan indicios de que las inscripciones o anotaciones registrales anteriores a la anotación de embargo tributario pudiesen ser consecuencia de actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública (art. 62.2 RGR). Así pues, la tercería de mejor derecho se ejercitara en los supuestos en que las actuaciones ejecutivas practicadas por el ejecutante resultasen legítimas, puesto que, en otro caso, cabra interponer acciones de otra índole». *Vid*. Arias, S., "La tercería de mejor derecho en el ámbito de la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, Núm. 148, 2013, pág. 159.

[638] Sánchez Pachón, L.A., *Las causas de nulidad de…*, *op. cit.*, pág. 780.

Consecuentemente con lo anterior, resulta necesario delimitar cuándo se puede negar la condición de tercerista a una sociedad sobre la base de la doctrina del levantamiento del velo. No resulta correcto denegar dicha condición sobre la base del levantamiento del velo en aquellos casos que existe una sociedad simulada que ha servido de instrumento para impedir la traba de los bienes.

En primer lugar, es necesario advertir que la condición de tercerista se sustentará en los casos que no exista «confusión patrimonial ni de personalidades entre el ejecutado y el tercerista. La intervención de persona diferente a las partes que concurren en el expediente de tercería exige, como requisito esencial de naturaleza personal, que el actor sea un auténtico tercero. Tal es el sentido que afirman, entre otras, las sentencias del Tribunal Supremo de 15 de marzo y 13 de abril de 1993, que la acción sea ejercitada por una persona ajena por completo a la relación obligacional causa del embargo acordado en el ejecutivo previo[639]». No se puede hablar de tercerista cuando existe una identidad sustancial con el ejecutado, es decir coinciden personalidades y patrimonio.

Resulta decisivo para la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo «en tal contexto la confusión de personalidades y patrimonios, e inexistencia de independencia entre aquellas, existiendo en realidad ante una mera configuración formal de dos sociedades que no son otra cosa que el desdoblamiento de una persona con fines fraudulentos, rompiendo el principio de buena fe negocial según afirma la sentencia 5 de abril de 2001 [RJ 2001, 4783]. Todo ello evidenciado

[639] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit*., pág. 275.

fácticamente en base a la determinación de afinidades y comunidades de intereses concurrente, suficientes en sí mismas para acreditar la relación entre sí de las personas jurídicas y el que obedezcan a un entramado común como señala la sentencia del 7 de abril de 2001 (RJ 2001, 2388). Asentando la calificación de los datos fácticos sobre deducciones lógicas extraídas directamente de la prueba practicada, en conjunto y libremente valorada por el juzgador. Así se afirma que con las deducciones lógicas por las que el Tribunal, llega a conclusiones partiendo de los hechos declarados probados en la sentencia[640]».

En razón de lo anterior, cuando la sociedad tercerista es simulada, inexistente, irreal, no puede fundamentarse la negación de la terceria de dominio en base a la doctrina del levantamiento del velo, sino que bajo las consecuencias de la simulación, puesto que habiéndose constatado supuestos en los que el legislador nos dice que la sociedad no puede ser válida, no deben ignorarse entonces «las consecuencias que el legislador imperativamente tiene previstas para la sociedad nula[641]».

Cuando la sociedad no es simulada, es decir existe, es real, podría aplicarse el levantamiento del velo al comprobar el uso abusivo de la personalidad, pues se esta cometiendo un fraude a la ley, causando daños al acreedor al impedir la traba de bienes. Bajo este contexto, si que procedería el levantamiento del velo y la

[640] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit*., pág. 275.
[641] Sánchez Pachón, L.A., *Las causas de nulidad de…*, *op. cit*., pág. 781.

integración de los bienes aportados fraudulentamente a la sociedad al patrimonio del deudor deduciéndole, en su caso, la responsabilidad patrimonial universal.

De cualquier forma, habrá que destacar que en aquellos supuestos que se niega una tercería de dominio porque la sociedad solamente ha servido de instrumento por parte del deudor para trasladar a esta los bienes e impedir su traba, podrían concurrir tanto la responsabilidad penal por alzamiento de bienes como la responsabilidad tributaria solidaria del causante o colaborador en la ocultación o transmisión de bienes o derechos.

La situación antes señalada se torna compleja con la incorporación de los apartados h) y g) al articulo 43.1 de la LGT, pues la responsabilidad que la norma regula es por levantamiento del velo y a diferencia del articulo 42.2 a) de la LGT que regula una responsabilidad solidaria, esta norma regula una responsabilidad subsidiaria. Las contradicciones que suscita este tipo de operaciones las desarrollares en el capítulo siguiente.

2.4.3. La prohibición a sociedades mercantiles de disponer sobre los bienes inmuebles cuando el socio o accionista tiene el control de la entidad y se hubiesen embargado los títulos representativos de la participación en el capital

Conforme a la reforma a la LGT por la Ley 7/2012 se agrega el apartado 6 al artículo 170 que literalmente dice:

«La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.»

Como cabe observar, la medida cautelar establecida en el articulo 170.6 de la LGT[642] complementa el supuesto de responsabilidad subsidiaria del articulo 43.h) de la LGT. Este último precepto, según tendremos ocasión de señalar en el capitulo siguiente regula bajo la figura del responsable tributario y del levantamiento del velo casos en los que ha ocurrido un vaciamiento patrimonial mediante traspaso de activos de forma simulada[643].

Asimismo, esta norma cautelar complementa la acción revocatoria o pauliana establecida en el artículo 111 del Código Civil, en el sentido de que, al adoptarse la medida cautelar, se evita la transmisión de activos y por ende transmisiones en fraude de acreedores. De esta manera se facilita la recuperación del crédito

[642] «En nuestra opinión, la prohibición de disponer regulada en el articulo 170.6 de la LGT debe participar de la naturaleza de las medidas cautelares reguladas con carácter general en el articulo 81 de la LGT, por un lado, porque la norma literalmente se refiere a "la medida cautelar contra persona distinta del titular registral de la finca" y, por otro, porque una interpretación sistematica de ambos preceptos así permite concluirlo». Grávalos Olivella, J., "La reforma de la Ley General Tributaria en el ámbito de la recaudación ejecutiva por la Ley 7/2012, de 29 de octubre", recurso electrónico: www.uria.com/documentos/publicaciones.

[643] Sesma Sánchez, B. "Comentario a los arts. 170.6 y 171.1 de la LGT modificados por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude", en la obra colectiva, Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, (Director: José M. Tejerizo López; Coordinador: Juan Calvo Vérgez), Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, 2013, pag. 156.

tributario y se simplifica el procedimiento a seguir por la Administración, al no ser necesario entablar una acción de resición o revocación de los contratos.

La medida cautelar que introduce el apartado 6 del articulo 170 de la LGT es bastante peculiar, pues faculta a la Administración la adopción de la medida en contra de una sociedad, a pesar que esta no ostente la condición de obligada tributaria en relación con el derecho de crédito que se pretende proteger. Según esta norma, la prohibición de disponer de bienes inmuebles en contra de la sociedad se adopta a pesar que el proceso de recaudación se ha dirigido en contra del socio o accionista, que es el titular la obligación tributaria incumplida.

Evidentemente, la regulación de esta medida en los términos señalados pretende evitar un vaciamiento patrimonial y que se cometa un fraude que ponga en peligro la recuperación del crédito tributario.

Esta norma establece como presupuesto de hecho, para que opere la medida, que al socio o accionista obligado tributario se le haya embargado su participación social o accionaria y que controle de forma efectiva, total o parcial, directa o indirecta la sociedad en los términos del artículo 42 del Código de Comercio. Es decir, se trata del control que ejerce una sociedad dominante sobre la sociedad o el grupo societario, cuando posee la mayoría de derechos de votos y controle a la sociedad o al grupo de sociedades en la toma de decisiones.

El articulo 107.6 de la LGT permite adoptar esta medida cautelar al margen que existan indicios o circunstancias que permitan sospechar que puede ocurrir una despatrimonialización. El precepto señala que es necesario que exista un control efectivo directo o indirecto, pero no hace mención a ninguna conducta que presuma o indique que existe o pueda existir una conducta fraudulenta.

El tener un control efectivo, total o parcial, directo indirecta no es una circunstancia que indique actuaciones fraudulentes por parte del socio o accionista controlador de la sociedad. Los términos empleados por el articulo 170.6 de la LGT son idénticos a los empleados por el articulo 43.1 g) y h) de la LGT[644]. Por ende, la mera titularidad del capital social no es suficiente para determinar la existencia de un control efectivo, siendo necesario, para el caso ostentar la dirección del grupo societario en la toma de decisiones.

En todo caso, «la Ley asimila la posición mayoritaria de un socio en una sociedad con la titularidad de éste respecto de los bienes de aquella, lo cual significa desconocer el principio básico del derecho como es el reconocimiento de personalidades jurídicas distintas de las sociedades respecto de sus socios y, lo que es más grave aún, el derecho a la propiedad[645]».

[644] Por ese motivo, nos remitimos a lo señalado en el capitulo IV sobre lo que debe entenderse por control efectivo, total o parcial, directo o indirecto.
[645] Sesma Sánchez, B. "Comentario a los arts. 170.6 y 171.1 de la LGT…", *op. cit*. pág. 159.

Mediante este supuesto, al igual que sucede cuando se levanta el velo societario, se desconoce a la persona jurídica, por esa razón hay quienes consideran que el articulo 170.6 de la LGT configura «la técnica del levantamiento del velo, no como un mecanismo de aplicación excepcional de carácter jurisdiccional, sino como el presupuesto de hecho para dirigir, en el seno de un procedimiento administrativo, la acción recaudatoria contra los bienes de la sociedad controlada por el sujeto pasivo, dirijiendose de esta forma la acción recaudatoria contra una masa patrimonial contra la que se puede ejecutar, con mayor garantía de éxito, la deuda tributaria[646]».

No obstante, considero que, si bien es cierto que tanto en la medida cautelar contemplada en el articulo 170.6 de la LGT como en los casos de levantamiento del velo, se desconoce a la persona jurídica, no es menos cierto que la norma comentada no hace referencia a ninguna maniobra fraudulenta. Es decir, se desconoce a la persona jurídica o la independencia de personalidades y se entabla una prohibición sobre la disposición de los bienes inmuebles de la sociedad, pero en ningun momento tal medida se adopta porque existe algun indicio de acciones fraudulentas que permitan sospechar que ocurrirá un vaciamiento patrimonial por parte del sujeto que controla el ente.

Hay quienes consideran esta medida «altamente intrusiva, en tanto proyecta sus efectos sobre una persona jurídica que no tiene la condición de obligado tributario

[646] Pérez Bernabeu, B., "El nuevo apartado 6 del articulo 170 LGT como medida de lucha contra el fraude en sede recaudatoria", IEF, recurso electrónico.

y puede causar un perjuicio claro sobre el titular del inmueble y sobre los demás socios de la entidad que soportaran la prohibición de disponer[647]». Asimismo, al tratarse de una medida cautelar debería de fundarse la misma en la existencia de indicios racionales que el cobro de la deuda tributaria se vera definitivamente frustrado o perjuidicado por maniobras en fraude de acreedores.

En definitiva, el artículo 170.6 de la LGT no regula precisamente un supuesto de levantamiento del velo en los términos que hemos señaldo, sino que se trata de una medida cautelar que asegura que no sean traspasados los bienes inmuebles de una sociedad cuando el socio o accionista la controle de forma efectiva, total o parcial, directa o indirecta. Con la regulación de este precepto se desconoce a la persona jurídica y la independencia de personalidades pero el fundamento para que ocurra tal desconocimiento no descansa en la constatación de indicios que permitan, al menos sospechar que se ha cometido un fraude de ley.

Tal y como se analizará en las paginas siguientes, quien invoque la doctrina del levantamiento del velo tiene la carga de la prueba y en consecuencia debe de probar el objeto negocial (business purpose test). Resulta necesario declarar la ineficacia de determinadas actividades, como lo es la constitución de sociedades cuando las mismas no están motivadas por propósito negocial alguno que no consista única y exclusivamente, conseguir una mera ventaja fiscal.

[647] Sesma Sánchez, B. "Comentario a los arts. 170.6 y 171.1 de la LGT…", *op. cit.* pág. 158.

En definitiva, para aplicar la norma comentada la Administración no está en la obligación de probar que la sociedad carecer de propósito negocial y que con su creación se persigue eludir el tributo o disminuir su cuantia, como si sucede en los casos de levantamiento de velo.

3. Delimitación de la doctrina del levantamiento velo con otras figuras del ordenamiento jurídico

3.1. Consideraciones previas

Consideramos oportuno no solo la delimitación de la doctrina del levantamiento del velo, con las normas antiabuso generales y específicas a que hemos hecho referencia en las páginas anteriores, sino que también con otras figuras del ordenamiento jurídico.

En muchas ocasiones, se puede percibir en la jurisprudencia que existe una tendencia de resolver los casos de interposición de sociedades bajo el amparo de la doctrina del velo. Sin embargo, en algunas de esas ocasiones, la resolución del caso no viene dada precisamente por el levantamiento del velo social, sino que el propio ordenamiento jurídico se encarga de regular la solución que deberá darse al caso planteado, dando lugar a un hecho complementario o una cláusula antiabuso de carácter especifico.

De tal modo que no puede confundirse un régimen de consolidación fiscal, en el cual aparece un único sujeto pasivo de todas las empresas conformadoras del grupo, con las consecuencias derivadas del levantamiento del velo, en el que ha existido abuso de la personificación, por parte de los socios y se responsabilizan a estos, no del pago de un solo impuesto, sino de todas las deudas conforme al principio de responsabilidad patrimonial universal.

Asimismo, habrá que tener claro cuándo se aplicarán las normas de Derecho mercantil a los administradores de la sociedad por su gestión negligente, sobre todo cuando en la persona del socio coincide la administración del ente social. Lo anterior, no deberá confundirse con el abuso de la personificación y desestimación de la sociedad por aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

Otro aspecto que habrá que diferenciar, es que en el ordenamiento coexisten varias normas tendentes a garantizar el crédito del acreedor frente al deudor. Es así, que se cuenta con normas de protección de ese crédito, como lo constituye la acción pauliana o revocatoria. No obstante, la doctrina del levantamiento de velo también tiende a proteger el crédito, pero bajo causas muy distintas y por ende resulta necesaria su delimitación con la referida acción pauliana.

En las páginas que siguen trataremos de delimitar cada una de las figuras antes mencionadas con la doctrina del velo social.

3.2. El régimen de consolidación fiscal en el IS y el régimen especial del grupo de entidades en el IVA

De conformidad con los artículos 55 y siguientes de la LIS DE 2014 [648], a que hacíamos referencia anteriormente, los grupos de sociedades pueden voluntariamente adherirse al régimen tributario previsto en el capítulo VI (régimen de consolidación fiscal) del título VII (regímenes tributarios especiales), considerándose al grupo fiscal como sujeto pasivo. Las sociedades integrantes del grupo estarán sujetas a todas las obligaciones tributarias que se deriven del régimen de tributación individual, a excepción del pago de la deuda tributaria.

Este régimen tributario específico, supone que, al conjunto de sociedades que integran un grupo, se le considera sujeto pasivo a pesar de no tener –el grupo– personalidad jurídica. Existe una sociedad dominante del grupo y el resto de sociedades son dependientes, la sociedad dominante sería la que representaría al grupo para efectos fiscales. La LIS de 2014, reconoce la subjetividad del grupo fiscal, pero a la vez establece la solidaridad entre los integrantes del grupo. Es decir, se le atribuye al grupo la calidad de sujeto pasivo partiendo de una ficción normativa, estableciendo una responsabilidad solidaria en las obligaciones tributarias entre las integrantes del grupo que no abarca a las sanciones y cuyo representante es la sociedad dominante.

[648] Este régimen estaba regulado por el artículo 64 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004 del 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS.

Asimismo, existe un régimen especial del Grupo de Entidades en el IVA que tiene ciertos aspectos en común con el régimen de consolidación fiscal en el IS. Es así, que la «norma comunitaria (Directiva 2006/112/CE, art II) que establece la facultad para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en un Estado miembro que goce de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas ente sí en los órdenes financiero, económico y de organización, ha sido ejercitada por España al regular mediante la Ley 36/2006, el denominado Régimen Especial del Grupo de Entidades[649]».

Este régimen especial para el IVA, al igual que el de consolidación fiscal en el IS es de aplicación voluntaria, la sociedad dominante ostenta la representacion del grupo ante la Administracion Tributaria. Cada entidad responde de las infracciones derivadas del incumplimiento de sus propias obligaciones tributarias. No obstante, todos los miembros del grupo que apliquen al régimen serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria que resulte de la aplicación del régimen y del pago de las sanciones que le llegasen a ser impuestas a la entidad dominante por la comisión de las infracciones tipificadas por el incumplimiento de las obligaciones específicas derivadas de la aplicación del régimen especial[650].

Las sociedades integrantes del grupo no pierden la condición de sujetos pasivos del IS o en su caso del IVA y consecuentemente, deben de presentar la

[649] Martinez Serrano, J. L., "El régimen especial del grupo de entidades de IVA en el sector financiero", recurso electrónico, www.ief.es.

[650] La normativa reguladora de este régimen especial del grupo de entidades en el IVA se encuentra recogida en la LIVA en su articulo 120 según redacción dada por la LMPFF y 163 quinquies a 163 nonies, Reglamento de la LIVA articulo 30 redaccion dada por el Real Decreto 126/2008, articulo 61 bis a 61 sexies y articulo 71.3 redaccion dada por el Real Decreto 1666/2007,

declaración de impuestos aunque no deberán de ingresar cuota alguna, ni tampoco tendrán derecho a obtener devolución. En el caso del IVA tampoco podrán ejercer el derecho de compensación en autoliquidaciones individuales posteriores, de los importes que resulten de sus autoliquidaciones individuales, puesto que tales importes deben integrarse en la autoliquidación agregada del grupo.

El régimen de consolidación fiscal en el IS, asi como el régimen especial del grupo de entidades en el IVA difieren de la doctrina del levantamiento del velo porque se aplica en virtud del ejercicio de una opción, por la singularidad del grupo, siendo esta opción lícita y voluntaria. En cambio el levantamiento del velo se aplica para evitar el abuso de la persona jurídica y el fraude de ley resultante de tal abuso; no constituyendo una opción del sujeto pasivo. Con el levantamiento del velo no se permite la conducta elusiva del tributo, en la que pretende cobijarse el obligado tributario utilizando para ello a la persona jurídica con el fin de burlar la ley[651].

Como veremos más adelante, se advierte cierta contradicción entre la regulación del régimen de consolidación fiscal en el IS y el régimen especial en el IVA y los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, regulados en el artículo 43.1. g) y h) de la LGT[652]. Puesto que si el grupo persigue eludir la responsabilidad patrimonial de alguno de sus socios abusando de la personalidad

[651] Para Sánchez Huete, M. A., en *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit*., pág. 189, «se evidencian dos aspectos básicos del régimen de consolidación; por una parte, la necesidad de conocer la existencia del grupo como realidad económica singular y; por otra, que la existencia de un grupo societario no conlleva necesariamente un uso ilícito. Se evidencia una realidad jurídica no patológica, dado que supone un régimen opcional y no entraña responsabilidad punitiva, ni represión alguna».
[652] En el capítulo IV se profundiza sobre el tema.

jurídica, entonces, habría por un lado una responsabilidad solidaria y por otra una responsabilidad subsidiaria más benigna[653]. Es decir, en el régimen de consolidación fiscal, la responsabilidad entre las sociedades que conforman el grupo es solidaria y esta responsabilidad no abarca a las sanciones. No obstante, si se dan algunos de los presupuestos de hecho del artículo 43.1. g) y h) de la LGT la responsabilidad es subsidiaria y no solidaria y sí abarca a las sanciones. Ahora bien, consideramos que en la práctica no es tan fácil que quien presente declaración consolidada en el IS[654] por estar adherido al régimen de consolidación fiscal se vea envuelto en problemas de velo societario[655].

También, se observa que en el régimen de consolidación fiscal y en el régimen especial antes señalado la responsabilidad tributaria solo abarca al IS e IVA, respectivamente, en cambio en la responsabilidad tributaria fundada en el levantamiento del velo, abarca a cualquier tributo y no se ciñe solo al IS[656] o IVA. En todo caso, habrá que dejar en claro que el grupo en sí, al no tener personalidad jurídica, no podría aplicársele el levantamiento del velo, porque esta doctrina tiene como una de sus consecuencias la oponibilidad de la persona jurídica y, al no contar el grupo con personalidad jurídica, no hay nada a que oponérsele para penetrar en su *substratum*. Cosa distinta es si alguna o varias de las sociedades

[653]Para Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*…, *op. cit*., pág. 344, «si las sociedades integrantes en el grupo son sociedades activas, en principio, no se dará el presupuesto necesario para aplicar el artículo 43.1.g) y h) LGT, en el sentido de que no habrían sido creadas para evitar la responsabilidad patrimonial».

[654] Igual comentario cabría para el régimen especial del grupo de entidades en el IVA.

[655] Sánchez Huete, M. A., en *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 190, para quien: «Tal situación resulta contradictoria y la solución no es menos. La solución no es eliminar la responsabilidad solidaria propia de tal régimen, sino adicionar el régimen previsto para la nueva situación, de otra forma, la conducta patológica a evitar se vería injustificadamente privilegiada».

[656] Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de*…, *op. cit*., pág. 120.

que conforman el grupo han sido creadas para abusar de la persona jurídica para cometer un fraude a la ley, en este caso sí entraría en juego la doctrina de levantar el velo societario[657].

En definitiva, el grupo consolidado en el IS o el régimen especial del grupo de entidades en el IVA no constituyen supuestos para levantar el velo societario, puesto que se trata de regímenes voluntarios, para efectos de tributar en el IS e IVA y no se trata de un supuesto en el cual persista la idea de engaño o que tenga como fundamento el fraude a la ley, por esa razón no puede confundirse con la doctrina comentada.

3.3. La acción de responsabilidad contra los administradores o el consejo de administración de la sociedad mercantil

En relación con la responsabilidad de los administradores de una sociedad, la LSC, unifica las acciones de responsabilidad contra los administradores en los artículos 236[658] al 241. Según esta normativa puede acumularse tanto la acción social –artículo 238 de la LSC– como la individual –artículo 241 de la LSC– contra

[657] Llama la atención la sentencia de la AP de Barcelona (AC284) de 28 de junio de 2011, Jurisdicción Civil, siendo ponente Don Ignacio Sancho Gargallo, en la cual se decide levantar el velo societario y consolidar el patrimonio de tres sociedades mercantiles, en procedimiento concursal, que a criterio del tribunal tenían un mismo domicilio, plantilla de trabajadores, teléfono, fax, a estos efectos la AP manifiesta: «Ahora bien, de la misma manera que de forma excepcional, en el curso de una reclamación extraconcursal, cabe levantar el velo de una sociedad en los casos de confusión de patrimonios, para hacer responsable de las deudas de una determinada sociedad a otras del mismo grupo, no debería haber inconveniente para que, también de forma excepcional, el concurso de las sociedades de un mismo grupo que tuvieran confusión de patrimonios y que hubieran operado en el mercado como una sola empresa, no solo se tramitarán conjuntamente, sino como una sola entidad deudora , consolidando todos sus activos y pasivos».

[658] Modificado por el artículo único 20 de la Ley 31/2014, del 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.

los administradores que hayan incumplido los deberes para con la sociedad, los socios, los acreedores y cualquier tercero, que vienen recogidos en los artículos 225 a 232[659] de la LSC. En consecuencia, si del incumplimiento de sus deberes el administrador ha causado un daño concreto, como sería el efectuado por no pagar las deudas de la sociedad por la deuda impagada, este asumirá la responsabilidad.

Habrá que señalar que, en la normativa anterior a la LSC (Ley de Sociedades Anónimas y Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada), se distinguían a la vez dos acciones, la primera consistía en la responsabilidad social ejercitada previo acuerdo de la junta o asamblea general o cuando la perjudicada es la misma sociedad y la acción individual ejercitada por los propios socios o terceros, cuando las acciones del administrador hubiesen perjudicado los intereses de estos.

El artículo 134.1 de la derogada Ley de Sociedades Anónimas, establecía que la acción en contra de los administradores se entablaría por la propia sociedad previo acuerdo de la junta general, el cual puede ser adoptado aunque no esté en el orden del día. El artículo 133.1 de este mismo cuerpo normativo disponía que los administradores debieran responder frente a la sociedad, frente a los accionistas y acreedores sociales del daño que causen por actos contrarios a la ley, a los estatutos o por los realizados sin la diligencia con la que deben

[659] Modificado por el artículo único 19 de la Ley 31/2014, del 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo.

desempeñar el cargo[660]. Por su parte el artículo 69 de la derogada Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, ordenaba que «los administradores responderán frente a la sociedad de los daños causados por dolo, abuso de facultades, negligencia grave o incumplimiento de la Ley o de la escritura fundacional».

En todo caso, la responsabilidad comentada no es de carácter objetivo, ya que «es importante matizar que la responsabilidad de los administradores no deviene automáticamente e inexorablemente del solo incumplimiento de las obligaciones contraídas por la sociedad (SAP Baleares, sección 5, del 27 de enero de 2000), sino que requiere la prueba del daño, bien directamente a la sociedad, aunque derive en un daño indirecto a socios y acreedores, o bien directamente lesivo para los intereses de socios y acreedores (STS del 15 de abril del 2000 [RJ 2000, 2155]); un concreto acto ilícito personal doloso o culposo de los administradores, ya sea por acción o por omisión, del que se deriven adecuadamente daños a terceros (STS del 28 de junio de 2000 [RJ 2000, 5912); y ha de existir finalmente relación causal entre el daño y la conducta de los administradores (SSTS del 28

[660] En este artículo 133.1 de la derogada LSA, también se establecía que responderían solidariamente todos los miembros del órgano de administración que realizaron el acto o adoptaron el acuerdo, menos los que prueben que, no habiendo intervenido en su adopción y ejecución, desconocían su existencia o conociéndola hiciera todo lo conveniente para evitar el daño o, al menos, se opusieran expresamente a aquel y que en ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general. La última parte de esta norma se reproduce en la actual LSC en su artículo 236.2 que a la letra dice: «En ningún caso exonerará de responsabilidad la circunstancia de que el acto o acuerdo lesivo haya sido adoptado, autorizado o ratificado por la junta general».

de febrero de 1996 [RJ 1996, 1608] , 25 de septiembre de 1996 [RJ 1996, 6656] , 10 de diciembre de 1996 [RJ 1996, 8996 y 28 de junio de 2000)[661]».

De la normativa mercantil, así como de los pronunciamientos judiciales, se deduce que la responsabilidad de los administradores por su gestión no tiene relación con la doctrina del levantamiento del velo. Sin embargo, no siempre se ha tenido clara esta cuestión y, como bien se ha señalado «la concentración de poder en la figura del administrador societario es consecuencia de la propia estructura legal de las sociedades de capital, sin que ello deba de suponer necesariamente un supuesto de uso abusivo del tipo que justifique el desvelo de la personalidad jurídica, ni siquiera en supuestos extremos como de sociedades de un único socio o con socios dominantes o de control, supuestos que ya tienen un específico tratamiento societario a través de una normativa específica sobre sociedades unipersonales y grupo de sociedades[662]».

La acción individual contra los administradores surge de la aplicación directa de la normativa mercantil, pero el origen de esta responsabilidad no obedece al uso abusivo de la persona jurídica, con el fin de evitar la responsabilidad patrimonial universal, sino simplemente por incumplir con sus obligaciones mediando para ello negligencia, culpa o dolo en el desempeño de su cargo, causando un daño a la propia sociedad, socios o a terceros.

---

[661] Hita, L. M., "Ampliación de la ejecución de sentencia condenatoria de sociedad a las personas de sus socios y administradores", *Aranzadi Social*, consultado en *Westlaw* (BIB 2001/1616).

[662] Hurtado Cobles, J., en *La responsabilidad de los administradores societarios el ámbito civil y social*. Estudio de su problemática en la praxis, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/235149.

Sin embargo, la doctrina del levantamiento del velo se aplica por el uso abusivo de la persona jurídica y con la misma se combate el fraude a la ley que se comete a través de sociedades interpuestas, siendo este su principal fundamento. Al levantarse el velo societario podrán imputarse los hechos a los socios, si estos se hicieron valer de la persona jurídica para cometer un fraude a la ley. En cambio, en los casos de responsabilidad del administrador o consejo de administración, la acción es individual para estos por su gestión y no porque ostente la condición de socio, como sí sucede en la doctrina del levantamiento del velo.

La principal confusión se da porque podrían concurrir en la persona del socio también la administración de la sociedad. Es decir, el empresario real puede acabar siendo el administrador único de la sociedad, a la vez de accionista o accionista mayoritario, o incluso accionista único en el caso de las sociedades unipersonales. En todos estos supuestos, el resarcimiento se efectúa sobre el patrimonio de una sola persona, ya sea como el verdadero empresario o administrador negligente[663].

Si se procede a levantar el velo en el caso de una sociedad unipersonal, por abuso del ente social por parte del socio, se integrará el patrimonio de este y se le podrá deducir responsabilidad patrimonial universal. En el caso de que el socio a la vez ostente la administración, será solo en él que se deducirá responsabilidad y su patrimonio responderá por el daño causado.

[663] Hurtado Cobles, J., en *La responsabilidad de los administradores…, op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/235149.

No obstante, resulta necesario tener presente que la responsabilidad del administrador negligente, exista o no dominio patrimonial en la persona de este, y la doctrina del levantamiento del velo, constituyen situaciones distintas. Tienen alguna conexión en sus efectos, pero su origen y fundamento son claramente distintos[664].

La existencia del administrador, ya sea de hecho o de derecho, evidencia la voluntad propia de la sociedad en la elección de este. Es decir, la sociedad ha decidido el nombramiento de tal administrador. En cambio, en los supuestos del levantamiento del velo, se tratan de sociedades que se han interpuesto para evitar la aplicación de normas; se ha pretendido cobijarse en las normas que regulan la persona jurídica para burlar la propia ley.

La constitución de una sociedad con fines fraudulentos o en pleno abuso de la personificación pasa por la voluntad de los socios y no constituye en su sentido estricto un acto de administración, que es lo que pretende resguardar las normas mercantiles al imputar responsabilidades a los administradores por su actuación negligente o, cuando haya intervenido culpa o dolo.

[664] Hurtado Cobles, J., en *La responsabilidad de los administradores…, op. cit*., VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/235149.

3.4. La acción pauliana o revocatoria[665]

Conforme al artículo 1.111 del Código Civil español la acción pauliana[666] o revocatoria se refiere a la posibilidad que se tiene de impugnar los actos que haya realizado el deudor en fraude de acreedores, es decir con esta acción se pueden revocar las compraventas fraudulentas efectuadas por el deudor, y revertir los bienes vendidos al patrimonio del acreedor para poder de esta manera hacerse del pago del crédito que ostentaba dicho acreedor.

Consecuentemente, la acción pauliana es aquella que se le reconoce a todos los acreedores que carezcan de garantía real, «para demandar la revocación de los actos realizados por el deudor en perjuicio o en fraude de sus derechos crediticios. Esto les permite, después de haber perseguido los bienes que se hallen en poder del deudor, para hacerse pago de cuanto se les deba, ejercitar todos los derechos y acciones con el mismo fin, exceptuando aquellos inherentes a la persona del obligado[667]».

La acción pauliana o revocatoria constituye una acción que refuerza en favor del acreedor las facultades para satisfacer la deuda en caso que se haya dado un fraude de acreedores. Esta acción se fundamenta en que los contratos son rescindibles si son celebrados en fraude de acreedores, siempre y cuando el

[665] Llamada también acción rescisoria.
[666] La mayoría de tratadistas consideran que el nombre de esta acción «se atribuye al pretor Paulo, el cual la reconoció. Es llamada también revocatoria, por antonomasia, ya que puede comprender toda clase de actos de enajenación». Cabanellas, G., *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Heliasta, Tomo I, Buenos Aires, 1998, pág. 84.
[667] *Ídem, op. cit*., pág. 84.

acreedor no pueda cobrar de otro modo lo que le deben. El ejercicio de la rescisión de negocios en fraude de acreedores se subsume en la regulación general sobre la rescisión de contrato.

Esta acción pretende obtener la reparación del perjuicio inferido, únicamente, vinculado a los bienes o derechos transmitidos en perjuicio del acreedor. Es decir, la acción pauliana lo que pretende es la restitución de la cosa objeto del negocio fraudulento, determinando la ineficacia de determinados actos lesivos.

Consecuentemente, con lo anterior se puede señalar que, la acción pauliana o revocatoria, «está dirigida a restablecer el patrimonio del deudor en la situación que se encontraba antes de los actos fraudulentos. Con el fin de que el acreedor pueda conseguir lo que hubiera obtenido si el acto fraudulento no hubiera sido consumado[668]». En la doctrina española se ha señalado que «la configuración moderna de la acción no se centra ya en la imputación subjetiva del fraude, esto es, en la reprobación de los comportamientos dolosos que lo sustentan, sino en la defensa de la efectividad del derecho de crédito con base a la responsabilidad patrimonial del deudor, como fundamento primario de la tutela dispensada[669]».

Dicho lo anterior habrá que preguntarse, cuál es o son las diferencias entre la acción pauliana o revocatoria y la técnica de levantar el velo societario. En primer lugar, hay que señalar que la acción pauliana constituye una medida direccionada

[668] *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, Tomo I, Driskill, S.A., Buenos Aires, 1986.
[669] Orduña Moreno, F. J., Tamayo Haya, S., *La conservación de la garantía patrimonial del Derecho de crédito*, Civitas, Thomson, Navarra, 2006, pág. 49.

a objetos concretos, como lo es dejar sin valor y efecto un contrato de compraventa, cuando el mismo se realizó en fraude de acreedores al pretender desproteger el crédito evitando la ejecución de la deuda a través de la traba de un embargo. En la acción pauliana el deudor responde con bienes concretos, mientras que al levantarse el velo societario y penetrar en la persona jurídica se aplica el principio de responsabilidad universal, pues para burlar este principio es que se ha creado la persona jurídica con lo cual el crédito se puede garantizar con todos los bienes del sujeto obligado y no con bienes concretos que han sido trasmitidos mediante contratos rescindibles por haberse creado en fraude de acreedores.

En la figura del levantamiento del velo se persigue evitar el uso abusivo de la persona jurídica con fines de fraude a la ley, en cambio, con la acción pauliana se persigue la restitución de los bienes objetos del negocio fraudulento. La acción pauliana pretende obtener la reparación del perjuicio causado y se dirige no solo contra el deudor sino también contra el tercero, para reintegrar el patrimonio al deudor y así poder hacerse el pago con los bienes del deudor.

Resulta importante señalar que la doctrina española ha considerado que la concepción moderna de la acción paulina o revocatoria esta «imbricada en la tutela ordinaria del crédito bajo el fundamento general de la responsabilidad patrimonial del deudor, tiene su correlato lógico, en cuanto a su función se refiere, en la tipicidad de la insolvencia como expresión o referente de la lesión del

derecho de crédito[670]». Sin embargo, en la doctrina del levantamiento del velo no se analiza la existencia de insolvencia por parte del deudor que cause lesión al crédito, sino más bien el abuso de la personalidad jurídica, cometiéndose a estos efectos un fraude de ley.

El Tribunal Supremo, en la Sentencia del 28 de mayo de 1997[671], analiza los requisitos necesarios para ejercitar la acción de rescisión de negocios en fraude de acreedores cuando el crédito defraudado es el crédito tributario y el acreedor, actor de la acción paulina, es la propia Hacienda Pública. En esta sentencia, el Tribunal establece los requisitos exigidos para la aplicación del artículo 1.111 del Código Civil, señalando que la acción subsiste aunque el acto de disposición ocurriera antes que el crédito surgiera[672], siempre y cuando la disposición se diera en atención al futuro y previsible nacimiento de la obligación, es decir cuando se pueda prever su existencia.

Habrá que señalar que la «acción rescisoria de negocios en fraude de acreedores no manifiesta ninguna especificidad que impida la consideración y aplicación de ese mismo fundamento y de la propia acción al ámbito tributario cuando el contribuyente disponga de sus bienes en fraude del crédito tributario; pues si se quiere tutelar a los acreedores por encima de otras salvaguardas, mucho más

[670] Orduña Moreno, F. J., Tamayo Haya, S., *La conservación de la garantía patrimonial*…, *cit. op.* pág. 56.
[671] Sentencia del 28 de mayo de 1997 (RJ 4116) del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, fue ponente Don Antonio Gullón Ballesteros.
[672] Martínez Giner, L. A., "Rescisión de negocios en fraude del crédito tributario; el ejercicio de la acción pauliana por la Hacienda Pública", *Jurisprudencia Tributaria* Aranzadi, consultado en *Westlaw* (BIB 1998/468): «la no necesidad de la anterioridad del crédito defraudado con respecto al acto de disposición para poder ser operativa la acción pauliana siempre que esa disposición, anterior a la deuda, se haya realizado en atención al futuro y previsible nacimiento de la obligación».

justificada y con un fundamento mucho más preciso y sólido será la protección del crédito tributario que deriva del ejercicio y aplicación de esta acción al ámbito tributario[673]».

En el ejercicio de la acción pauliana se observa otro requisito que es el de subsidiaridad que implica que la Administración Tributaria está obligada a intentar en el período ejecutivo y, específicamente, en la vía de apremio la traba de embargos, y solo si resultasen ineficaces los mismos se darían pie a la acción pauliana. Este requisito conlleva que debe probarse que se carece de otro medio para cobrar la deuda y consecuentemente sólo cabe la vía de la rescisión del contrato celebrado en fraude del acreedor[674].

Este elemento de subsidiariedad, con diferente proyección, se observa en la técnica del levantamiento del velo, el cual como ya se hizo referencia en páginas anteriores, implica que solo se podrá acceder a la aplicación de la técnica en forma limitada y como último remedio legal, es decir, solo cuando no exista otra salida para resolver el caso o cuando el propio ordenamiento no haya normado o previsto expresamente el abuso de la persona jurídica.

[673] Martínez Giner, L. A., "Rescisión de negocios en fraude…", *op. cit.*, consultado en Westlaw (BIB 1998/468).

[674] En la doctrina civilista entiende que este requisito de subsidiariedad está ligado al requisito de insuficiencia de bienes, es decir, que la subsidiariedad en el ejercicio de la acción, se da precisamente porque no existen bienes que embargar pues los bienes con que contaban el deudor han sido traspasados en fraude de acreedores y por ende el embargo ha sido infructuoso o no se ha podido trabar. León Cavero, R., "La rescisión de actos jurídicos realizados en fraude del crédito tributario", *Revista Tribuna Fiscal*, Núm. 56, 1995, pág. 51.

A manera de conclusión, podemos afirmar que tanto la doctrina del levantamiento del velo como la acción pauliana refuerzan el crédito, integrando el patrimonio del deudor, pero bajo mecanismos diversos y con consecuencias jurídicas también diversas. Con ambos institutos se pretende reforzar las facultades del acreedor y constituyen la reacción, ante la actuación fraudulenta del deudor de disminuir las garantías patrimoniales existentes para que el cobro se vuelva ineficaz e infructífera la vía de apremio.

Sin embargo, este reforzamiento del crédito se logra por caminos distintos, pues la acción pauliana responde a situaciones concretas y no constituye una reacción ante el uso abusivo de la persona jurídica, como si sucede con la doctrina del levantamiento del velo.

CAPÍTULO IV: LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO COMO SUPUESTO DE RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA SUBSIDIARIA

1. La doctrina del levantamiento del velo: de técnica judicial a técnica normativa (su incorporación a la LGT a través de la LMPFF)

En la LMPFF[675] el legislador incorporó una serie de normas con la finalidad de combatir el fraude[676], y añadió los apartados g) y h) al artículo 43.1 de la LGT– cuyo origen se debe, según ha expuesto la doctrina, a la Sentencia del Tribunal

[675] Para Martínez-Carrasco, «desde una perspectiva de técnica legislativa, resulta criticable el que no se haya acometido una reforma unívoca del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes en un solo texto legal. En efecto, dado que la Ley 35/2006, del 28 de noviembre (RCL 2006, 2123) tiene por objeto la modificación parcial –entre otras– de las leyes reguladoras de dichas figuras impositivas que acomete de forma casuística y detallada hasta el paroxismo, cabe preguntarse por qué no se modificaron a la vez, simultáneamente en dicho texto legal, sin necesidad de completar las reformas –a veces, incluso por vía de disposiciones adicionales o transitorias casi desapercibidas e imperceptibles por el obligado tributario, pese a la importancia de lo modificado a salto de mata– de tales impuestos con otra ley inmediata en el tiempo, esto es, la Ley 36/2006, de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, que aquí se estudia. A ello hay que añadir –a mayor abundamiento– las reformas introducidas también en dichos impuestos por la Ley 42/2006, del 28 de diciembre (RCL 2006, 2324), por la que se aprueban los Presupuestos Generales del Estado para el 2007». *Vid.* Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., "Notas a la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130), de medidas para la prevención del fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB 2007/36). Para Sánchez Huete, siguiendo a L. M. Alonso González en el trabajo "Comentarios al Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal", *Temas Tributarios de Actualidad*, Núm. 7, 2006, la LMPFF «incorpora una pluralidad de medidas que afectan a diversos impuestos, sectores, y legislación, de ahí que con Alonso González diferenciamos entre: a) Medidas antiparaíso –las modificaciones en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes–. b) Medidas contra el fraude en el marco de la Estimación Objetiva en el IRPF. c) Medidas antitramas fraudulentas en el marco del IVA y de los Impuestos Especiales. d) Medidas dirigidas a contrarrestar el fraude mobiliario. e) Modificaciones operadas en la Ley General Tributaria para evitar el fraude en la fase de recaudación. f) Modificación del procedimiento administrativo previo al proceso penal por delito fiscal». *Vid.* Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 22.

[676] La regulación establecida en la LMPFF «tiene como antecedentes próximos, de manera concatenada, los Planes de Control de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria y el Plan de Prevención del Fraude del 29 de noviembre de 2004. Son las directrices administrativas, recogidas en el Plan de Prevención del Fraude Fiscal, elaborado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, las que son tenidas en cuenta. Así se explicita en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 al afirmar que el objeto de la misma es la aprobación de diversas modificaciones normativas destinadas a la prevención del fraude fiscal. Dichas modificaciones forman parte en su mayoría del Plan de Prevención del Fraude Fiscal y suponen la adopción de aquellas medidas que por su naturaleza requieren un desarrollo normativo con rango de ley». *Ídem*, *op. cit.*, pág. 24.

Supremo del 19 de abril de 2003[677]–, estableciendo la técnica del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad subsidiaria.

El artículo 43.1 apartados g) y h) de la LGT textualmente establece:

«Responsables subsidiarios. 1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: (…)

g) Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas;

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea

[677] *Vid.* Capítulo III en el que se trata el levantamiento del velo en la fase de recaudación de los tributos.

una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones».

Es de destacar que la LMPFF fue muy criticada desde la fase previa a su aprobación, pues hay quienes consideraban en relación al proyecto de Ley que, cuando, «en la lucha contra el fraude fiscal, la Ley no acude preferentemente a la técnica puramente sancionadora sino al establecimiento de medidas de otra clase –aunque pueda explicarse hasta un cierto grado esta reacción–, debemos plantearnos si verdaderamente se trata de una renuncia razonada al empleo de dicha técnica penal o si simplemente estamos ante una "fuga formal y nominal", pues materialmente se están empleando medidas indirectamente sancionadoras, que se aplicarán al margen de los principios y procedimientos previstos para las sanciones propiamente como tales[678]». Es decir, desde la formulación del proyecto de Ley se ha venido cuestionando que este instrumento jurídico, pese a pretender atajar las conductas constitutivas de verdaderos ilícitos tributarios, no cuenta con verdaderas disposiciones sancionadoras; sino, con disposiciones indirectamente sancionadoras o de reforzamiento de las facultades de control de la Administración Tributaria frente al contribuyente[679].

Otro de los cuestionamientos que se le formuló al proyecto de Ley, fue la falta de conceptualización de lo que debe entenderse como fraude fiscal y sobre este

[678] Cayón Galiardo, A., "El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque", *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 72, 2006, pág. 13.
[679] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…*, *op. cit.*, pág. 67.

particular, hay quien ha manifestado que «el Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, debería empezar por perfilar conceptualmente su objeto. Por tanto, la máxima de que el fraude se debe perseguir, porque lo que unos no paguen, tendrán que pagarlos lo demás, debe matizarse en el sentido de que la misma solo es válida en aquellas circunstancias en las que lo no pagado no se ha satisfecho existiendo obligación objetiva de hacerlo. No es fraude la unilateral caracterización por la Administración Tributaria de un comportamiento de planificación fiscal como un acto de elusión. No es fraude lo que la Hacienda Pública dice que es fraude, antes de que se pronuncien los Tribunales. Y el fraude no puede tratarse desconociendo el derecho a la planificación fiscal[680]».

En cuanto al establecimiento de la técnica del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria, la exposición de motivos del proyecto de Ley justificaba su inclusión señalando que la técnica engarzaba «directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotulela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. La introducción de esta medida antiabuso, permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración de facto de las obligaciones

[680] García Novoa, C., "El proyecto de ley de…", *op. cit.*, consultado en Westlaw (BIB 2006/603).

contributivas, un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa[681]».

Con todo, resulta muy discutible que sea la propia Administración Tributaria quien deba aplicar la doctrina del velo societario, pues por mucho que esta sirva con objetividad a los intereses generales, no deja de ser parte interesada en el proceso de decisión sobre la procedencia o no de la misma[682]. A lo anterior, habrá que añadir que, el haber «explicitado positivamente los supuestos en que ha de aplicarse la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo no añade excesiva seguridad al obligado tributario, dado lo confuso y abstracto de la terminología empleada para su construcción normativa[683]».

Con lo cual parece que no es certera la posición de aquellos que defienden la normación de la técnica[684], puesto que lejos de dotar seguridad jurídica coadyuva a la aplicación arbitraria de las instituciones tributarias o permite abstraerse de un procedimiento sancionador en el cual rigen principios fundamentales[685].

---

[681] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: Levantamiento del velo,* IEF, DOC., Núm. 26/07, 2007, pág. 7.

[682] Para Checa González, «tomando como base tan reiterada jurisprudencia, no parece muy correcto el que sea la propia Administración tributaria la que, actuando como juez y parte, pretenda llevar a cabo, por sí misma, y sin intervención judicial, esta delicada tarea, que es, en definitiva, lo que se pretende conseguir por medio de la adición de estos nuevos párrafos g) y h) al apartado 1 del artículo 43 de la LGT». Checa González, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006 del 29 de noviembre*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2006, pág. 48.

[683] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 69.

[684] Para López, López, H., «cuando el legislador normativiza la doctrina del levantamiento del velo tiene que ser consciente de que, con ello, circunscribe o acota el ámbito de aplicación de esta doctrina; lo que implica una mayor seguridad jurídica, por un lado, pero una evidente pérdida de eficacia, por el otro, ya que, a partir de ese momento, la doctrina flexible del levantamiento del velo resultará aplicable exclusivamente a aquellos supuestos concretos que sean subsumibles en el presupuesto normativo con el que se positiviza esta técnica». *Ídem, op. cit.*, pág. 66.

[685] Según Sánchez Huete, M. A., «la normación de la doctrina conlleva prescindir de su carácter excepcional y subsidiario, pues ahora corresponderá una aplicación genérica, siempre que concurran los supuestos de hecho.

Habrá que destacar que, para algunos estudiosos del tema, la normación de la doctrina no solo conlleva prescindir de su carácter excepcional y subsidiario; sino también «conlleva el paso de una situación de *numerus apertus a numerus clausus* en su aplicación[686]».

De hecho, existe un sector de la doctrina que considera innecesario «crear una figura normativa que describa o recoja dicha doctrina, pues existen figuras tradicionales que pueden llevar a las mismas consecuencias, así, la simulación, la acción revocatoria o pauliana, la responsabilidad de los socios solidarios, las consecuencias de las sociedades, irregulares, el objeto ilícito del acto de las sociedades que abusan, etcétera[687]». No obstante, hay quienes sí consideran necesaria dicha regulación, «por cuanto las instituciones que los anteriores citan tienen efectos muy drásticos, o no son los adecuados para el supuesto concreto[688]».

Es importante considerar que, tal como analizaremos más adelante, algunas de las conductas que permiten levantar el velo societario y que son reguladas por la LMPFF, se asemejan a ilícitos penales, siendo conductas muy próximas a las

---

También conlleva el paso de una situación *de numerus apertus a numerus clausus* en su aplicación (…). Para unos, no es necesario crear una figura normativa que describa o recoja dicha doctrina, pues existen figuras tradicionales que pueden llevar a las mismas consecuencias, así, la simulación, la acción revocatoria o pauliana, la responsabilidad de los socios solidarios, las consecuencias de las sociedades, irregulares, el objeto ilícito del acto de las sociedades que abusan, etcétera. Para otros resulta necesaria dicha regulación, por cuanto las instituciones que los anteriores citan tienen efectos muy drásticos, o no son los adecuados para el supuesto concreto». Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 72.

[686] *Ídem, op.* cit., pág. 72.

[687] *Ídem, op.* cit., pág. 72.

[688] *Ídem, op.* cit., pág. 72.

insolvencias punibles y, pese a ello, pretenden ser combatidas aplicando en sede administrativa la doctrina del levantamiento del velo societario[689].

Por otro lado, resulta fundamental, a la hora de analizar la incorporación por parte de la LMPFF de los apartados g) y h) al artículo 43.1 de la LGT –con los cuales se establece la doctrina del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad tributaria–, si en realidad se encuentran encajados los aspectos y presupuestos de hecho que la doctrina y la jurisprudencia han venido desarrollando y que permiten la aplicación excepcional de la técnica del velo societario, desconociendo a la persona jurídica que ha sido creada legalmente y que tiene un mínimo de vida jurídica, pero ha existido un abuso constitutivo de fraude a la ley.

Consecuentemente, debemos preguntarnos si, en los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, convergen los aspectos que ya la doctrina ha desarrollado sobre las causas que permiten prescindir de la persona jurídica en forma excepcional, procediéndose a levantar el velo y exigir al que se ampara detrás de esta, el pago del tributo que se ha pretendido eludir o disminuir su cuantía.

En una primera reflexión señalamos que no resulta fácil plasmar una institución, de raigambre casuística y jurisprudencial, en una norma positiva que podrá ser aplicable directamente por la Administración. El desconocimiento de la persona

[689] *Vid.* López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 71; Delgado Pacheco, A., "El levantamiento del Velo en la Ley General Tributaria y en la…", *op. cit.*, pág. 16; Falcón y Tella, R., "Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006", del 29 de noviembre (RCL 2006, 2130) (II), *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB 2007/38): para este autor o se ha cometido el Delito con lo cual la administración no puede hacer nada o no existe en realidad la voluntad de impedir la eficacia de un embargo administrativo, en cuyo caso no puede exigirse cobrar una deuda a quien no es el obligado tributario.

jurídica o descorrer el velo societario se basa en una valoración de cada situación en concreto, y por eso la dificultad de establecer una norma general objetiva.

A nuestro juicio, el legislador tributario, al regular los apartados g) y h) de artículo 43.1 de la LGT, se aleja en alguna medida del contexto jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo, pues la normación de esta, quiérase o no, conlleva prescindir de su carácter excepcional y subsidiario. De ahí que compartamos la opinión de aquellos que consideran que la LMPFF «utiliza impropiamente la técnica del levantamiento del velo no como una reacción frente al abuso de una sociedad, de aplicación singularizada y excepcional por la Administración o por los tribunales de justicia, sino como el presupuesto de hecho para dirigir genéricamente y sin límites la acción recaudatoria contra los socios que controlen la sociedad, determinando las masas patrimoniales contra las que puede ejecutar, con garantía de éxito, la deuda tributaria[690]».

En este contexto, resulta oportuno cuestionarnos bajo qué argumentación legal se podría justificar la aplicación generalizada[691] de la doctrina del levantamiento del

[690] Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones (Análisis de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incorporados a la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, del 29 de noviembre, y del procedimiento de derivación de la responsabilidad a las sanciones tributarias)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 296, 65/2007, pág. 23. Para estos autores lo más «razonable hubiese sido tipificar una cláusula general de levantamiento del velo, añadida a otras normas de propósito antielusivo».

[691] Para Castillo Solsona, M. M., «el propio origen de la técnica del levantamiento del velo, se cohonesta mal con la previsión legal de los supuestos de responsabilidad tributaria cuya aplicación se presume generalizada, obviamente cuando se cumplan sus presupuestos de hecho». *Vid.* Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de…*, *op. cit.*, págs. 113 y 114.

velo en el ámbito tributario[692]. Tal como ya se señaló en páginas anteriores, la mayor parte de la doctrina coincide en que la aplicación del levantamiento del velo debe obedecer a circunstancias de carácter excepcional o restrictivo, siendo un atentado a la seguridad jurídica y al Estado de Derecho su uso desmedido, de forma general, a fin de solventar cualquier problema. En todo caso, es evidente que «el riesgo de que se pueda producir una aplicación poco meditada de la técnica del levantamiento del velo por la Administración tributaria, tras una laxa valoración probatoria –más flexible que la que pueda llevarse a cabo en sede judicial-, tendría clara influencia sobre la calificación jurídica que se hiciera, ya que entonces, esta podría resultar predeterminada o decidida en cierta medida por la genérica e imprecisa fundamentación jurídica de la decisión alcanzada[693]».

Ahora bien, por otro lado, cabe mencionar que la aplicación de la doctrina por parte de la Administración Tributaria no tiene su origen con la entrada en vigor de la LMPFF, con la introducción de los apartados g) y h) al artículo 43.1 de la LGT. Existen precedentes de la aplicación de la técnica en sede administrativa fundamentándose los órganos de recaudación en la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984[694].

[692] Como bien lo ha advertido Cayón Galiardo, A., «es difícilmente justificable la implantación, según dijimos, de una medida consistente en un legalmente generalizado levantamiento del velo de la personalidad jurídica». *Vid.* Cayón Galiardo, A., en "El proyecto de ley de medidas para…", *op. cit.*, pág. 17.
[693] Martínez Lago, M. A., en *La extensión de la responsabilidad*…, *op. cit.*, pág. 329.
[694] Sentencia citada en páginas anteriores.

A tal efecto, traemos a colación un procedimiento iniciado por la Administración Tributaria[695] con el fin de lograr la satisfacción de las deudas tributarias que, en opinión de Rodríguez Ondarza y Galán Ruiz[696], no puede denominarse de derivación de responsabilidad. A juicio de estos autores dicho acto es «muestra de muchos otros que se han seguido por la misma vía, y en el que la Administración tributaria exige a una persona o sociedad las deudas tributarias de otra sociedad, no acudiendo ni a la responsabilidad subsidiaria de administradores, ni a la solidaridad del que sucede en la titularidad de explotaciones económicas, sino a la doctrina del levantamiento del velo[697]».

En el caso antes señalado, la Administración[698] justifica la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo argumentando que: «(…) CUARTO: En consecuencia, nos encontrábamos ante una sociedad aparente, cuya gestión, intereses y beneficios se identifican con los de (…SL), ante los indicios claros de identidad subjetiva u objetiva de una sociedad unipersonal que actúa en el tráfico jurídico con absoluta independencia, pero sirviendo de instrumento o vehículo de fraude, que hace necesario utilizar el levantamiento del velo como garantía y protección de los derechos e intereses legítimos que se han vulnerado mediante dicha forma jurídica (TS 25/05/98, RJ 4000). Así, a la vista de los antecedentes de hecho

[695] Martínez Lago, M. A.; Almudí, J. M., en el trabajo "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, págs. 9 y 10, citan otro antecedente en el cual la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Ciudad Real, ha recurrido a la doctrina del levantamiento del velo antes de la aprobación de la LMPFF; el caso se dio en una Resolución de Archivo de Actuaciones de la Agencia Española de Protección de Datos, cuyo acceso está disponible en el siguiente sitio *web*: http://www.agpd.es.

[696] Rodríguez Ondarza, J. A., Galán Ruiz, J., "La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles", *Revista Partida Doble*, Núm. 187, 2007, págs. 75 y 76.

[697] *Ídem, op. cit.*, págs. 75.

[698] Antecedente citado por: *Ídem, op. cit.*, págs. 75 y 76.

expuestos, se está en presencia de un claro supuesto de identidad societaria; la simple superación de la personalidad jurídica societaria lleva a la fundada conclusión de que la actividad empresarial de (…SL) y (…SL) han sido la misma al existir un supuesto de identidad societaria, pues es el mismo sujeto pasivo, obligado, en consecuencia *in solidum*».

La Administración determina que no procede la aplicación de la responsabilidad de los administradores regulada por la LGT en su artículo 42.1 c), sino lisa y llanamente la doctrina del velo societario, y considera que solo existe un sujeto pasivo, que es la persona (…SL) que se arropa bajo la persona jurídica (…DL), y que la sociedad (…DL) responderá de forma solidaria con su patrimonio por la deuda tributaria de (…SL).

Para el órgano de recaudación, «en el presente caso y a la vista de los antecedentes de hecho expuestos, no es presupuesto obligado la aplicación del artículo 42.1 c) de la Ley 58/2003, General Tributaria, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo, magistralmente expuesta por la Sala Primera del Tribunal Supremo en sentencias de fecha 28/05/1984 y 19/04/2003, en las que se aprecia que esta se basa en la equidad y en el principio de buena fe, en la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de terceros, en evitar el abuso de Derecho y el ejercicio antisocial y por último en la simulación de actos y contratos, sin que, con buen sentido, se pronuncie sobre una sola y concreta base teórica».

Continúa señalando la Administración tributaria que «la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario, con carácter absoluto y sin límite alguno, en materia de recaudación tributaria, significa superar la distinción entre deudores principales de las deudas tributarias y responsables solidarios y subsidiarios, puesto que lo único que trascendería sería el *substratum* de las sociedades, es decir, la auténtica realidad empresarial que subyace bajo los instrumentos jurídicos utilizados, de manera que (… SL) sería el sujeto pasivo y responde con todos sus bienes presentes y futuros de las deudas tributarias liquidadas o pendientes de liquidación, pero devengadas, de (…DL) con su propio patrimonio, puesto que sustancialmente solo existe un sujeto pasivo, que actuando bajo el ropaje jurídico de dicha sociedad, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas, pero que obviamente también está obligada solidariamente a pagar con su respectivo patrimonio, al descorrerse o disgregarse la personalidad jurídica o relación contractual de esta a efectos tributarios[699]».

En esta resolución se pone de manifiesto la derivación de responsabilidad solidaria al margen del principio de legalidad en materia tributaria, pues no existe norma alguna que regule este tipo de responsabilidad por levantamiento del velo. Conceptualmente no cabe un supuesto de responsabilidad solidaria o subsidiaria sin que la Ley lo regule, consecuentemente el pronunciamiento de la

[699] Rodríguez Ondarza, J. A., Galán Ruiz, J., "La responsabilidad de los…", *op. cit.*, págs. 75 y 76.

Administracion Tributaria se emitió en clara vulneración a este principio constitucional.

Asimismo, en esta resolución se considera que (…SL) es el autentico sujeto pasivo y que debe responder con su patrimonio al pago de la deuda tributaria, no obstante a la vez declara a (…SL) responsable solidario; lo que constituye una contrariedad en razón de la doctrina del velo societario que persigue deducir responsabilidad al sujeto que abusa de la figura societaria, que en este caso seria (…SL) integrando en su patrimonio el de la persona jurídica que controla, en este caso (…DL), para responder así de la deuda tributaria, pero esta responsabilidad es en el grado de deudor principal y nunca como responsable solidario.

Hay quienes, en relación al precedente antes expuesto, claramente se han pronunciado en desacuerdo por la aplicación en sede administrativa de la técnica, no solo porque antes de la entrada en vigencia de la LMPFF no existía cobertura normativa para su aplicación por parte de la Administración Tributaria; sino también por atribuirse los órganos de recaudación algunas funciones que corresponden a los Tribunales de justicia, como el descorrer el velo societario.

De igual forma consideran que la Administración tributaria tiene mecanismos diversos, fruto de los privilegios de la autotutela administrativa, para lograr el cobro de las deudas tributarias, tales como la responsabilidad subsidiaria de los

administradores o las solidarias del colaborador en la comisión de infracciones tributarias o la del adquirente de explotaciones económicas[700].

En definitiva, la introducción a través de la LMPFF de la doctrina del levantamiento del velo, como supuesto de responsabilidad tributaria bajo el amparo de la autotutela administrativa[701], implica que la Administración Tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, podrá tutelar por sí misma las situaciones jurídicas en las que se produzca un abuso de la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles[702].

Las facultades conferidas a la Administración, por aplicación del artículo 43.1. g) y h) de la LGT, conllevarán, por un lado, definir de forma unilateral derechos a su favor y obligaciones para otros sujetos, y, por otro lado, ejecutar directamente los actos dictados sin necesidad de acudir a la jurisdicción[703]. Esta situación termina abriendo una brecha entre la construcción jurisprudencial de la doctrina y su

[700] Rodríguez Ondarza, J. A., Galán Ruiz, J., "La responsabilidad de los…", *op. cit.*, págs. 75 y 76. Estos autores cuestionan el hecho que se utilizada en el ámbito tributario una doctrina jurisprudencial de índole mercantil.

[701] Como bien lo señala De Gandarillas Martos, S., «lo que verdaderamente genera temor es la utilización de esta facultad directamente por la Administración, y la duda de que haga uso de ella con la ponderación adecuada cuando están en conflicto su interés como acreedora, frente a la teoría jurídica de la personación». De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por*…, *op. cit.*, pág. 22.

[702] García de Enterría, E. y Fernández T., *Curso de Derecho Administrativo I*, Civitas, Madrid, 2002, pág. 509.

[703] Para Castillo Solsona, M. M., «el plan de prevención del fraude fiscal propuso la intensificación y normalización de las actuaciones encaminadas a corregir el levantamiento del velo bien en vía administrativa y mediante la correspondiente actuación judicial. En consecuencia, a nuestro juicio, lo que se ha pretendido con la incorporación de los supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en las letras g) y h) del artículo 43,1 de la Ley General Tributaria, es que la Administración cuente con una doble vía de reacción frente a los fraudes fiscales urdidos a través de entramados de sociedades. Una vía continuará siendo la de las actuaciones en el ámbito de la Jurisdicción contencioso administrativa que previsiblemente se normalizaran o intensificaran, sobre todo, tras los pronunciamientos de la STS del 19 de abril de 2003 y, más recientemente de la STS del 31 de enero de 2007». Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de*…, *op. cit.*, págs. 112 y 113.

normación en el ámbito tributario, que obliga a cuestionarnos hasta qué punto se puede admitir la introducción de la doctrina del levantamiento del velo facultando su aplicación a la Administración a través de los conceptos que recogen los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, ya que estos podrían ser muy ambiguos y por tanto serían más que obvias las consecuencias que en materia de seguridad jurídica esto implicaría.

En las páginas que siguen se analizará la configuración normativa de cada uno de los supuestos de la técnica del velo societario, que la LMPFF plasma bajo la figura del responsable tributario.

2. Antecedentes normativos previos a la incorporación de los apartados g) y h) a la LGT por la LMPFF

Como ya hemos manifestado, la LMPFF añade dos apartados al artículo 43.1 de la LGT en los que se regula una nueva responsabilidad subsidiaria tributaria y sancionadora, constituyendo el fundamento para ambos apartados la doctrina del levantamiento del velo.

En primer lugar, habrá que señalar que, con carácter previo a esta reforma por adición operada por la LMPFF a la LGT, en el ordenamiento tributario estatal no existían antecedentes normativos relacionados con la doctrina del levantamiento del velo. No obstante, podemos identificar antecedentes en los cuales se positiviza

la doctrina del levantamiento del velo en la fase de recaudación de los tributos en la Normativa Foral de los territorios históricos del País Vasco.

En este sentido, el artículo 42.3, párrafo segundo y tercero de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, dispone que serán responsables solidarios: «Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, o las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, serán responsables solidarios por las deudas tributarias y sanciones de unos y otros. Para aplicar lo previsto en el párrafo anterior, será necesario que resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública».

Entre la regulación de los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT y la que realiza la Ley Foral se pueden evidenciar algunos aspectos coincidentes en los supuestos regulados. En la normativa Foral se alude, al igual que en la LGT, a las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estos.

En ambos supuestos se condiciona la aplicación de la responsabilidad en aquellos casos en los que resulte acreditado que las personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal. Asimismo, se extiende la responsabilidad tributaria tanto a la persona o entidad controladora como a la persona o entidad controlada.

Las diferencias entre ambas normas radican en que en la normativa Foral no se hace alusión a que exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial, tal como sucede en la LGT. La normativa foral no especifica situaciones que podrían conllevar una situación fraudulenta dejando abiertos los casos en los que pueda apreciarse abuso en la utilización de la persona jurídica, para eludir la obligación tributaria. Asimismo, el tipo de responsabilidad varía en una y otra norma, para el caso en la LGT la responsabilidad es subsidiaria y en la normativa Foral es solidaria, pero en ambas normas se regula que el obligado responderá de las sanciones[704].

[704] Consideramos oportuno traer a colación la Ley de Sociedades Comerciales de Argentina de 1972, en dicha ley en el párrafo tercero de su artículo 54 se regula que: «La actuación de la sociedad que encubra la consecución de fines extra-societarios, constituya un mero recurso para violar la ley, el orden púbico o la buena fe o para frustrar derechos de terceros, se imputará directamente a los socios o a los controlantes que la hicieron posible quienes responderán solidaria o ilimitadamente por los perjuicios causados». Por su parte, el artículo 190 del ordenamiento jurídico antes mencionado establece que: «La declaración de inoponibilidad de la personalidad jurídica de la sociedad solo producirá efectos respecto del caso concreto en que ella sea declarada. A estos efectos se imputará a quien o a quienes corresponda, conforme a derecho, el patrimonio o determinados bienes, derechos y obligaciones de la sociedad. En ningún caso, la prescindencia de la personalidad jurídica podrá afectar a terceros de buena fe. Lo dispuesto se aplicará, sin perjuicio de las responsabilidades personales de los participantes en los hechos, según el grado de su intervención y conocimiento de ellos».
Para la doctrina argentina la inoponibilidad de la personalidad jurídica prevista en el tercer párrafo del artículo 54 de la Ley de Sociedades Comerciales no implica desestimar la personalidad del ente, sino alterar los efectos del tipo societario en cuanto límite de la responsabilidad del socio que abusó del recurso técnico
Consideramos poco acertada la apreciación de la doctrina argentina en cuanto que la inoponibilidad no implica la desestimación del ente social. Tal como se ha señalado, precisamente uno de los efectos de la

Por último, resulta importante determinar si, en el contexto de la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo regulada en la LGT –al igual como lo ha manifestado algún sector doctrinal en relación a la Normativa Foral[705]–, los apartados g) y h) del artículo 43.1 solo son de aplicación en la fase de recaudación y nunca en la fase de liquidación de los tributos o de realización del hecho imponible. Este aspecto será tratado en las páginas siguientes.

3. La responsabilidad tributaria subsidiaria por levantamiento del velo en la fase de recaudación

Sin indagar en este momento sobre las posibles contradicciones en las que ha incurrido el legislador al positivar la doctrina del levantamiento del velo, basándose en una figura de tipo garantista de la obligación tributaria como lo es el responsable tributario, lo cierto es que existe un sector doctrinal que niega rotundamente la posibilidad que los supuestos del artículo 43.1 g) y h) de la LGT

---

doctrina del levantamiento del velo es la desestimación de la persona jurídica a fin de penetrar en el *substratum*, cosa distinta es que el velo societario no tenga como efecto la desaparición de la persona jurídica, tal y como el Tribunal Supremo español ha declarado en la sentencia del 20 de julio de 1996 –sentencia comentada en páginas anteriores–, comentada en páginas anteriores. Es decir, la persona jurídica cuyo velo se levanta no desaparece, subsiste pero se desestima y se integra el patrimonio en los socios para que respondan de sus obligaciones conforme al principio de responsabilidad patrimonial universal. *Vid.* Richard, E. H., "Notas en torno a la personalidad jurídica", Ponencia del VII Congreso de Academias de Derecho de Iberoamérica y Filipinas, A Coruña, octubre, 2010, www.acaderc.org.ar . Asimismo, han existido varios intentos de introducir normas que regulen el levantamiento del velo en países como Venezuela, México, Perú y Panamá. A estos efectos se puede consultar a: Seonane Spiegelberg, J. L., en "El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la responsabilidad civil", *Revista de Responsabilidad Civil y Seguros*, recurso electrónico: www.asociacionabogadosrcs.org; Hurtado Cobles, J., *La Doctrina del Levantamiento del Velo Societario en…, op. cit.*, pág. 75 y ss.

[705] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.*, pág. 31. También, *Vid.* Martínez Lago, M. A.; Almudí, J. M., en el trabajo "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, págs. 8 y 9; y Alonso Arce, I., "El levantamiento del velo en la…, *op. cit.*, consultado en Westlaw (BIB 2005/2166).

puedan aplicarse en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible[706], argumentando que solo es aplicable en la fase de recaudación de los tributos.

Hay quienes consideran que los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT «no deberían pretender convertirse en sustitutos de otros mecanismos como el conflicto en la aplicación de las normas o la simulación: mientras que los art. 15 y 16 de la LGT, están concebidos como herramientas antiabuso o elusión en la fase de liquidación de los tributos, el arts. 43.1 g) y h) de la LGT, pretende ser un instrumento en manos de la Administración Tributaria en la fase de recaudación del tributo, cuando se constate que la recaudación resulta imposible por la utilización (abusiva o fraudulenta) de vehículos societarios que impiden hacer efectiva la deuda tributaria ya nacida[707]».

Los que niegan la aplicación de la técnica del levantamiento del velo en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible[708] consideran que para efectos de la aplicación de los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, «la Administración tributaria solo debería acudir a esta vía del levantamiento del velo cuando, con carácter previo en el momento de la determinación de la deuda

[706] Según Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, pág. 342, «la primera conclusión que podemos alcanzar sería que la responsabilidad por levantamiento del velo del art. 43.1.g) y h) LGT tiene un ámbito de aplicación reducido, limitado a la fase recaudatoria y, en ningún caso, sería de aplicación en procedimientos declarativos o liquidatorios».

[707] Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, pág. 341.

[708] En contra Sánchez Huete quien identifica, en el artículo 43.1 de la LGT, dos presupuestos de hecho que dan origen a la responsabilidad subsidiaria tributaria por levantamiento del velo y los que se pueden dar en diferentes fases. En este sentido entiende que en el apartado g) la norma pretende regular aquellas situaciones en las que ha existido una desubicación del verdadero sujeto y también una interposición del patrimonio social, con el fin de evitar la responsabilidad patrimonial universal En este apartado g) lo que se pretende eludir es: «el nacimiento de la obligación tributaria respecto al verdadero obligado, para lo cual se interponen entidades aparentes que asumen la obligación que en realidad no le corresponde». Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 154.

tributaria, no hubiera podido liquidarla y exigírsela al verdadero sujeto pasivo escondido tras la persona jurídica. No tiene sentido que, durante un proceso de inspección, encaminado a determinar la deuda tributaria de un sujeto pasivo –persona jurídica–, el órgano de inspección en aplicación de las técnicas de interpretación, calificación o integración a las que se refieren los art. 12 al 16, no proceda a determinar la condición del verdadero deudor de la relación jurídico tributaria, oculto por actos simulados o realizados en fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma); y, sin embargo, más tarde en período de recaudación acuda a la doctrina del levantamiento del velo[709]».

La regulación del levantamiento del velo, como supuesto de responsabilidad tributaria subsidiaria conforme al artículo 43.1 apartados g) y h) de la LGT, solamente es aplicable en la fase de recaudación, ya que tal y como esta redactada la norma y al constituir un supuesto que garantiza la deuda tributaria ya nacida, no podría considerarse aplicable en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible. El fraude que se comete por la utilización o abuso de la persona jurídica, en estos supuestos en concreto, se da en fase de recaudación y no en la fase de liquidación o realización del hecho imponible.

No obstante lo anterior, la utilización de una sociedad mercantil con fines elusivos podría darse no solo en la fase de recaudación, sino también en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible, escondiéndose el verdadero obligado a través de la persona jurídica, pero la aplicación del artículo 43.1

[709] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por…, op. cit.*, pág. 23.

apartados g) y h) de la LGT solo podría darse en la fase de recaudación por las razones antes apuntadas.

En todo caso, resulta oportuno aclarar que la posible aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en la fase de liquidación o de realización del hecho imponible, obedece a la realización por parte del sujeto pasivo del fraude a la ley tributaria, conforme al artículo 15 de la LGT. La penetración en el *substratum* no viene habilitada por aplicación de la responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1 apartados g) y h) de la LGT, sino por la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo como mecanismo que refuerza, no elimina, el fraude de ley tributario, evitando el uso abusivo de la personificación[710].

Habrá que distinguir que el fraude de acreedores es una especie particular del fraude a la ley y consecuentemente, no se tratan de instituciones del todo distintas. En este sentido, los supuestos regulados por el artículo 43.1 g) y h) de la LGT se identifican con el fraude de acreedores cometido en la etapa de recaudación del tributo.

En cuanto al fraude de acreedores merece la pena señalar que lo que ha ocurrido según los estudiosos del tema es que «al institucionalizarse una disciplina

[710] Hay quienes sí consideran que la doctrina del levantamiento del velo involucra la creación de sociedades en fraude a la ley que afectan a la fase de liquidación de la deuda o de realización del hecho imponible respecto al verdadero sujeto pasivo que pretende esconderse detrás de una persona jurídica, aunque al final lo que se persiga, es que no se pueda recaudar el tributo. En definitiva, «la persona creada asume la obligación que en realidad no le correspondería. Se desea la vinculación jurídica sobre otro sujeto, con una finalidad eminentemente patrimonial de sustraerse de la responsabilidad que le correspondería». *Vid.* Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 154.

legislativa a través de una serie de acciones que aparecen tipificadas –las llamadas acciones rescisorias, revocatorias o paulinas–, las facultades de los acreedores para perseguir, atacar e impugnar los actos por medio de los cuales el deudor ha preparado, creado o consumado una insolvencia, se han, por decirlo así, objetivado de tal forma que en su aplicación aparecen como independientes o autónomas (…), o bien el fraude se presume, o bien se prescinde de él, o se le sustituye por la idea de perjuicio, de manera que lo que originariamente han sido casos particulares de aplicación de la idea prohibitiva de fraude se han convertido en medidas objetivas de defensa y protección de los intereses de los acreedores[711]».

Consecuentemente con lo anterior, el fraude de acreedores es una especie particularizada de fraude a la ley, «que históricamente y mediante un característico proceso de evolución ha dado lugar a unas especiales medidas de protección de los intereses de los acreedores, cuya aplicación es, en la actualidad, en muy buena medida, independiente de la idea misma de fraude[712]». En esta línea de pensamiento hay quienes consideran que el acreedor, respecto al deudor, puede quedar protegido por dos caminos. Mediante las acciones típicas de defensa y tutela de los intereses de los acreedores –es decir las acciones rescisorias, revocatorias o paulianas– y mediante las clausulas que permiten reacionar frente al fraude de ley, ya sean de origen normativo o jurisprudencial.

[711] Díez Picazo, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial I,* Editorial Tecnos, Madrid, 1970, págs. 740 y 741.
[712] *Ídem, op.* cit., págs. 752 y 753.

Aquellos deudores que defraudan a sus acreedores, lo que hacen en realidad es evitar las normas que le obligan a pagar, reduciéndose el fraude de acreedores al ámbito general del fraude de ley, entendiéndose que la norma de cobertura que trataría de eludir y vulnerar, es la norma que establece la responsabilidad patrimonial universal del deudor, recogida en el artículo 1911 del Código Civil[713].

Cuando en el fraude al acreedor existe un abuso de la persona jurídica, aparece la técnica del levantamiento del velo como auxilio o reforzamiento, a institutos jurídicos, como el fraude de ley o el abuso del derecho, de tal manera que el principal efecto de la aplicación de la doctrina, es la inoponibilidad de la persona jurídica, con lo cual se desconoce a esta como tal, pues se ha abusado de la misma, y de ese abuso, se han visto perjudicados los acreedores o terceros de buena fe.

El desconocimiento de la persona jurídica, en la fase de recaudación, no se resuelve aplicando las normas de interpretación, integración o calificación en materia tributaria, sino que se resuelve aplicando una institución de raigambre jurisprudencial que tiene como principal consecuencia la inoponibilidad de la persona jurídica, cuando se ha abusado de la figura societaria; únicamente alzando el velo social, se rompe la separación entre la identidad de la sociedad con sus respectivos miembros.

[713] Martínez Giner, L. A., "Rescisión de negocios en fraude…", *op. cit.,* consultado en Westlaw (BIB 1998/468).

Por otro lado, debe hacerse hincapié en que, de la forma que fue redactado el artículo 43.1 de la LGT, pareciera que introdujera unos supuestos de hecho que se asemejan al alzamiento de bienes, con lo que ya no podría hablarse de levantamiento del velo societario, sino más bien de actos simulatorios constitutivos de ilícitos penales y que implican también un fraude de acreedores, sancionable penalmente.

A diferencia del apartado g) del artículo 43.1 de la LGT, el apartado h) pretende atajar aquellas operaciones en las cuales lo que se pretende es sustraer el activo o el patrimonio de la sociedad, con el fin de producir un vaciamiento patrimonial. Con la regulación del apartado h) se «pretende eludir la responsabilidad tributaria ya nacida, imputando su activo a una sociedad controlada[714]». Los hechos que regula esta norma consistentes en la sustracción del activo o del patrimonio o la provocación de un vaciamiento patrimonial de la sociedad, podrían ser constitutivos del delito de alzamiento de bienes, cuando se den los elementos del tipo penal, mediando al efecto una sociedad que puede tacharse de simulada y cuya creación responde a la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial universal, creando una insolvencia ficticia a sabiendas que existía un crédito tributario o que podría surgir el mismo a favor de la Hacienda Pública.

Tal como lo analizaremos más adelante, el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, podría estar regulando situaciones que corresponden ser evaluadas por un juez penal, como lo son las insolvencias punibles. La regulación de estos supuestos de

[714] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 154.

responsabilidad tributaria se contradice con las propias consecuencias del velo societario, llegando a desnaturalizar la doctrina del velo social.

4. La regulación de la responsabilidad tributaria subsidiaria con fundamento en la doctrina del levantamiento del velo

4.1. Aspectos comunes de la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.g) y h) de la LGT: La sociedad pantalla y la sociedad refugio

En el proceso de aprobación de la LMPFF, el grupo parlamentario del Partido Popular presentó la enmienda número 68 ante el Senado en la que se proponía la supresión de los artículos que regulan el levantamiento del velo tributario. A estos efectos, justificaban la enmienda en dos aspectos. El primero de ellos relacionado con la aplicación que, hasta este momento, se había hecho de la técnica solo por decisión judicial y con carácter excepcional; consecuentemente, con el articulado se pretendía conceder una facultad discrecional a la Administración que la consideraban excesiva e inadecuada.

El segundo aspecto refería a que la aplicación de la técnica, estaba basada en conceptos jurídicos indeterminados como la «voluntad rectora común», «unicidad de personas» o «esferas económicas», «confusión» o «desviación patrimonial».

Finalmente esta enmienda no fue aceptada y en el Congreso de los Diputados no se presentó ninguna otra relativa a este precepto[715].

Tal como afirmaba la enmienda antes señalada, los supuestos regulados por el artículo 43.1. g) y h) de la LGT[716] generan cierta inseguridad jurídica pues se basan en conceptos jurídicos indeterminados sobre lo que se entenderá o podrá considerarse «voluntad rectora común», «unicidad de personas» o «esferas económicas», «confusión» o «desviación patrimonial», o lo que signifique la «utilización abusiva o fraudulenta». En todo caso, la Administración no debe pasar por alto que, en el momento de aplicar los supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, deberá considerar que, «cuando la persona jurídica cuyo velo se pretenda levantar, tenga objeto verdadero, cierto, lícito y cualquier otra finalidad legítima, no podrá aplicarse esta doctrina del levantamiento por la Administración[717]».

Como ya se ha explicado en páginas anteriores, no toda interposición de sociedades conlleva un fraude de ley y no toda sociedad interpuesta conlleva simulación subjetiva toda vez que el ente societario tiene una actuación real y no ficticia o falsaria. Por esa razón, el Ente recaudador se ve en la obligación de

---

[715] *Vid.* Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X, "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531.

[716] Para Cremades Schulz, M., en "El proyecto de ley de medidas para la prevención de fraude fiscal", *Actualidad Jurídica* (Uría & Menéndez), Núm. 15, 2006, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/352110. «Dichas modificaciones tienen la característica de ser fundamentalmente de carácter procedimental o formal que material o sustantivo, estableciendo nuevos supuestos de responsabilidad, fijando nuevas obligaciones de información a la Hacienda Pública, reforzando las ya existentes, suprimiendo o estableciendo nuevos trámites o concediendo nuevas potestades a la Administración tributaria».

[717] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por…*, *op. cit.*, pág. 23.

aplicar los supuestos de responsabilidad con la debida ponderación cuando está en conflicto su interés como acreedora, frente a la teoría jurídica de la personificación[718].

En los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo regulados en la LGT, se observan dos supuestos que, entre sí, tienen características diferenciadas.

El primer supuesto, contenido en el apartado g) del artículo 43.1, hace referencia al típico supuesto que ya la doctrina y jurisprudencia venían determinando como habilitante para penetrar en el sustrato por aplicación de la doctrina del velo societario. Este primer supuesto hay quien lo equipara a la sociedad pantalla «que es utilizada de manera instrumental para que el sustrato no resulte obligado tributariamente[719]». Es decir se elude la vinculación del sujeto verdaderamente obligado interponiendo al efecto una sociedad la cual aparece como pantalla ante el Fisco con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal.

En este primer supuesto la sociedad interpuesta entre el verdadero obligado y el Fisco es una mera apariencia, creada en abuso de la personificación. El sujeto verdaderamente obligado que se esconde detrás de la sociedad, puede ser una o varias personas, ya sean físicas o jurídicas y han de poseer el control de la entidad aparente o interpuesta. Esta sociedad asume las obligaciones que en

[718] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por*…, *op. cit.*, pág. 22.
[719] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 78.

puridad le correspondían al verdadero obligado tributario[720]; la responsabilidad se extiende a la persona o a las personas que controlan a la sociedad y abarca tanto a la deuda tributaria como a las sanciones incurridas[721].

El segundo supuesto, regulado en el art. 43.1 h) de la LGT, se refiere a la interposición de una sociedad entre el Fisco y el verdaderamente obligado con el propósito de efectuar un vaciamiento patrimonial con el fin de eludir o evadir el tributo. Esta sociedad interpuesta hay quien le llama sociedad refugio[722] y es una sociedad de activos, ya que «detenta formalmente los bienes y derecho del obligado. Se utiliza la subjetividad de las personas jurídicas, bien para interponer entre la Administración tributaria y el verdadero obligado otro sujeto, bien como mecanismo subjetividad de vaciamiento patrimonial[723]».

En este supuesto, a diferencia del regulado en el apartado g), se extiende la responsabilidad tributaria a la sociedad controlada sobre las obligaciones o sanciones de la sociedad o persona física dominante. En este segundo supuesto, gravitan varias interrogantes relacionadas con la acción de vaciamiento patrimonial para evitar el cobro de la deuda tributaria, puesto que de configurarse

[720] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 78.
[721] Para De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por*…, *op. cit.*, pág. 21, «el supuesto del apartado 43.1 g), la persona jurídica es la que aparece como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, sin embargo el legislador permite a la Administración tributaria penetrar en su interior y exigir la responsabilidad por la totalidad del crédito tributario a las personas (físicas o jurídicas que están detrás), cuando la primera fue creada de manera fraudulenta y abusiva». Para este autor este supuesto constituye el supuesto típico en el cual se aplica la técnica del levantamiento del velo, es decir se prescinde de la persona jurídica penetrando en esta para exigir la deuda a quién está detrás de la misma.
[722] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 78.
[723] *Ídem, op. cit.*, pág. 79.

el tipo del delito de alzamiento de bienes, estaríamos muy lejos de la técnica del levantamiento del velo societario y muy cerca de las insolvencias punibles[724].

Para Banacloche[725], entre los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT existen diferencias que ponen de relieve la impropiedad en la redacción de los supuestos, y entiende que en el apartado g) solamente se hace alusión a «las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas[726]»; sin embargo, el apartado h), hace alusión a que es necesario que resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas[727], pero en este segundo supuesto no menciona si se trata de personas jurídicas, y esto resulta contradictorio pues solamente estas pueden ser creadas para su utilización abusiva[728].

En relación con los términos utilizados en el apartado h) sobre «unicidad de personas», «esferas económicas», considera que constituyen una alternativa que hace inaplicable el precepto, y «que, además, se trata de una alternativa doble ("ya sea", "ya") y la segunda proposición es menos clara: "confusión/desviación patrimonial", aunque siempre cabe pensar que se quiso decir "confusión patrimonial o desviación patrimonial" o "una confusión o una desviación patrimonial". Quizá sea demasiado complejo para mentes vulgares que pueden incurrir en esa responsabilidad. En todo caso, quien ha sido capaz de no aplicar

[724] Será en los apartados siguientes en los que se dilucidarán los cuestionamientos al respecto.
[725] Banacloche Pérez, J., "La ley tributaria antifraude general", *Impuestos*, Enero, 2007, recurso electrónico.
[726] *Ídem, op. cit.*, recurso electrónico.
[727] *Ídem, op., cit.*, recurso electrónico.
[728] *Ídem, op., cit.*, recurso electrónico.

durante seis años un precepto legal que presumía la buena fe de los contribuyentes, tiene un espíritu doloso tan osado como para encontrar claros y bien definidos estos dos apartados que le permitirán obtener recaudación y estímulos. ¿Antifraude? ¿De quién? [729]».

En definitiva, los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, afirman una responsabilidad subsidiaria tributaria y sancionadora, configurándose sobre la base de la figura del responsable tributario y «tales presupuestos basculan, desde la perspectiva objetiva, por la posición de control o dominio del sustrato, y desde la perspectiva teleológica, por la finalidad de eludir la responsabilidad de la Hacienda Pública[730]». Ambos supuestos se configuran compartiendo fundamento y requisitos, y «se establecen dos casos de responsabilidad tributaria y sancionadora sobre la base de la utilización aparente y ficticia de la persona jurídica[731]».

[729] Banacloche Pérez, J., "La ley tributaria…", *op., cit.*, recurso electrónico.
[730] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 77.
[731] *Ídem, op., cit.*, 77.

4.2. Responsabilidad tributaria de quienes controlen efectivamente a la persona jurídica de forma instrumental con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública: Análisis del presupuesto normativo del artículo 43.1 g) de la LGT

4.2.1 Las actuaciones fraudulentas que persigue el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT

El supuesto regulado en el artículo 43.1 g) de la LGT, contempla la responsabilidad tributaria subsidiaria para «las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con estas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial».

En relación al presupuesto de hecho que contempla la norma habrá que preguntarse si deben concurrir cada uno de los elementos que señala esta, para proceder a levantar el velo societario o bastará con que concurra uno, para habilitar la penetración del *substrato*. En este sentido hay quien ha señalado que «para que puedan aplicarse estos supuestos de responsabilidad, es preciso que se reúnan determinados requisitos que se describen en el texto de la norma y que

han de concurrir conjuntamente. Solo cuando concurran todos y cada uno de ellos, será posible en vía administrativa dictar el acuerdo de derivación de responsabilidad[732]».

Sobre este particular consideramos que, tal y como se ha plasmado en el capítulo segundo al analizar la aplicación de la técnica del levantamiento del velo en el ámbito laboral, lo crucial es que junto a los requisitos de «control efectivo», «total» o «parcial», «directo» o «indirecto», «voluntad rectora común», «unicidad de personas o esferas económicas», «confusión o desviación patrimonial», se pruebe el uso abusivo y en fraude de ley de la persona jurídica con el propósito de eludir la responsabilidad patrimonial universal. Sin la concurrencia de este último requisito no podría la Administración Tributaria penetrar en la persona jurídica y levantar el velo societario.

Según Sonsoles Castillo, para que quede «garantizada la seguridad jurídica, la Administración deberá basarse para decretar la responsabilidad tributaria con arreglo a aquellos preceptos, en los pronunciamientos en los que la jurisprudencia ha ido desarrollando la doctrina del levantamiento del levantamiento del velo[733]».

Lastimosamente, en el ámbito jurisprudencial, tal como se ha expuesto a lo largo de esta investigación, nos encontramos con pronunciamientos de los Tribunales fundamentados en conceptos como la equidad, la buena fe, seguridad jurídica,

[732] Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X, "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531.
[733] Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de…*, *op. cit.*, pág. 117.

dolo, etc., sin tener una dirección clara de la fundamentación que permite penetrar en la personalidad jurídica. Asimismo, hemos podido analizar pronunciamientos del Tribunal Supremo cuyo fundamento estriba en la simulación tributaria a fin de levantar el velo de la persona jurídica, constituyendo, tal como ya se expuso, una clara contradicción con la doctrina misma y sus consecuencias.

Ahora bien, con la regulación del apartado g) del artículo 43.1 de la LGT, se pretende levantar el velo societario cuando la sociedad, teniendo una consistencia real, ha sido creada con un propósito fraudulento y como mero centro de imputación de obligaciones, con lo que se enfatiza «la interposición entre la Administración –el crédito tributario– y el verdadero obligado, de la subjetividad de una entidad jurídica. De tal manera, la persona creada asume la obligación que en realidad no le correspondería. Se desea la vinculación jurídica sobre otro sujeto, con una finalidad eminentemente patrimonial de sustraerse de la responsabilidad que le correspondería[734]».

En los elementos concurrentes para la aplicación de este apartado, existe una interposición de la persona jurídica con su respectivo patrimonio. Puesto que existía una persona que respondía con todo su patrimonio presente y futuro de la deuda tributaria, pero crea una persona jurídica que ella misma controla y abusa de la personalidad jurídica con el solo fin de desubicar el patrimonio y la responsabilidad; ya no responde con todo su patrimonio, sino que coloca una sociedad entre él y la Hacienda Pública, la cual domina para que aparezca como

[734] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 179.

obligada y con la limitación en la responsabilidad con un fin exclusivo de elusión fiscal[735].

Señaladas así las cosas, podríamos determinar que las acciones fraudulentas frente a las que reacciona el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT, están relacionadas con: 1) la utilización de sociedades que forman parte de un grupo de sociedades que tienden a acumular deuda en las sociedades insolventes manteniendo el patrimonio en sociedades sin deudas; 2) la creación o utilización de sociedades dominadas por una persona o grupo familiar que acumulan deudas tributarias, pero carecen de bienes, existiendo una confusión de personas o patrimonios o una descapitalización de la sociedad a favor de los socios, quienes son los controladores o dominantes de la sociedad[736].

De la norma comentada se deduce que, para su aplicación, se requieren los siguientes elementos: el control efectivo; la concurrencia de una voluntad rectora común; un propósito de abuso y elusión fraudulenta en la creación o utilización de las sociedades; unicidad de personas o esferas económicas; y por último una confusión o desviación patrimonial. En los apartados siguientes trataremos de delimitar el alcance de dichos elementos en la configuración normativa del apartado g) del artículo 43.1 de la LGT.

---

[735] Para Sánchez Huete, «la creación de una sociedad pantalla afecta, sobre todo, al momento de declaración de la obligación tributaria, a la fase de liquidación de la deuda. Si bien con la finalidad última de que no sea recaudada. De ahí la exigencia de dicha institución de que exista la finalidad de eludir la responsabilidad patrimonial y la operatividad de la figura de la responsabilidad subsidiaria». *Ídem, op., cit.*, pág. 180.

[736] *Vid.* Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 19. *Vid.* Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal", *CISS*, Grupo Walters, Valencia, 2007, pág. 149.

4.2.2. Los conceptos a que hace referencia el artículo 43.1 g) de la LGT: su relación con otras ramas del Derecho

42.2.1. El control efectivo

Hay quienes critican la introducción del término «control efectivo», puesto que la ley no lo define, ni tampoco recurre al método presuntivo, como ocurría anteriormente en la normativa Foral, aprobada en los Territorios Históricos del País Vasco[737], que regula un supuesto de responsabilidad solidaria, similar al establecido en la LGT[738].

En todo caso, al introducir el término «control efectivo», el legislador se refiere a la existencia de un grupo de sociedades o cuando el control de la sociedad se efectúa a través de los socios. Para comprender el alcance de este término, la Administración Tributaria deberá de constatar si la sociedad dominante o el socio controlador han emitido una serie de instrucciones, órdenes, directrices de obligado cumplimiento para la sociedad controlada por estos, con lo cual la ausencia de estas órdenes, instrucciones, etc., implicará la inexistencia de dicho

[737] En este sentido el antiguo artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005 del 10 de marzo, 2005, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, disponía: «Cuando los activos y organización empresarial necesarios para desarrollar una explotación o actividad económica estén formalmente distribuidos entre más de una persona física o jurídica, de forma que, siendo único el control efectivo, se oculte la realidad global de la empresa mediante la constitución de diversas entidades que posibiliten la elusión del pago de las deudas tributarias, responderán solidariamente con esos activos de la totalidad de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones derivadas de la explotación o actividad económica, las diferentes personas físicas o jurídicas entre las que se encuentren repartidos aquellos. Se presumirá que hay control efectivo cuando exista una participación en el capital social o en el patrimonio igual o superior a un 25 por 100, de manera directa o indirecta». Esta norma ha sido reformada tal y como se expuso en páginas anteriores.

[738] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…*, *op. cit.*, pág. 75.

control efectivo. A esta misma conclusión ha llegado la doctrina laboralista al estudiar el concepto de «dirección unitaria[739]», el cual se relaciona con el término «control efectivo».

Ahora bien, en lo que respecta al control que ejerce la sociedad dominante en el grupo de sociedades, al igual que se ha considerado en el Derecho mercantil, debe de partirse que dicho control tendrá que ser efectivo a través del grupo por subordinación. Esto es así porque se entiende que, en los grupos por coordinación, falta este elemento de control. En los grupos por subordinación, se aprecia el control efectivo puesto que implica inexorablemente la existencia de un control previo por una determinada sociedad dominante del grupo[740]. Esta sociedad ejerce de forma unitaria y unilateral la dirección, imponiendo al resto de sociedades controladas la ejecución de una serie de medidas destinadas a realizar el interés del grupo[741].

Asimismo, no podría confundirse el «control efectivo» con «titularidad o participación», pues el establecer porcentaje de participación en el capital social o en el patrimonio de la sociedad puede ser indicativo de control, pero no

[739] *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho».

[740] Para Hurtado Cobles en los grupos de sociedades la doctrina mercantilista distinguen entre los grupos por subordinación y los grupos por coordinación, y según este autor solo en los primeros puede aplicarse la doctrina del velo ya que se da la subordinación de las sociedades dominadas a la sociedad dominante, concretándose una dirección unitaria. Para este autor «en los grupos por coordinación «donde las mercantiles integrantes del mismo retienen un cierto margen de libertad empresarial relevante que les permite atender por sí mismas a sus particulares compromisos, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo no pasa de ser, al menos hasta el día de hoy, un caso infrecuente y muy escasamente atendido por la doctrina y la jurisprudencia». Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos…*, *op. cit.*, pág. 37.

[741] *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho». *Ídem, op., cit.*, pág. 37.

necesariamente implica el ejercer un control efectivo. El control se materializa en virtud de la financiación o el nombramiento de personal, imposición de planes de desarrollo, el dominio de las asambleas, etc.[742].

En todo caso, la «norma no precisa ningún porcentaje de control, lo que nos parece correcto, pues parece que así se atiende al criterio de que lo determinante es que los socios, personas físicas o jurídicas, ejercen el control efectivo de la sociedad en términos políticos o de facto; esto es, ostentando directa o indirectamente la mayoría de derecho de voto, por su influencia decisiva en el nombramiento o destitución del órgano de administración de la entidad, por controlar de hecho la gestión y administración sin designación formal, etc.[743]». El control ha de ser efectivo, porque se ve materializado en la dirección unitaria y unilateral que ejerce la sociedad dominante o socio controlador, la mera posibilidad de su ejercicio no sería válido para determinar la existencia de control. Se entiende que el «control» debe ser efectivo, por lo que cabe la acreditación del mismo pese a que nominalmente las participaciones figuren a nombre de terceros[744].

Algún autor ha planteado la alternativa de determinar el control efectivo a partir de las normas reguladoras de las operaciones vinculadas. De esta manera, se podría probar dicho control partiendo de la existencia de vinculación entre las partes de

[742] En materia laboral se ha llegado a estas mismas conclusiones. *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho».
[743] Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 19.
[744] Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de…", *op. cit.*, pág. 150.

acuerdo a la normativa, produciéndose un desplazamiento de la prueba a fin de probar lo contrario, por parte del obligado tributario a título de responsable[745].

En primer lugar habrá que señalar que el objetivo primordial del régimen de jurídico de las operaciones vinculadas es impedir que, utilizando precios de transferencia distintos de los normales del mercado que utilizarían partes independientes, las bases imponibles queden desplazadas de una a otra entidad según su voluntad.

Entre los supuestos de vinculación, la normativa actual, LIS 2014 entiende que el grado de participación (25%) del socio-sociedad determina que ambos son vinculados. Asimismo, en otro supuesto hace referencia a la vinculación existente entre dos entidades pertenecientes al mismo grupo. Para estos efectos, se estima que existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras, entidades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio. Este último caso de vinculación esta relacionado con el poder de decisión en los grupos de sociedades.

En los supuestos de vinculación que desarrolla la normativa fiscal se determina el grado de relación entre dos partes, para evitar que a raíz de dicha vinculación exista influencia en el precio de transferencia. No obstante, el grado de participación (25%) difícilmente puede probar un control efectivo; igual sucede con la vinculación entre dos sociedades que pertenecen al mismo grupo, en las cuales

[745] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…, op. cit.,* págs. 76 y 77.

existe un control, que por sí no determinada que dicho control sea efectivo en virtud de la doctrina del levantamiento del velo[746].

Consideramos que la normativa que regula el grado de control que debe existir entre socio y sociedad a fin de aplicar el régimen de operaciones vinculadas no contribuye a la determinación de un control efectivo que conlleve abuso de la personificación y, por ende, a levantar el velo social.

La vinculacion económica entre parte relacionadas, determinada por el control que se tenga del ente, no implica un desplazamiento de la prueba al responsable tributario, tal como señalamos más adelante, pues la Administracion está obligada a determinar el uso abusivo de la personalidad jurídica. No se trata de determinar la existencia de un control a través de las normas que regulan las operaciones vinculadas, se trata de probar el objeto negocial, el abuso de la personalidad.

Por otro lado, el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT, agrega que este «control efectivo» puede ser «total o parcial», «directo o indirecto[747]». Al respecto, hay

[746] Para Verges Ayats, M; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X., tampoco tendría cabida dentro de este precepto los supuestos de utilización abusiva de figuras societarias para la planificación fiscal tendentes a reducir la carga tributaria. Los mecanismos contemplados por el ordenamiento tributario para atajar este tipo de actuaciones que tienen incidencia en la fase de liquidación del tributo se hallan en otros preceptos (por ejemplo, art. 15 LGT sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria o art. 16 sobre simulación)». *Vid*. Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, http://www.vlex.com/vid/39135531.

[747] Para Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*…, *op. cit.*, pág. 346. «La regulación legal es demasiado imprecisa y, a buen seguro, originará importantes problemas de interpretación. Se habla de control efectivo, total o parcial, directo o indirecto de las personas jurídicas, sin que se sepa a ciencia cierta qué criterio se sigue para determinar el control efectivo: tampoco se aclara a qué se hace referencia con otros términos decisivos a la hora de concluir si se verifica el presupuesto de la responsabilidad como es el caso de la voluntad rectora común, ni se dice nada acerca del umbral probatorio para que resulte

quien señala que el legislador ha introducido mayor incertidumbre al incorporar estos calificativos[748]. La mención a un posible «control parcial» pareciera introducir aunque sin especificar cuantía, el criterio que atiende a un determinado peso en el capital o patrimonio de la sociedad, lo que parece recordar –solo que en el precepto estatal sin mención explícita un porcentaje igual o superior del 25% del capital social–[749]», a la anterior regulación sobre los supuestos de responsabilidad de las Normas Forales Generales Tributarias de Álava, Guipúzcoa y Vizcaya.

Podría entenderse que existe un «control efectivo parcial» en las sociedades, cuyo capital pertenece a un grupo familiar o a varias personas físicas o jurídicas. Asimismo, el ejercicio del «control» puede ser «directo o indirecto», en este último caso se entendería que se trata de un «control indirecto» cuando se realiza a través de otras personas.

Evidentemente, la Administración podría tener problemas para determinar el control efectivo, ya sea directo o indirecto, y en ese sentido se ha de tener presente que la pluralidad de sujetos que ejercen simultáneamente el control

---

acreditado que tal voluntad rectora común existe o que las personas jurídicas se emplean con una finalidad fraudulenta».

[748] *Vid.* López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 74. Para Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X., «la existencia de ese control efectivo indirecto solo se contempla en el supuesto regulado en el apartado g), que establece la responsabilidad del socio por las deudas de sus filiales. Esta mención no se halla en el apartado h), que regula la responsabilidad de las filiales por las deudas de sus socios. La conclusión que extraemos es que en este segundo supuesto el control ha de ser directo, puesto que cuando se ha querido extenderlo al control indirecto así se ha dicho expresamente». Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, http://www.vlex.com/vid/39135531.

[749] Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, págs. 19 y 20.

difumina la idea de efectividad del mismo. Pues a mayor pluralidad, mayor dificultad existe en evidenciar la instrumentalidad de la persona jurídica[750]».

No presentará mayor problema en el caso de las sociedades unipersonales o en las que es más evidente que la mayoría del capital está controlado por una persona sea física o jurídica. No obstante, «no ocurrirá lo mismo en aquellas sociedades cuya participación accionarial está diluida, aunque exista un grupo con mayor peso decisorio, o en aquellas en que la configuración de la voluntad social está dividida[751]».

Resulta importante recalcar que la terminología de «control efectivo», «total o parcial», «directo o indirecto», podría acarrear enorme inseguridad jurídica[752] toda vez que la determinación de su alcance quedará en manos de la Administración a raíz de la autotutela administrativa,. Por esa razón, es importante enfatizar que, en aras de una aplicación congruente con la doctrina del levantamiento del velo, la determinación de esos conceptos debe realizarse partiendo del abuso en la personalidad jurídica. De tal suerte que, aunque se determine un «control efectivo» ya sea «total o parcial», «directo o indirecto», si no existe el abuso o la

[750] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 86.
[751] Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, http://www.vlex.com/vid/39135531.
[752] «La indeterminación del precepto puede ser expresión del deseo de la norma de cubrir todos los supuestos en que pueda imaginarse el ejercicio de un control efectivo sobre una sociedad, pero ello no se compadece bien con la seguridad jurídica y exigencias de *lex certa*, dado que la responsabilidad se extiende a las sanciones». Martínez Lago, M. A., en *La extensión de la responsabilidad*…, *op. cit*, pág. 331.

instrumentalidad de la persona jurídica con el fin de cometer un fraude de ley, no se podría determinar responsabilidad tributaria alguna[753].

Para penetrar en el sustrato resulta imprescindible el abuso de la personificación, «el control efectivo» sea «directo o indirecto», puede presumir la instrumentalidad de la persona jurídica, pero de forma aislada, no puede decidir en la aplicación del levantamiento del velo.

4.2.2.2. La concurrencia de una voluntad rectora común

Como la LGT no define el concepto de «voluntad rectora común», hay quien señala que este término habrá que considerarlo sinónimo de dirección unitaria, el cual sí aparece recogido «en la jurisprudencia del levantamiento del velo en los grupos de empresas, y que implica que la administración y dirección de las personas jurídicas o entidades se ejerce por las mismas personas; como en el caso del control, cabe la acreditación que existe dirección unitaria de varias sociedades aunque nominalmente consten diferentes administradores de derecho, si en realidad son las mismas personas las que ejercen de hecho y de forma continuada la gestión social y la dirección de la actividad empresarial sin subordinación a terceros[754]».

[753] «La jurisprudencia habla de control o dirección efectiva externa, la Ley General Tributaria utiliza, la expresión control efectivo total o parcial, directo o indirecto». Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de*…, *op. cit.*, pág. 114.

[754] Del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de…", *op. cit.*, págs. 150 y 151.

El término «voluntad rectora común», o si se quiere «dirección unitaria», debe entenderse ligado al término «control efectivo», de tal manera que ambos se relacionan y plasman en aquellos casos que la dirección o control del grupo radica en un mismo poder de dirección, estableciéndose un mismo criterio y contando con un mismo órgano rector. Tal como se explicaba en páginas anteriores, existe una dirección unitaria cuando efectivamente hay una transferencia del poder de decisión y planificación del negocio hacia un tercero que ostenta la cualidad de sujeto dominante –ejerce un control efectivo– en todas las relaciones que en el tráfico mercantil desarrolle la empresa dominada[755].

La «voluntad rectora común» o «dirección unitaria» se puede apreciar con mayor facilidad en el grupo de sociedades, ya que este conlleva «una unicidad empresarial constituida por personas jurídicas independientes y autónomas, pero sometidas a la dirección y control de otra sociedad denominada dominante. La nota característica esencial es la existencia de un control ejercido por la sociedad dominante, control jerárquico que conlleva un control de la voluntad de las sociedades miembros evidenciando, sobre todo, por su posición económica[756]».

Para los efectos de derivar responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, al igual que ha acontecido en el Derecho laboral, deberá entenderse que la definición de «voluntad rectora común» o «dirección unitaria» partirá de criterios económicos-empresariales, suponiendo su concurrencia cuando se dé la pérdida

[755] *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho».
[756] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 89.

de independencia económica de las empresas integrantes del grupo, lo que implicará, la existencia de una sociedad dominante que tiene las facultades necesarias para decidir sobre la financiación, control y administración del patrimonio de la sociedad dominada.

En este sentido, no es suficiente que se haya constatado una dirección centralizada y unitaria de las distintas empresas conformadoras del grupo, pues este hecho es, por sí mismo, consustancial al propio planteamiento de la figura del grupo de sociedades. Lo importante es verificar el grado de dirección y el alcance del control ejercido. La «dirección unitaria» debe ser ejercida de forma efectiva con la concurrencia de órdenes, directrices, planeación financiera, etc. Se entiende que no sería admisible «su aplicación a grupos en los que existe una relación no jerárquica, en donde priman criterios de competencia y coordinación[757]». Los convenios de colaboración entre sociedades no conllevarían el ejercicio de una «dirección unitaria» o «voluntad rectora común[758]».

En conclusión, podríamos manifestar que existe mucha ambigüedad en la norma al incorporar el término «voluntad rectora común» sobre todo porque previamente menciona también el término «control efectivo» y este último constituye una manifestación del ejercicio de la dirección unitaria; la sociedad dominante ejercerá una dirección unitaria porque precisamente controla al resto de las sociedades

[757] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 90.
[758] *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho».

dominadas. Circunstancia que también se puede dar entre la sociedad dominada y la persona física controladora[759].

4.2.2.3. El propósito de abuso y elusión fraudulenta

El apartado g) del artículo 43.1 de la LGT hace alusión al «propósito de abuso y elusión fraudulenta»; por tanto, no basta para los efectos de derivar responsabilidad tributaria por levantamiento del velo que la sociedad dominante o persona controladora ejerzan un «control efectivo» o que exista una «voluntad rectora común» sobre el grupo societario o sobre la sociedad dominada, sino que es necesario que la persona jurídica haya sido creada o utilizada de forma abusiva o fraudulenta con el propósito de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública.

El empleo abusivo o fraudulento de la persona jurídica es el elemento que caracteriza a esta doctrina, correspondiendo la carga de la prueba a la Administración Tributaria. De tal manera, que «quien invoque el levantamiento del velo tiene la carga de la prueba consistiendo la misma, normalmente, siguiendo los pasos de la jurisprudencia fiscal americana, la más avanzada en la materia, en la denominada prueba del objeto negocial (*business purpose test*), en virtud de la

[759] Para Sánchez Huete, M. A., «de la mera afirmación del concepto lato y difuso de voluntad rectora común, parece poderse afirmar una amplia responsabilidad de los hechos de otros. Si cuestionable resulta afirmar la responsabilidad tributaria en tales supuestos, más aún lo será la punitiva al carecer de culpa el sujeto. La ambigüedad expresada no puede establecer un mecanismo automático y discrecional de responsabilidad. La expresión de dicha mención únicamente se ha de entender en el contexto de los grupos de sociedades, aunque el legislador no restrinja a estos su sentido». *Vid.* Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 87.

que se llega a declarar la ineficacia de determinadas actividades, tales como, por ejemplo, la constitución de sociedades cuando las mismas no están motivadas por propósito negocial alguno que no consista única y exclusivamente, en conseguir una mera ventaja de índole fiscal[760]». En este sentido el objeto negocial o *business purpose test*, es utilizado para muchos autores como elemento atinente en materia probatoria[761].

El resultado de la actividad probatoria debe de arrojar como resultado ineludible que la sociedad se constituyó con claro propósito de elusión fiscal, ya sea para pagar menos impuestos, evitando la ejecución de bienes, o para beneficiarse de algún incentivo fiscal. Consecuentemente, por el hecho «que la Administración cuente ahora con los nuevos tipos de responsabilidad subsidiaria inspirados en la técnica del levantamiento del velo, que le van a permitir descorrerlo sin inmediación judicial, no debe pasar por alto la necesidad que se presenta a aquella de probar suficientemente y en cada caso concreto la existencia de un abuso de la personalidad[762]».

Se puede afirmar que el centro de este supuesto de hecho de responsabilidad se encuentra en el abuso o fraude con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal[763]. Por consiguiente, «lo que resulta exigible a la Administración Tributaria, es la prueba de elementos objetivos suficientes a partir de los cuales

[760] Checa González, C., *Ley de Medidas para la…*, *op. cit.*, pág. 47
[761] *Ídem, op. cit.*, pág. 47.
[762] Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 20.
[763] Delgado Pacheco, A., "El levantamiento del Velo en la Ley General Tributaria y en la…", *op. cit.*, pág. 22.

pueda presumirse razonablemente el concurso de dicha voluntad fraudulenta, ya que de lo contrario, esto es, si se pretende la demostración directa de la intención elusiva, la aplicación efectiva del precepto vendrá avocada al fracaso absoluto[764]».

El propósito de abuso y elusión fiscal no puede presumirse por parte de la Administración Tributaria para aquellos casos en los que no concurra «el control efectivo», «la voluntad rectora común o dirección unitaria», o no exista una conexión probatoria entre el propósito de abuso o fraude y la unicidad de patrimonios o la confusión patrimonial[765].

Asimismo, se tendrá que considerar que, aparte de los elementos que regula el propio apartado g) del artículo 43.1 de la LGT, se pueden constatar otros a partir de los cuales se puede inferir el actuar fraudulento por parte del obligado tributario, cuyo fin es eludir la responsabilidad patrimonial universal. En este sentido, tanto la doctrina como la jurisprudencia afirman que es procedente levantar el velo cuando se produce la descapitalización o infracapitalización, porque los socios no han dotado a la sociedad de los recursos necesario para llevar a cabo su objeto social[766].

[764] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 79.
[765] Delgado Pacheco, A., "El levantamiento del Velo en la Ley General Tributaria y en la…", *op. cit.*, pág. 22. Para este autor existe una conexión probatoria entre el propósito de abuso o fraude y la unicidad de patrimonios o la confusión patrimonial de tal suerte que la Administración Tributaria, no puede presumir el fin fraudulento cuando no concurran estas circunstancias ni está obligada a probar ese objetivo en fraude de acreedores de otra forma una vez acreditadas esas circunstancias sobre las que descansa la doctrina del levantamiento del velo. *Vid.* Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT*…, *op. cit.*, pág. 346.
[766] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 81.

La Administración Tributaria no puede olvidar que el carácter meramente instrumental de la trama societaria, se desvela como uno de los argumentos esenciales para la aplicación de la doctrina. Lo cual debe ser valorado con enorme prudencia, «ya que de por sí, la institución societaria y la personación jurídica tienen una finalidad netamente instrumental, y no significa que toda sociedad, cuando no pueda hacer frente a sus responsabilidades, deba ser objeto de destape y comprobación de sus integrantes, para hacerles extensivo el pago de las deudas sociales. Lo determinante de cara a valorar el carácter instrumental de la sociedad o de la trama societaria, es que la instrumentalidad sea la única finalidad perseguida en la personificación jurídica[767]».

4.2.2.4. La unicidad de personas o esferas económicas

Los términos «unicidad de personas o esferas económicas» se refieren a los supuestos en los que actúa el grupo de sociedades. Por ejemplo, cuando se comparten instalaciones y trabajadores comunes y en términos generales cuando se aparenta frente a terceros esa existencia de unicidad empresarial[768].

La utilización por parte de la LGT de estos términos viene definitivamente asociada «a la idea de grupo de sociedades en el que, como se puso de

[767] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por*…, *op. cit.*, pág. 19.

[768] *Vid.* Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de…", *op. cit.*, pág. 151: «por ejemplo en los supuestos de creación de personas jurídicas meramente formales o ficticias, que carecen de consistencia ni funcionamiento real o independiente de las personas físicas o jurídicas que las controlan, y la unicidad de esferas económicas puede apreciarse, por ejemplo, en los supuestos de sociedades del mismo grupo cuando se comparten instalaciones y trabajadores comunes y, en general, cuando se aparenta frente a terceros (clientes, proveedores, …) la existencia de unidad empresarial».

manifiesto, está presente el control efectivo ejercido por la sociedad dominante[769]». En todo caso «la constatación de este requisito es un indicio, que no necesariamente suficiente *per se*, a partir del cual poder deducirse lógicamente la concurrencia de un propósito fraudulento[770]». Para Pérez Royo, los términos «unicidad de personas o esferas económica» constituyen un supuesto de contornos más imprecisos que los de control efectivo y voluntad rectora común, y entiende que «responden al criterio de contemplar u objetivar la prueba del propósito abusivo y de elusión fraudulenta en la creación o utilización de las sociedades pantalla[771]».

Asimismo, es necesario precisar que el término «unicidad de personas» está relacionado con «la unidad de dirección» –término desarrollado en el Derecho laboral– y constituye una manifestación de control efectivo. En todo caso, resulta importante considerar que «por unicidad de personas» se ha de entender, a tenor de su sentido gramatical, que alude a una única persona. «Es este el primer aspecto de determinación de tal concepto: es necesario la identidad, no basta con cualquier semejanza parcial[772]».

A efectos de aplicar la técnica del velo societario, no se trata de la unicidad de cualquier persona, sino aquellas identidades que permiten evidenciar el dominio desde el cual se ejerce el control «se basa en la identidad de sujetos que ejercen

[769] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 81.
[770] *Ídem, op., cit.*, pág. 81.
[771] Castillo Solsona, M. M., en *La paulatina ampliación de*…, *op. cit.*, pág. 278, hace referencia a este autor.
[772] Sánchez Huete, M A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 92.

el dominio, básicamente el accionista y los administradores[773]». «Por unicidad se ha de entender que el uno y el otro, en realidad, son el mismo. O sea, que si no existiera la apariencia de la entidad, los intereses que representa serían idénticos a los del sujeto integrante del sustrato[774]».

Por unicidad de persona «alude a los sujetos del sustrato de la entidad dominante, respecto de los que integran la sociedad dominada. En tal sentido, se ha de tener presente que la identidad de los administradores es un indicio de dirección unitaria, es una de las manifestaciones del control externo o extracontractual de los grupos de sociedades. En todo caso, se precisa identidad entre los sujetos y no mera semejanza en su composición[775]».

Por su parte, el Tribunal Supremo, en la sentencia del 31 de enero de 2001[776], ha señalado que en el supuesto de grupo de sociedades, es donde se visualiza con mayor claridad la existencia de unidad de dirección[777]; en esta oportunidad el Tribunal señala que «la coincidencia de cargos administrativos en las mismas personas, así D. Isidro…, Presidente y Consejero Delegado y D. Carlos Francisco, Administrador y Secretario, respectivamente, de los Consejos de Administración (compuestos de ordinario por ellos dos y una tercera persona) de al menos las

[773] Sánchez Huete, M A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.,* pág. 92.
[774] *Ídem, op. cit.,* pág. 92.
[775] *Ídem, op., cit.,* págs. 92 y 93.
[776] Sentencia de 31 de enero de 2001(RJ 6991). Este fallo es comentado por: De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por…, op. cit.,* pág. 19.
[777] En el caso resuelto en esta sentencia, el Tribunal Supremo señala que: «E… *Express* era propietaria del 100% del capital de E… Seguridad Madrid y de las demás filiales» constituyendo todas ellas "un *holding* o grupo de sociedades, el grupo E…, en el que la sociedad matriz poseía el 100% del capital (o porcentajes muy próximos al 100%) de las sociedades filiales", tratándose, en definitiva, de "un grupo de sociedades con una evidente estructura de subordinación, en el que E… *Express* era la sociedad dominante sin que las sociedades filiales llegaran a tener una voluntad autónoma independiente de esta».

filiales “E… Seguridad Castilla y León, E… Seguridad Murcia, E… Seguridad Astuarias, E… Seguridad Aragón, E… Seguridad Extremadura, E… Seguridad Canarias, E… Seguridad Guipúzcoa y E… Seguridad Cantabria”, implica que estamos ante un grupo de sociedades en el que las sociedades filiales son realmente instrumentos al servicio de la sociedad matriz, de suerte que bajo la apariencia de una pluralidad de sociedades se esconde una sociedad única, que elige y nombra a los órganos administrativos de las sociedades filiales y controla todas sus decisiones».

Es necesario precisar que constituye un error determinar que la sola creación de un grupo societario conlleva una unicidad de personas que permite levantar el velo societario, así lo ha entendido el Tribunal Supremo en las sentencia del 28 de octubre de 2013 y 13 de diciembre de 2012[778].

No es posible considerar que el requisito de la unicidad de esferas o personas, permite objetivar la prueba del propósito fraudulento, lo cual podría conllevar a afirmar que el solo hecho de crear un grupo societario implicaría la unicidad de esferas o personas y automáticamente se puede declarar la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo a las sociedades del grupo, pese a que no exista propósito fraudulento[779]. En tal sentido, consideramos que, más allá de la prueba de la unicidad, deben «existir indicios razonables, de carácter objetivo,

[778] Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de octubre de 2013 (RJ 7442), fue ponente Don Ignacio Sancho Gargallo. Sentencia del Tribunal Supremo del 13 de diciembre de 2012 (RJ 1249), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Enrique Lecumberri Martí.
[779] *Vid.* Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, pág. 346.

cuya aportación corresponderá a la Administración en el expediente de derivación que pruebe o permiten concluir que efectivamente la persona jurídica es un instrumento para eludir la responsabilidad patrimonial universal[780]».

En cuanto al término «unicidad de esferas económicas», se podría considerar que bajo este concepto se incluiría la existencia de la unidad de caja entre las distintas sociedades y la utilización indistinta de los bienes de una y de otra[781]. Por su parte, la unidad de caja desemboca en la confusión de patrimonios, con lo que tal y como se explicaba en páginas anteriores al referirnos a la aplicación del levantamiento del velo en el Derecho laboral[782], la unidad de caja se materializa en términos genéricos cuando entre las distintas sociedades integrantes del grupo exista tal grado de comunicación que desemboque en una confusión de sus patrimonios[783], pagándose, por ejemplo, los salarios de los trabajadores por una

[780] *Vid.* Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, pág. 346.
[781] Para este autor el resultado de esa unidad de caja podría conllevar una desviación patrimonial, que podría acarrear el alzamiento de bienes. Verges Ayats, M.; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X.; "El levantamiento del velo societario por…", *op. cit.*, http://www.vlex.com/vid/39135531.
[782] *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho».
[783] *Vid.* Sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Primera, del 30 de junio de 2014 (JT 1360). Para el Tribunal en la sentencia impugnada se pone de manifiesta prueba de la existencia de unidad empresarial. A tal efecto el Tribunal señala que: «(…) léase el Fundamento Jurídico Cuarto de la resolución originaria impugnada: Existen elementos de prueba que manifiestan que los requisitos de unicidad de personas y voluntad rectora común se dan tras el 1 de diciembre de 2006. La entidad CAMBIALBA S. L., se constituyó mediante escritura pública el 25 de octubre de 2002 dándose de Alta en el I.A.E., epígrafe 231.3 actividad de extracción de arenas y gravas para la construcción el 8 de enero de 2003 y dándose de Baja en la actividad el 28 de febrero de 2007. Posteriormente, el 7 de marzo de 2007, se dio de Alta nuevamente en el I.A.E., epígrafe 231.2 extracción de rocas y pizarras para la construcción dándose de Baja en dicha actividad el 30 de abril de 2007, 14 días después de haberse notificado por esta Unidad el Acuerdo de derivación de responsabilidad por Sucesión en la Actividad de INVERCILLA. Por su parte INMUEBLES MARRO, S.,L., se encuentra dada de Alta en el I.A.E., epígrafe 231.3 actividad de extracción de arenas y gravas para la construcción del el 4 de enero de 2000. Se da la coincidencia de que el 7 de marzo de 2007 cuando CAMBIALBA se da de Alta en el I.A.E., epígrafe 231.2 extracción de rocas y pizarras para la construcción en Munera a través de Internet, también se presenta un Alta en el I.A.E. de ese Municipio 231.3 actividad de extracción de arenas y gravas para la construcción por Internet por parte de INMUEBLES MARRO S. L. Según las declaraciones modelo 347, de los ejercicios 2005, 2006 y 2007 resulta que a la vez que se produce una disminución en el volumen de los clientes de CAMBIALBA S. L., aumenta el volumen de

sociedad distinta a la que aparece formalmente como responsable de hacer efectivo el pago[784].

4.2.2.5. Confusión o desviación patrimonial

El término «confusión de patrimonios», tal y como ya se ha señalado, puede ser apreciado en los casos de caja única de varias sociedades del mismo grupo o entre el socio y la sociedad, ya sea por el cargo o abono entre las cuentas financieras de la sociedad de gastos e ingresos particulares de los socios, o por el uso sin contraprestación de los socios o por una de las sociedades del grupo de los bienes formalmente propiedad de otra[785].

---

estos en INMUEBLES MARRO S. L. De esta forma, CAMBIALBA S. L., pasa a 277.571,19 euros en ventas declaradas en 2005 a 65.404,42 en 2006 y a 38.125,72 imputados en 2007; mientras que INMUEBLES MARRO S. L., pasa de 528.966, 36 euros de ventas declaradas en 2005 a 690.312,58 en 2006 y a 1.736.809,01 euros en 2007. Igualmente, hay que señalar que los principales proveedores declarados por CAMBIALBA S. L., en los años 2005 y 2006 (no se declara nada ni se le imputa nada en 2007), son IMUEBLES MARRO S. L., Noemí y Benjamín quienes a su vez también figuran como proveedores de INMUEBLES MARRO S. L. En el año 2007, Noemí y Benjamín aparecen en la relación del modelo 190 de la mercantil CAMBIALBA S. L., como perceptores de rendimientos de Actividades Económicas, al igual que Hernán, pero este como perceptor de rendimientos del trabajo, empleado por cuenta ajena. D. Benjamín percibe 10.071,13 euros, Doña Noemí 6.084,00 euros y D. Hernán percibe 2.620,00 euros.
De este modo, parece evidente que aunque en el año 2006, se aprecia un importante descenso en la actividad de CAMBIALBA S. L., es en el ejercicio 2007, cuando se produce la desaparición real o cese total de CAMBIALBA, y más concretamente, una vez que contra ella se dirige la acción de cobro de las deudas exigibles como sucesora en la actividad de INVERCILLA S. L. Así pues, la acción defraudatoria se produce estando en vigor, ya las modificaciones introducidas por la Ley 36/06 de 29 de noviembre (RCL 2006, 2130 y RCL 2007, 467) de medidas para la prevención del fraude fiscal concurriendo todos los requisitos exigidos por el artículo 43.1 g) de la Ley General Tributaria. Refuerza esta idea el hecho de que el 20 de julio de 2007, se presentara un aplazamiento del IVA 2T de 2007 por importe de 1.952,25 euros, que se dejó sin ingresar».

[784] Ahora bien, según Sánchez Huete, M. A., «la referencia a esferas económicas se entiende como patrimonios, pero también se admite que sean de intereses patrimoniales no evaluables de manera inmediata, por lo que puede introducir una gran indeterminación. Así, cabe pensar la aplicación de tal concepto, no solamente a sujetos vinculados por lazos de parentesco e intereses económicos, aunque sea este el caso más frecuente, sino a cualesquiera otros en los que exista un funcionamiento conjunto y estrechamente imbrico de sus economías». Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 93.

[785] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…*, *op. cit.*, pág. 83.

La confusión de patrimonios implica el uso indistinto de los bienes integrantes de la entidad a fines diversos de los propios. De los bienes se hace un uso distinto del que anima la constitución de la entidad y de su autonomía patrimonial. Lo que al final supone la inexistencia de fines propios o en su caso la existencia de un fin prevalente al que los otros se subordinan. «Se da un uso instrumental al otro patrimonio y a su dinámica, efectuando una utilización como si de un solo patrimonio se tratara. Para que exista, y sea posible dicha situación de subordinación, ha de darse una posición de control o dominio, bien de manera directa por ser titular de la mayoría del capital social de ambos patrimonios, o bien por tener poder de decisión sobre la otra masa patrimonial derivado de una situación fáctica, a través de las participaciones de sujetos influenciables económica (dependientes) o personalmente (familiares) [786]».

Para que se dé la confusión del patrimonio como elemento para levantar el velo societario, deberá comportar todo el patrimonio de la entidad y no de concretos elementos de manera puntual; si este fuere el caso, daría lugar a otras instituciones como el autoconsumo o el régimen de operaciones vinculadas[787].

Habrá que considerar –igual que se señaló en Derecho laboral[788]– que, a efecto que la comunicación entre las sociedades, o entre el socio y la sociedad dominante, acarree confusión patrimonial, no deberá tratarse de interconexiones

[786] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, cit., pág. 96.
[787] *Ídem*, *op., cit.*, pág. 96.
[788] *Vid.* Capítulo II, epígrafe «La diferente aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en las distintas ramas del Derecho».

esporádicas, sino permanentes, lo contrario produciría excesos en la calificación de empresa unitaria o de unidad de caja.

La confusión de patrimonio conllevará el desvío patrimonial y tal vez por esa razón el legislador utiliza los términos «confusión o desviación de patrimonios». El perpetrar un desvió de patrimonio normalmente entraña su confusión[789]. La desviación patrimonial o descapitalización se aprecia cuando se traspasa la totalidad del patrimonio o los bienes de mayor valor a una sociedad o socio, conllevando insolvencia de la sociedad titular. Se trata de una desviación de todo el patrimonio o de los elementos esenciales, con lo que se pretende eludir la responsabilidad patrimonial frente la Hacienda Pública. Siendo el supuesto más frecuente de desviación patrimonial, la sucesión empresarial encubierta y fraudulenta[790].

La desviación patrimonial a través de sociedades encubiertas o fraudulentas comporta: «a) La existencia de salidas de caja no suficientemente justificadas, ya sea vía de unos salarios desproporcionados para los gerentes, ya de comisiones a personal que no ha prestado servicios reales a la empresa, ya por señalar excesivos gastos de representación; b) La adquisiciones de bienes, muebles o inmuebles por la empresa real, mientras quien paga la operación es la empresa

[789] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 98.
[790] Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de…", *op. cit.*, pág. 153.

aparente[791]». En definitiva, lo que se pretende es descapitalizar a la sociedad deudora y capitalizar a la sociedad que no tiene deudas.

A efecto de aplicar este elemento, resulta preciso constatar un impacto objetivo en la consistencia patrimonial del deudor, de manera que perjudique su responsabilidad frente a la Hacienda Pública, es decir no se trata de cualquier desviación patrimonial ni de cualquier fuga de dinero[792].

4.2.3. Supuestos que regula el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT

Señalábamos en páginas anteriores que la aplicación del apartado g) del artículo 43.1 de la LGT conlleva la interposición de una sociedad, entre la Administración y el verdaderamente obligado. Esta sociedad se interpone ante el Fisco con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal. Existe un sujeto o varios sujetos que se esconden detrás de la sociedad, los cuales ejercen un control efectivo, que se concreta con la existencia de una unidad de dirección, unidad de caja que entraña la confusión de patrimonio, todo ello con el propósito de abuso de la personificación para evitar la responsabilidad patrimonial universal[793].

---

[791] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 99.

[792] *Ídem*, *op.*, *cit.*, pág. 100 y sig., «considera que solamente procede la responsabilidad tributaria si al tiempo de provocar la insolvencia por desviar el patrimonio existe riesgo real de incumplir la obligación tributaria, caso contrario, no sería exigible la responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo regulada en la LGT». En contra de este planteamiento López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 85.

[793] *Vid.* Cámara Arroyo, S., doctor en Derecho, profesor asociado en Derecho Penal de la Universidad Internacional de la Rioja, en, "La imputación de la infanta Cristina (III): El levantamiento del velo", recurso electrónico: http://blogs.unir.net/sergio-camara-arroyo/derech.com.

Visto así las cosas y en aplicación al artículo 43.1 g) de la LGT y a las agrupaciones de casos que ha realizado la doctrina en razón de la técnica del levantamiento del velo, se puede extraer que los supuestos encuadrables en tales agrupaciones gravitan en torno a los conceptos de unicidad de personas o esferas económicas, confusión o desviación patrimonial. De tal manera, que podríamos agrupar los casos que permiten levantar el velo por la interposición de una sociedad pantalla en los siguientes: «a) El caso de la sociedad unipersonal, como supuesto básico de identidad de personas según menciona el precepto legal. b) El caso de la sociedad familiar, como supuesto de la identidad de esferas económicas. c) El caso del grupo de sociedades, como manifestación de la confusión patrimonial. En tal contexto resultará de especial interés señalar la aplicabilidad de la responsabilidad al supuesto jurisprudencial de infracapitalizacion (…)[794]».

En las páginas siguientes trataremos explicar el alcance de cada uno de estos supuestos en razón de la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria.

4.2.3.1. La sociedad unipersonal

Según lo ha señalado la doctrina «si el propio socio no ha respetado la independencia de la sociedad que, como persona jurídica separada de sus miembros ostenta la titularidad de un conjunto de relaciones jurídicas así como de un patrimonio, los Tribunales estarán también legitimados para no respetarla y, en

[794] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 110.

consecuencia, extender la responsabilidad por deudas de la sociedad a los socios que efectivamente han llevado a cabo dicha confusión[795]».

La confusión de patrimonios se configura como dato factico que puede constatar que la persona jurídica separada de la personalidad de los socios se está utilizando para fines distintos para los que ha sido concebida. Bajo este contexto, hay situaciones societarias más propicias que otras para que se constate el abuso en la personalidad jurídica. Cuanto mayor sea el grado de control o dominio del socio en la sociedad, con mayor facilidad podrán darse los casos de confusión de patrimonios y dentro de estos supuestos destaca la sociedad formada por un solo socio o sociedad unipersonal.

La sociedad unipersonal se encuentra regulada en la LSC y, conforme al artículo 13 de dicha ley[796], se exige la publicidad de la unipersonalidad *y* es que «en estas entidades –SA y SL–, rige el principio general de la responsabilidad limitada, siempre que se publicite mediante la inscripción en el Registro Mercantil, su carácter unipersonal y, respecto de los contratos del socio con la sociedad, si se hace mención en determinados soportes contables[797]». Cuando no se cumple con

[795] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 314 y 315.
[796] El artículo 13 de la LSC señala: «Publicidad de la unipersonalidad. 1. La constitución de una sociedad unipersonal, la declaración de tal situación como consecuencia de haber pasado un único socio a ser propietario de todas las participaciones sociales o de todas las acciones, la pérdida de tal situación o el cambio del socio único como consecuencia de haberse transmitido alguna o todas las participaciones o todas las acciones, se harán constar en escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil. En la inscripción se expresará necesariamente la identidad del socio único. 2. En tanto subsista la situación de unipersonalidad, la sociedad hará constar expresamente su condición de unipersonal en toda su documentación, correspondencia, notas de pedido y facturas, así como en todos los anuncios que haya de publicar por disposición legal o estatutaria».
[797] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 192.

el régimen de publicidad impuesto, el socio responderá de manera personal, ilimitada y solidariamente de las deudas sociales[798].

En las sociedades unipersonales no existe por sí una confusión entre el patrimonio del socio y de la sociedad, en todo caso los terceros conocen perfectamente el carácter unipersonal de la sociedad[799]. El socio no responde de deudas propias sino de las deudas de la sociedad unipersonal; esta responsabilidad es para proteger el tráfico mercantil.

No obstante, en relación al levantamiento del velo se ha señalado a la sociedad unipersonal como una de sus expresiones más típicas «por cuanto en ella es patente la coincidencia de intereses entre sociedad y sustrato personal de la misma. O dicho de otro modo, por cuanto esa forma anómala de sociedad, es la más apta para que el juego de la persona jurídica produzca efectos distorsionantes en la aplicación de reglas jurídicas del más variado género, señaladamente las que determinan la responsabilidad patrimonial limitada de los socios de la compañía mercantil[800]».

Resulta pertinente determinar en qué caso procede levantar el velo societario y deducir responsabilidad conforme al artículo 43.1.g) de la LGT, cuando estamos

[798] El Artículo 14 de la LSC dispone que: «Efectos de la unipersonalidad sobrevenida. 1. Transcurridos seis meses desde la adquisición por la sociedad del carácter unipersonal sin que esta circunstancia se hubiere inscrito en el Registro Mercantil, el socio único responderá personal, ilimitada y solidariamente de las deudas sociales contraídas durante el período de unipersonalidad. 2. Inscrita la unipersonalidad, el socio único no responderá de las deudas contraídas con posterioridad».
[799] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 291.
[800] *Ídem, op., cit.*, 353.

ante una sociedad unipersonal[801]. En primer lugar, se deberá considerar que quien controla de hecho y de forma absoluta una persona jurídica puede resultar responsable en el cumplimiento de las obligaciones de la misma. «Con ello se apoya la tesis según la cual la concesión del privilegio de la limitación de responsabilidad se fundamenta en la disociación entre propiedad y control que falla cuando se está en presencia de un accionista único, del gestor tirano, o de la absoluta subordinación funcional de una persona jurídica a otra[802]».

La LSC contempla la unipersonalidad sobrevenida que resulta cuando se adquiere tal condición y aunque esta «no se considere una causa de disolución, se reconoce que es una situación más proclive al abuso, precisamente porque rompe la disociación entre propiedad y control, y con más facilidad la voluntad de la sociedad y del único socio se confunde». En todo caso, la situación de unipersonalidad, no es por sí sola determinante para la aplicación de la técnica del velo societario, sino que por el contrario, lo que resulta indispensable a estos efectos, es que la forma de la sociedad a la que la ley reconoce independencia respecto a su sustrato personal, se haya utilizado para cometer fraude a la ley[803].

[801] La doctrina del levantamiento del velo, se ha aplicado también por el Tribunal Supremo a sociedades unipersonales de carácter público, como en la conocida sentencia de 28 de mayo de 1984, que trataba sobre una sociedad anónima municipal; «Empresa Municipal de Aguas y Alcantarillado, S. A.», creada por el Ayuntamiento de Palma de Mallorca. Sin embargo, en la sentencia, del 31 de diciembre de 1993, habiendo sido demandado el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, el Tribunal Supremo afirmó que: «la doctrina del levantamiento del velo, que parte de la existencia de mala fe, actuar fraudulento o abusivo en la personalidad jurídica para eludir responsabilidades, tampoco puede trasladarse al Estado y a sus organismos autónomos, pues en modo alguno pueden achacársele tales conductas en la organización de sus instituciones».
[802] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 364.
[803] *Ídem, op., cit.*, págs. 364 y 365.

Asimismo, resulta esencial determinar que no basta la unicidad de personas, entre socio único y sociedad unipersonal «para afirmar la aplicación de la responsabilidad tributaria, pero tampoco el control total sobre el patrimonio y gestión de la entidad. En tal contexto, la aplicación de la responsabilidad tributaria pasa principalmente por probar un elemento teleológico y otro objetivo. El elemento teleológico, es el relativo al abuso de la personalidad y la finalidad de eludir la responsabilidad universal frente a la Hacienda Pública (…). El elemento objetivo conlleva afirmar la confusión de patrimonios[804]».Con lo cual, los términos utilizados por la LMPFF como lo son unicidad de personas o esferas económicas, confusión o desviación de patrimonios, precisan de una interpretación conjunta que les dote de significación para su aplicación[805].

4.2.3.2. La sociedad familiar

Habrá que comenzar por determinar que «la empresa familiar se define, esencialmente, por la existencia de vínculos familiares entre los que poseen el poder de decisión sobre la gestión y dirección del negocio. Existe una unidad de dirección que se efectúa a través de dichos vínculos, en tal contexto, el requisito legal [art. 43.1.g) y h) de la LGT] de la unicidad de esferas económicas podría ser aplicable[806]».

[804] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 194.
[805] *Ídem*, *op., cit.*, pág. 194.
[806] *Ídem*, *op., cit.*, pág. 196.

En la sociedad familiar, la pluridad de socios no se traduce en una pluridad de intereses de cada uno de sus miembros respecto a la sociedad. No obstante, la mera existencia de la sociedad familiar no determina el carácter instrumental de la sociedad con ánimo de elusión fiscal. Consecuentemente la existencia de una unidad de dirección e interés no conlleva por sí la aplicación del levantamiento del velo por abuso de la personificación.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 22 de abril de 2003[807], en un supuesto de sociedad familiar, determinó, en relación a dos sociedades, que ambas «proceden de un mismo grupo económico-familiar, como lo demuestra la composición accionaria (…) la dualidad societaria que se viene a estructurar para equiparar el título de la luego tercerista, es bien patológico, porque una simple compulsa de aquel acervo socio-económico-familiar demuestran una identidad de su misma realidad patrimonial y, por ello, la simultanea disponibilidad por sus órganos rectores para poder así dirigir o eludir compromisos mediante la celebración de negocios como el de autos que pretendía sin duda evitar la responsabilidad».

En todo caso, para aplicar el levantamiento del velo en relación al artículo 43.1 g) de la LGT, en el caso de la sociedad familiar, no basta «la afirmación de unicidad de esferas, se precisa la concurrencia de los otros requisitos. En concreto, la existencia del elemento objetivo y teleológico; uno, relativo a la confusión de patrimonios, y otro, referente a la existencia de una finalidad de eludir la

[807] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 22 de abril de 2003 (RJ 3865), fue ponente Don Luis Martínez-Calcerrada y Gómez.

responsabilidad universal frente a la Hacienda Pública[808]». En definitiva, en los casos de la sociedad familiar igual que en la sociedad unipersonal antes comentada, solo se podrá deducir la responsabilidad tributaria, cuando se aprecien los presupuestos de hecho de la norma[809], del tal modo que los socios que no han abusado de la entidad o colaborado activamente en la conducta elusiva quedarían exentos de toda derivación de responsabilidad.

[808] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 197.

[809] *Vid.* Sentencia de la AN, Sala de lo Contencioso-Administrativa, Sección Segunda, de 26 enero, 2011 (JUR 58372), fue ponente Don Francisco José Navarro Sanchís. Para la AN «mal puede hablarse de economía de opción cuando para perseguir un fin fiscal se utilizan formas jurídicas insólitas en detrimento de la Hacienda Pública. Y es así que para realizar tal operación, no contrató el actor ni su familia con terceros, sino que utilizando sociedades interpuestas participadas por la familia S... previamente adquiridas con fines fiscales –que además financiaba a los compradores de las acciones vendidas pertenecientes a D...– la operación no salía de su círculo o esfera jurídica de intereses obteniendo con las sociedades adquiridas un beneficio mayor que el coste de las inversiones. En consecuencia, era obligado el levantamiento del velo del conjunto de las sociedades interpuestas que han participado en la operación, pues fácilmente se comprueba que ha existido un abuso de la citada personalidad jurídica. Y es así que, en aplicación de dicha doctrina, y penetrando en el sustrato personal de dichas entidades, como exige una clara jurisprudencia tanto de la Sala 1ª como 3ª del Tribunal Supremo (STS de 28.5.1984 , 24.12.1988 , 2.4.1990 , 5.6.1990 , 26.5.1994 , 31.10.1996, 24.9.1999) –cuya doctrina responde a la idea de considerar que en la fase de liquidación se pueden imputar los rendimientos producidos al verdadero sujeto pasivo– se trata de evitar un abuso de derecho o ejercicio antisocial del mismo, debiéndose comprobar quienes son los adquirentes de las acciones a fecha 31.12.1991: la familia S... a través de S... Y S..., estando detrás de estas dos últimas, las sociedades DI... y L..., participadas también por dicha familia, siendo todos ellos datos que la actora no ha desvirtuado frente a lo que se deduce de los anexos que constan en el expediente administrativo». "Por tanto, mal puede hablarse de economía de opción cuando la opción o alternativa a contratar con personas jurídicas interpuestas era hacerlo precisamente con personas físicas o jurídicas reales, independientes de la familia S..., no con sociedades vinculadas a dicha familia que actuaban sin realizar actividad empresarial alguna y de forma instrumental a los fines de dicha familia. De haber actuado así, se hubiese justificado la legitimidad de la opción de comprar y vender acciones de una sociedad dentro del mismo ejercicio fiscal. Y no se olvide que como ha tenido ocasión de proclamar esta Sala el reconocimiento legal de ventajas fiscales responde a la idea de incentivar la actividad empresarial, no de perseguir fines especulativos carentes de rendimiento productivo alguno (SAN de 16.10.2003, por todas)". "En cualquier caso, el citado levantamiento del velo, efectuado con prudencia, como exige la Jurisprudencia (STS de 31.10.1996), no es incompatible con el recurso al fraude de ley, o al empleo de la figura de los negocios jurídicos anómalos, habiéndose manifestado aquella por su compatibilidad (STS de 19.4.2003), considerándose en esta sentencia incluso que el levantamiento del velo no requiere un acto específico de derivación de la deuda"…».

4.2.3.3. Grupo de sociedades

En primer lugar se deberá tener en cuenta que «los grupos de sociedades son fruto, tanto de un proceso expansivo interno, del crecimiento de la propia sociedad, como externo, a través de la adquisición de otras entidades. Se caracteriza el grupo por la existencia de un conjunto de sociedades que, a pesar de conservar su independencia, están subordinadas a una dirección económica unitaria ejercida por un sujeto de acuerdo a un interés común de todos sus componentes. Su elemento característico es la existencia de una dirección unitaria del grupo[810]».

Tal y como la doctrina ha puesto de manifiesto, dos son los elementos determinantes para definir al grupo en el sentido económico «la relación de dependencia, directa o indirecta de una o varias sociedades (dependientes) con respecto a otra (dominante), y el ejercicio de una dirección económica única por esta sobre el conjunto de las demás, de forma que, a pesar de la personalidad jurídica propia de cada una de las sociedades, todas ellas actúan en el mercado con la lógica de una sola empresa[811]».

En todo caso, habrá que partir de la legitimidad y legalidad de la existencia del grupo de sociedades[812], fundándose su creación en la libertad de empresa

[810] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit*., pág. 197.
[811] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el*…, *op. cit.,* pág. 372.
[812] Artículo 18 de la LSC, define a los grupos de sociedades así: A los efectos de esta ley, se considerará que existe grupo de sociedades cuando concurra alguno de los casos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y será sociedad dominante la que ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

consagrado en el artículo 38 de la CE, limitado por las normas reguladores del abuso del derecho, fraude de ley, etc. Con ello, para efectos de aplicar la doctrina del levantamiento del velo no se debe alegar o cuestionar la existencia en sí del grupo de sociedades, sino más bien cuando este o su organización resultan lesivos a terceros.

Otro aspecto que habrá que distinguir es el régimen de consolidación fiscal con la doctrina del velo societario[813]. El régimen de consolidación fiscal constituye el ejercicio de una opción por la singularidad del grupo societario la cual es lícita y voluntaria. En cambio, la técnica del levantamiento del velo, tiene como fundamento evitar el fraude a la ley mediante el cual se instrumentaliza a la sociedad para cobijarse en ella y así burlarse de la ley.

En relación a este tema tal y como ya se advirtió en páginas anteriores[814], existe contradicción entre la regulación del régimen de consolidación fiscal, y los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, regulados en los artículos 43.1.g) y h) de la LGT; en el caso que el grupo persiga eludir la responsabilidad patrimonial de alguno de sus socios, tendríamos por un lado una responsabilidad solidaria y por otro lado, una responsabilidad subsidiaria más benigna y que abarca a las sanciones. Es evidente la contradicción con el supuesto regulado en el artículo 35.6 de la LGT, ya que cuando el control efectivo

[813] *Vid.* Capítulo III, epígrafe, «Delimitación de la doctrina del levantamiento del velo con otras figuras del ordenamiento jurídico».
[814] *Vid.* Capítulo III, epigrafe «Delimitación de la doctrina del levantamiento del velo con otras figuras del ordenamiento jurídico».

de la sociedad deudora se ejerza a través de un grupo de sociedades, todas quedarían solidariamente obligadas frente a la Administración[815].

Por su parte, la doctrina ha señalado como características del grupo de sociedades las siguientes: «1) La existencia de una pluralidad de entidades con subjetividad y patrimonio propio diferenciado. 2) El grupo no posee personalidad jurídica, no es sujeto independiente de las entidades que lo componen. 3) La existencia de una relación de control que permite a alguna sociedad ejercer una influencia dominante. 4) La influencia dominante ha de ser de manera efectiva[816]».

El grupo de sociedades, según lo afirma tanto la doctrina como la jurisprudencia, «forma una unidad, y como tal actúa y se manifiesta al exterior, como tal unidad debe responder ante los terceros acreedores. Sin embargo, esto choca con la concepción formal de que cada sociedad que integra un grupo posee personalidad jurídica propia, y que, por esa razón, es la única titular de sus derechos y obligaciones: la responsabilidad que nace por la falta de cumplimiento de estas últimas es imputable solo a ella[817]». En materia de grupo societario lo que se pretende con la doctrina del velo societario, es lograr la comunicación de la responsabilidad por deudas entre los integrantes o en su caso postergar los créditos de la sociedad dominante en caso de infracapitalización nominal de la

[815] Martínez Lago, M. A.; Almudí, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 20.
[816] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 200.
[817] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el*…, *op. cit.*, pág. 397.

sociedad dominada[818]. Se desconoce al grupo como unidad y se hace responder a la sociedad dominante.

La aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en relación al grupo de sociedades ha sido criticada por su limitado margen de actuación, solo actuaría en aquellos casos que existen una clara apariencia o confusión de patrimonios[819] y resulta indispensable para aplicar la doctrina que el supuesto pueda ser calificado de fraude de ley[820]. Por esta razón, la doctrina termina por concluir que «la opción más adecuada sería el establecimiento por la vía del Derecho positivo de una responsabilidad solidaria de segundo grado entre la sociedad dominante y la dominada, o una responsabilidad de grupo[821]».

En todo caso, no sería correcto levantar el velo societario a una sociedad integrada en un grupo por este solo hecho; será la estructura del grupo, su mayor o menor centralización, su comportamiento en el tráfico mercantil, así como los demás elementos que determinen el abuso, los orientadores para aplicar la doctrina. «No basta la existencia de un grupo para extender la responsabilidad a sus sociedades. Es preciso un componente subjetivo, basado en la actuación fraudulenta, normalmente en fraude de los terceros acreedores, del poder de dirección[822]».

[818] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…, op., cit.*, pág. 397.
[819] *Ídem, op., cit.*, págs. 396 y 397.
[820] *Ídem, op. cit.*, pág. 398.
[821] *Ídem, op., cit.*, pág. 399.
[822] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.*, pág. 206.

El Tribunal Supremo en la sentencia del 27 de octubre de 2004[823], señala que para aplicar la doctrina del levantamiento del velo se debe valorar una serie de aspectos como la existencia de identidad de domicilio de las sociedades, la unidad de dirección, la confusión entre las cuentas de las entidades así como el claro comportamiento evasivo en relación con las deudas de la entidad. La Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de noviembre de 2003[824], en un caso de velo societario señala que «la voluntad de la sociedad dominada es la voluntad de la sociedad dominante y está dirigida a satisfacer los intereses ajenos a ella, los de su sociedad dominante».

Tiene una especial relevancia el tutelar los derechos de los acreedores de la sociedad dominada puesto que resulta relativamente fácil desviar su patrimonio a la dominante. «El patrimonio de la sociedad integrante queda condicionada por las decisiones de la sociedad dominante o por el del grupo. Existe una discordancia formal, entre la entidad con la que se contrata, con los intereses materiales que se vehiculan, los del grupo. Así, puede suceder que el patrimonio de la sociedad obligada, partícipe del grupo, deje de poseer el activo suficiente para hacerse cargo de sus deudas por una decisión ajena a sus propios intereses, que obedecen a la lógica y directrices del grupo[825]».

[823] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 27 de octubre de 2004 (RJ 7042), fue ponente Don José Ramón Ferrándiz Gabriel.
[824] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, de 19 de noviembre de 2003 (RJ 8079), fue ponente Don Antonio Gullón Ballesteros.
[825] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 200.

Frente a tal postura, el levantamiento del velo hace posible la responsabilidad del grupo, como si todas ellas integran un solo patrimonio. Ahora bien, lo anterior no puede implicar negar el interés propio e ignorar, de manera general y sistemática, la persona jurídica y su autonomía funcional. De ahí que la aplicación de dicha doctrina requiera ponderar los concretos intereses en juego y la prueba de una voluntad fraudulenta, de acuerdo a las reglas generales señaladas[826].

El término control efectivo, a que se refiere el artículo 43.1 g) de la LGT, se puede extraer también del régimen tributario previsto para los grupos de sociedades, dado que la característica del grupo tiene su origen precisamente en el control que ejerce la sociedad dominante sobre las dependientes, pero no puede concebirse dicho término de forma objetiva. En este sentido, la regulación del grupo de sociedades por las normas mercantiles y por el régimen de consolidación fiscal, no conlleva por sí la aplicación de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, «la aplicación del régimen mercantil no puede resultar el presupuesto objetivo para aplicar el régimen tributario[827]». Resulta necesario indagar la situación de control, así como la existencia o no de la voluntad rectora común con un claro ánimo de abuso de las formas o de fraude[828].

[826] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op., cit.*, pág. 200.
[827] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 209.
[828] En todo caso, el grupo de sociedades desde la óptica civil, mercantil y tributaria, es apta para plantear situaciones en relación al levantamiento del velo. *Vid.* De Ángel Yáguez, R., en: *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la reciente jurisprudencia,* Navarra, Civitas, 1990, pág. 117.

4.2.3.4. La infracapitalización de sociedades

La infracapitalización conlleva una discordancia entre los riesgos asumidos para desarrollar la finalidad social y los medios de que dispone, de tal manera que una insuficiencia de capital, se presenta cuando los socios no dotan a la sociedad de los recursos patrimoniales necesarios para llevar a cabo el objeto social. Se afirma entonces la procedencia de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, aunque en relación a los efectos que pueda producir, hay que distinguir entre los supuestos de infracapitalización material y nominal.

La infracapitalización material, se produce en aquellos casos en los cuales las sociedades tienen insuficiencia de activos para asumir sus obligaciones o fines sociales; «los socios no dotan a la sociedad de los recursos patrimoniales necesarios para llevar a cabo el objeto social, ni por la vía de un capital de responsabilidad, ni por la vía de créditos otorgados por ellos mismos[829]».

La infracapitalización nominal o formal sucede «cuando la sociedad resulta dotada de los medios financieros necesarios para el desarrollo de su objeto social, pero las necesidades de fondos propios se financian con créditos provenientes de los mismos socios[830]». Supone la existencia de créditos a favor del socio en virtud de préstamos que concede el socio a la entidad, con el fin de beneficiarse –socio acreedor– en situaciones concursales o concurrencia de créditos determinando con su voto el contenido del concurso o garantizándolo con derechos reales. Es

[829] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…, op. cit.,* pág. 409.
[830] *Ídem, op., cit.,* pág. 410.

evidente que esta financiación no se efectúa a través de los mecanismos normales por aumento de capital y su finalidad es la prevalencia del socio, en caso de insolvencia o iliquidez de la sociedad[831].

En relación a la técnica del levantamiento del velo, la cuestión que nos ocupa es determinar si estos tipos de infracapitalización integran el presupuesto objetivo regulado en el artículo 43.1.g) de la LGT. A estos efectos la doctrina entiende que la infracapitalización material puede justificar la exigencia de responsabilidad civil –inclusive la penal– a los administradores, pero también puede justificar la aplicación del levantamiento del velo de la persona jurídica, haciendo responder personalmente a los socios[832].

En cuanto a la infracapitalización nominal la doctrina advierte que «requiere más bien la recalificación por parte de la ley o de los Tribunales, de los recursos

[831] Los casos de infracapitalización nominal o formal puede encontrar solución en el artículo 16 de la LSC que dispone lo siguiente**: «**Contratación del socio único con la sociedad unipersonal. 1. Los contratos celebrados entre el socio único y la sociedad deberán constar por escrito o en la forma documental que exija la ley de acuerdo con su naturaleza, y se transcribirán a un libro-registro de la sociedad que habrá de ser legalizado conforme a lo dispuesto para los libros de actas de las sociedades. En la memoria anual, se hará referencia expresa e individualizada a estos contratos, con indicación de su naturaleza y condiciones. 2. En caso de concurso del socio único o de la sociedad, no serán oponibles a la masa aquellos contratos comprendidos en el apartado anterior que no hayan sido transcritos al libro-registro y no se hallen referenciados en la memoria anual o lo hayan sido en memoria no depositada con arreglo a la ley. 3. Durante el plazo de dos años a contar desde la fecha de celebración de los contratos a que se refiere el apartado primero, el socio único responderá frente a la sociedad de las ventajas que directa o indirectamente haya obtenido en perjuicio de esta como consecuencia de dichos contratos». Asimismo, desde la materia concursal «se recalifican los recursos aportados por los socios como fondos de capital propios. Así, se posponen los créditos dimanantes de los préstamos que son sustitutivos de aportaciones de capital. Se postergan los créditos cuando están especialmente relacionados con el deudor, entre los que se encuentran los de los socios titulares de al menos un 5 por 100 del capital social si la entidad cotiza, y del 15 por 100 si no cotiza –*Vid*. Arts. 92.5 y 93.2 de la Ley Concursal, del 9 de julio de 2003–». *Vid.* Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 211.

[832] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 410.

aportados en concepto de créditos, como fondos o capital propios[833]». En la infracapitalización nominal o formal «se maximiza el beneficio que como socio se posee, y se minimiza el riesgo de tal condición. En definitiva, el capital social deja de cumplir, de manera real, la función de garantía y pasa a instrumentalizarse para procurar ventajas a la condición de socio[834]». Aquí se observa un abuso en la condición de socios y no precisamente un abuso en la personalidad jurídica[835], por lo cual no es necesaria la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, sino que bastará alegar la calificación de los contratos[836].

En cuanto a la infracapitalización material hay quienes consideran que «no supone tanto un abuso de la personalidad de la sociedad, como del incumplimiento de los presupuestos de responsabilidad limitada de los socios[837]».

Los defensores de la aplicación del levantamiento del velo en los casos de infracapitalización material[838] entienden que «la limitación de la responsabilidad de los socios se fundamenta en una dotación adecuada de capital social, y en que

[833] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 410.
[834] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 211.
[835] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 436. «Sin embargo, parece que en nuestro país, cuando los tribunales han abordado el problema de la infracapitalización nominal –aunque, desde luego, no lo han calificado así– lo han hecho desde la perspectiva de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo a los casos referidos, sobre todo, a tercerías de dominio».
[836] *Ídem*, *op. cit.*, pág. 435.
[837] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 210.
[838] En los casos de infracapitalización se puede recurrir a la responsabilidad extracontractual del artículo 1902 del Código Civil contra los socios, lo cual no niega la existencia de una voluntad social puesto que este tipo de infracapitalización no implica la inexistencia de la personalidad jurídica o de la entidad misma. Para estos supuestos, ya el ordenamiento jurídico reacciona deduciendo la responsabilidad a los administradores, si para el caso no convocan a la Junta General cuando ha existido una pérdidas que han reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capital social o, cuando no solicita la disolución de la sociedad, para aquellos casos que la Junta no haya llegado a un acuerdo de disolución. Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…*, *op. cit.*, pág. 430.

este se preserve conforme a las normas de defensa del capital social, para poder hacer frente a la responsabilidad de la sociedad frente a los acreedores de la misma[839]». Si los socios no dotan de capital a la sociedad, el privilegio de la limitación de responsabilidad queda sin fundamento y por lo tanto, responden ilimitada frente a los acreedores, y es a través de la doctrina del velo societario el vehículo que opera para deducir dicha responsabilidad ilimitada.

Bajo este orden de ideas, consideramos que si el socio no ha dotado a la sociedad del capital suficiente en relación a los riegos asumidos para responder de las obligaciones contraídas con sus acreedores, incluyendo a la Hacienda Pública, y siempre y cuando se haya valido de la limitación de responsabilidad de la persona jurídica con el fin que esta no responda al pago de la deuda tributaria, procedería la aplicación de la técnica del velo societario y deducir responsabilidad en razón del articulo 43.1.g) de la LGT. El abuso radica en valerse de la limitación de la responsabilidad de la persona jurídica, para así arroparse bajo la misma y no dotarla de capital para que esta se vea imposibilitada de responder ante los acreedores. El socio se esconde detrás de la persona jurídica y con fines elusivos no respeta la separación del capital entre esta y su persona.

En los supuestos de infracapitalización puede existir un claro abuso del patrimonio social, lo cual deriva en una confusión o desviación de patrimonio, pero consideramos que solamente se podría recurrir a la aplicación de la doctrina en estos casos cuando existe una instrumentalización abusiva de la subjetividad de la

[839] Boldo Roda, C., *Levantamiento del Velo y Persona jurídica en el…, op. cit.*, págs. 430 y 431.

sociedad que se manifiesta en la conformación abusiva de su patrimonio. Se precisa de la concurrencia de los demás requisitos de la responsabilidad tributaria para afirmar su procedencia, es decir, se debe evidenciar el propósito elusivo, la relación de control efectivo o de dominio, la confusión de patrimonios, etc.[840].

4.3. Responsabilidad tributaria de entidades controladas con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública: Análisis del presupuesto normativo del artículo 43.1. h) de la LGT

4.3.1. Las actuaciones fraudulentas que persigue el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT: Sociedad refugio

El artículo 43.1.h) de la LGT establece que serán responsables subsidiarios tributarios: «las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de estos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial».

[840] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 212.

Tal como advertimos anteriormente, el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT, hace responder a las personas o entidades que controlan a la persona jurídica creada de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública. Sin embargo, el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT hace responder a la persona creada o utilizada de manera fraudulenta, de las deudas tributarias correspondientes a los sujetos que las controlan.

La LGT ha pretendido regular en forma unitaria la doctrina del levantamiento del velo a través de los dos supuestos de responsabilidad que comentamos. No obstante, ambos pudiesen responder a técnicas distintas. Para el caso, el supuesto regulado en el apartado g) del artículo 43.1, implica evitar el abuso de la forma societaria por parte de accionistas y socios, que al amparo de esta demandan la limitación de la responsabilidad respecto de las deudas sociales de la entidad deudora a la Hacienda Pública. En el segundo supuesto regulado en apartado h) del artículo 43.1, el legislador imputa una responsabilidad a la sociedad controlada por las deudas de quien está ejerciendo el control, ignorando con ello los negocios que han situado bienes del deudor a través de una sociedad interpuesta. En estos casos el deudor sustrae bienes para situarlos en la sociedad y así evitar la responsabilidad patrimonial universal y que sea ejecutado el crédito tributario en razón de su patrimonio.

Respecto al apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, se ha señalado que esta norma es «útil para reaccionar frente a supuestos más próximos al alzamiento de

bienes, aunque la propia jurisprudencia civil haya esgrimido también la doctrina del levantamiento del velo frente a estos negocios fraudulentos[841]».

En los casos de sociedades interpuestas en las que se colocan bienes del deudor, lo que se pretende es evitar la aplicación del principio de responsabilidad universal del artículo 1.911 del Código Civil, perjudicando de esta forma al crédito tributario, de tal modo que se utiliza la subjetividad de la persona jurídica para mantener oculto el patrimonio. Es una técnica ilícita que utiliza la subjetividad de la persona jurídica como mecanismo de ocultación patrimonial y se configura como una medida de vaciamiento patrimonial, en concreto del activo del verdadero deudor[842].

A estos efectos se constituye una sociedad de activo para lo se requiere: 1) la escisión patrimonial del sujeto obligado; 2) la realización de un negocio jurídico en virtud del cual se otorgue o integre los bienes escindidos en otra sociedad –no se trata de un traspaso físico sino jurídico–, y 3) por último, se deberá obtener como efecto que sea otro sujeto el titular del patrimonio[843]. En el supuesto regulado en el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, «se evidencia la utilización instrumental de la entidad, por su consideración material como refugio, prescindiendo de la posición jurídica que ocupa respecto del bien. Se inserta en un contexto en que es

[841] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 94.
[842] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 256.
[843] *Ídem, op. cit.*, pág. 257.

el obligado quien distrae o vacía su patrimonio a través de la interposición subjetiva[844]».

Para De Garandillas Martos «el caso regulado en el 43.1.h), permite a la Administración exigir el pago del crédito a un tercero ajeno (persona jurídica) a la relación jurídica tributaria, a quien el deudor transfirió su patrimonio de forma abusiva o fraudulenta. Este es bien distinto del anterior y de la doctrina del levantamiento del velo. Mientras que con esta teoría se permite investigar el interior del deudor persona jurídica, para, prescindiendo de la personificación, exigir el pago a quien la creó, administró o de quien depende, en el entendimiento de que son estos los que realmente han intervenido en la relación jurídica, a través de la falaz personificación; en el segundo caso, la exigencia del crédito se materializa en una persona jurídica distinta y ajena a la relación jurídica en la que se originó la deuda, como consecuencia de la despatrimonialización deliberada del deudor, que fue quien sí intervino efectivamente en su generación. Este segundo supuesto es, ni más ni menos, que un simple alzamiento de bienes, hoy tipificado en los arts. 257 y ss. del CP 10/95, atribuyéndose la Administración la potestad de rescisión de las operaciones realizadas en fraude del acreedor, y la aplicación de los bienes transmitidos al tercero, ajeno a la relación jurídica tributaria, al cobro del crédito[845]».

[844] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit.,* pág. 256.
[845] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por…, op. cit.,* pág.21.

Tal y como está redactado el artículo 43.1. h) de la LGT, la Administración Tributaria estaría en la obligación de denunciar los hechos ante la autoridad judicial y al amparo de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, por constituir actividades dolosas y de deliberada provocación de una situación de insolvencia punible, con lo cual, la responsabilidad de la LGT estaría condicionada al resultado del proceso penal[846].

En este orden de ideas, estimamos que la responsabilidad regulada en el artículo 43.1 h) de la LGT sería de aplicación en la medida que no constituya delito alguno. De ahí que resulta importante delimitar los contornos de la aplicación de tipo penal por el delito de alzamiento de bienes y así poder señalar su coincidencia o no con el supuesto comentado.

4.3.2. Alzamiento de bienes y las actuaciones fraudulentas que persigue el artículo 43.1 apartado h) de la LGT

Las insolvencias[847] son punibles cuando el deudor realiza acciones tendentes a impedir que el acreedor ejercite su derecho a la satisfacción del crédito. El

[846] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por*…, *op.*, *cit.*, pág. 21. *Vid.* Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 95. Para Falcón y Tella «…la práctica totalidad de estas conductas, si se prueban, son insolvencias punibles tipificadas en los arts. 257 a 261 del Código Penal (RCL 1995, 3170 y RCL 1996, 777). El primero de estos preceptos castiga con pena de prisión de uno a cuatro años y multa de doce a veinticuatro meses a quien se alce con sus bienes en perjuicio de sus acreedores y a quien, con el mismo fin, realice cualquier acto de disposición patrimonial o generador de obligaciones que dilate, dificulte o impida la eficacia de un embargo o de un procedimiento administrativo de apremio, judicial, extrajudicial o administrativo, iniciado o de previsible iniciación». Falcón y Tella, R., "Otras medidas para la prevención del fraude…", *op. cit.*, consultado en Westlaw (BIB 2007/38).

[847] «En nuestra Doctrina actual es de destacar el estudio del profesor Orduña Moreno, que ha definido la insolvencia como presupuesto material de la lesión del derecho de crédito, ya sea como lesión consumada, ya

Tribunal Supremo entiende que «el concepto de insolvencia debe referirse siempre a casos en los que la ocultación de parte del activo del deudor produzca un impedimento importante a la hora de la ejecución de las deudas, de modo tal que sea razonable prever un fracaso en la eventual vía de apremio[848]».

Bajo esta premisa, podríamos señalar que no se puede considerar una insolvencia como punible «cuando la satisfacción del crédito resulta imposible por el simple devenir del negocio o de la gestión individual del patrimonio del deudor[849]».

La Sentencia del Tribunal Supremo del 23 de octubre de 1992[850], exige para la configuración del tipo subjetivo del delito de alzamiento de bienes, tres presupuestos de hecho: «a) la existencia de uno o más créditos contra el sujeto activo, generalmente preexistentes y reales, y, de ordinario, vencidos, líquidos y exigibles, si bien es frecuente que los defraudadores, ante la inminencia del advenimiento de un crédito, se adelanten a su vencimiento, liquidez o exigibilidad, frustrando las legítimas expectativas de los acreedores, mediante la adopción de medidas de desposesión de sus bienes, tendentes a burlar los derechos de aquellos y eludir su responsabilidad patrimonial; b) un elemento dinámico

---

sea como lesión potencial». En este sentido: Campomanes Camino, M., "La tutela judicial efectiva de los derechos de los acreedores comunes frente a situaciones de insolvencia", *Boletín Aranzadi Civil-Mercantil*, consultado en Westlaw (BIB 2002/1680).

[848] Sentencia del Tribunal Supremo del 7 de abril de 1992 (RJ 2866), Sala de lo Penal, fue ponente Don José Augusto de Vega Ruiz.

[849] García Rivas, N., en la obra colectiva: *Derecho Penal Español*, Parte Especial (II), Director: F. Javier Álvarez García, Coordinadores: Manjón-Cabeza Olmeda A., Ventura Püschel A., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pág. 352.

[850] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal (RJ 8434), fue ponente Don Carlos Grabados Pérez. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal, Sección primera, del 25 de mayo de 2007 (RJ 5614), Sala de lo Penal, fue ponente Don Andrés Martínez Arrieta. En este fallo se afirma también cuáles son los elementos del delito de alzamiento de bienes.

consistente en destruir u ocultar su activo, real o ficticiamente; c) un elemento tendencial o ánimo específico de defraudar las legítimas expectativas generadas en el acreedor de poder cobrar sus créditos; y d) que como consecuencia de las maniobras defraudatorias, devenga el deudor total o parcialmente insolvente, o experimente una acusada, aunque ficticia, disminución de su patrimonio, imposibilitando o dificultando a sus acreedores el cobro de sus créditos[851]».

El Tribunal Supremo, en la sentencia del 4 de febrero de 1991, ha señalado que «el delito de alzamiento de bienes, es un tipo penal de actividad o riesgo o de resultado cortado, pues basta la existencia de una situación de insolvencia parcial provocada para burlar la actuación judicial o extraprocesal de los acreedores para que se produzca la consumación del mismo[852]».

Asimismo, se ha señalado que para configurar este tipo delictivo se requiere que se perjudiquen a todos los acreedores, con lo cual no basta el perjuicio de alguno o algunos de estos. Tiene que existir un ánimo defraudatorio general, por tanto el mero incumplimiento de una obligación de crédito constituiría un mero ilícito civil no punible[853]. A estos efectos, el Tribunal Supremo, en la sentencia del 26 de marzo de 2001[854], entiende que «si ante la acumulación de reclamaciones de créditos, el deudor realiza maniobras encaminadas a pagar parte de sus deudas

[851] También consultar la sentencia del 24 de noviembre de 1989 (RJ 9311), 2 de noviembre de 1990 (RJ8507), 21 enero de 1992 (RJ 284), 14 de febrero 1992 (RJ 1180).
[852] Sentencia del Tribunal Supremo del 4 de febrero de 1991 (RJ 737), Sala de lo Penal, fue ponente Don Ramón Montero Fernández-Cid.
[853] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 296.
[854] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal (RJ 1959) de 26 de marzo de 2001, fue ponente Don José Antonio Martin Pallín.

otorgando preferencias a unos sobre otros, no se puede decir que exista un ánimo defraudatorio general, que es el que da vida al tipo penal del alzamiento de bienes».

Por su parte, en la sentencia del 25 de octubre de 1990, el Tribunal Supremo[855], determinó que «no hay alzamiento de bienes […] cuando aquello que sustrae el deudor a la posible vía de apremio del acreedor fue empleado en el pago de otras deudas realmente existentes; pues lo que aquí se castiga es la exclusión de algún elemento patrimonial a las posibilidades de ejecución de los acreedores en su globalidad y no individualmente determinados, ya que esta figura de infracción criminal, no es una tipificación penal de la violación de las normas civiles o mercantiles relativas a la prelación de créditos; la determinación de la preferencia entre los acreedores para la satisfacción de sus respectivos derechos es una materia de Derecho privado cuya inoperancia no constituye el objeto del delito examinado».

Ruiz Hidalgo, señala que para configurar el tipo delictivo por alzamiento de bienes en relación a la deuda tributaria se requiere la existencia de uno o más créditos preexistentes y reales, que no es necesario que se encuentren vencidos o exigibles, porque nada impide que, ante la perspectiva de una deuda, ya nacida pero todavía no exigible, alguien realice un verdadero y propio alzamiento.

[855] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Penal (RJ 8302), fue ponente Don Francisco Soto Nieto.

Asimismo, el obligado tributario ha de efectuar «negocios reales o fingidos, gratuitos u onerosos, pero con desaparición del contravalor obtenido como consecuencia de la transmisión, o bien la ocultación o destrucción de su activo, o la constitución simulada de gravámenes, o el reconocimientos de créditos inexistentes y que gocen de prioridad o de privilegio, o cualquier otra operación que tenga esa finalidad o, incluso, la desaparición o fuga del deudor[856]». Los negocios fraudulentos requiere *consilium fraudis* entre el deudor y el receptor del patrimonio.

Por último, es necesario que exista «una insolvencia, total o parcial, como consecuencia de las actuaciones elusivas, o por la disminución ficticia del patrimonio del obligado tributario, que imposibilite el cobro de los créditos por los acreedores, o dificultándolo tanto, que les obligue a emprender caminos indirectos[857]».

En una primera aproximación se puede concluir que el tipo penal por el delito de alzamiento de bienes requiere de la existencia de una relación crediticia y, por tanto, de un deudor que enajene o distraiga sus bienes, los alce y que tenga la intención de perjudicar a sus acreedores[858]. Si solamente perjudica a uno de sus acreedores y no existe el ánimo defraudatorio general para todos los acreedores,

[856] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, págs. 198 y 199.
[857] *Ídem, op. cit.*, págs. 198 y 199.
[858] «El delito de insolvencia punible es un delito de lesión que se consuma cuando sobreviene el resultado típico consistente en la efectiva producción de un perjuicio patrimonial para los acreedores (…). Aunque la insolvencia sea ficticia porque el deudor en realidad conserva el poder de control de su patrimonio, pero el estado de insolvencia provocado es real en cuanto a la ocultación o enajenación de bienes, de tal modo que es imposible satisfacer el derecho de crédito». *Ídem, op. cit.*, págs. 198 y 199.

no cabría el tipo delictivo de alzamiento de bienes. Consecuentemente, si el obligado tributario recurre al vaciamiento patrimonial de la sociedad, pero con la acción no perjudica a otros acreedores, sino solamente a la Hacienda Pública no existiría la concurrencia del tipo[859].

Por otra parte, en aplicación al artículo 109 del Código Penal, el autor del delito de alzamiento de bienes está obligado a reparar los daños y perjuicios por él causados. No obstante, hay quienes estiman que, al no ser necesario que la deuda preexistente sea vencida y exigible, para la consumación del mismo «es lógico que la responsabilidad civil no abarque el abono de una deuda impagada que es presupuesto del delito y, por consiguiente, surgió con anterioridad al mismo[860]». Por tanto, cuando la deuda preexistente aún no sea vencida y exigible no implicará el abono de esta. Sin embargo, en aquellos casos que la deuda sea vencida y exigible, «algunos autores afines a esa opinión mayoritaria (Vives Antón/González Cussac) y todos aquellos que interpretan el alzamiento como delito de resultado y cifran este en el incumplimiento de una deuda con esas características, entienden que la responsabilidad civil deberá incluir el abono de la deuda (Mir Puig/Gallego Soler)[861]».

Ahora bien, el problema con este tipo de delitos surge cuando no se puede restituir el patrimonio al momento anterior al alzamiento; «como ha señalado Huerta Tocildo, los bienes con los que se alza no dejan de formar parte del patrimonio,

[859] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 296.
[860] García Rivas, N., en la obra colectiva *Derecho Penal Español…*, *op. cit.*, pág. 371.
[861] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, pág. 371.

por lo que, toda condena penal por este delito conlleva una declaración de nulidad de todas las operaciones realizadas para ocultarlos. La razón es que el deudor sigue conservando el poder de control sobre el acervo patrimonial, por más que aparentemente lo haya perdido[862]».

La sentencia condenatoria por delito de alzamiento de bienes debe restaurar el orden jurídico perturbado por la infracción volviendo las cosas al estado que tenían antes de cometerse esta, o sea reintegrar al patrimonio del deudor los bienes ilícitamente sacados del mismo para que respondan del crédito existente contra aquel.

Sin embargo, habrá que considerar que, «no siempre puede llevarse a cabo dicha restitución, porque aquellas transmisiones que se hayan realizado a favor de terceros "de buena fe" no pueden quedar anuladas, tal y como dispone el art. 111.2 CP. En consecuencia, cuando la restitución no permita al patrimonio del deudor recuperar la solvencia necesaria para hacer frente al pago de la obligación, debería incluirse el importe de la obligación misma como parte de la responsabilidad civil, pues dicha insolvencia sí es ocasionada por la comisión del delito y no existen medios jurídicos al alcance de la víctima para satisfacer su derecho de crédito (…). El derecho a la tutela judicial efectiva es razón suficiente para fundamentar en estos casos la inclusión del derecho de crédito insatisfecho como parte de la responsabilidad civil *ex* delito[863]».

[862] Este autor es citado por: Ruiz Hidalgo, C., *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, págs. 198 y 199.
[863] García Rivas, N., en la obra colectiva *Derecho Penal Español…*, *op. cit.*, pág. 371 y 372.

En relación con el delito de alzamiento de bienes, podríamos concluir que la sentencia condenatoria implica la restitución del patrimonio al deudor, y por ende, la nulidad de los negocios que originaron la transmisión de dichos bienes[864]. Esta consecuencia de la sentencia condenatoria por alzamiento difiere de las consecuencias de la técnica del velo societario, puesto que esta doctrina lo que busca es la oponibilidad de la persona jurídica para evitar el fraude de ley; pero no conlleva la nulidad del pacto social, puesto que se trata de una persona que existe, que es real y que tiene vida jurídica, y no se trata de una persona jurídica simulada.

Muñoz Conde[865], ha subrayado «que en este delito, en la mayoría de los supuestos en los que el deudor se ha puesto de acuerdo con otra persona para simular enajenaciones, fingir obligaciones, otorgar capitulaciones matrimoniales de manera fraudulenta, etc., el TS ha considerado al no deudor como cooperador necesario. Lo importante en estos casos, es, aparte de probar que el negocio

[864] La Sentencia del Tribunal Supremo del 28 de abril de 2010, Sala de lo penal (RJ 5055), fue ponente Don Francisco Monterde Ferrer y la Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de diciembre de 2000, Sala de lo Penal (RJ 750), fue ponente Don José Aparicio Calvo-Rubio, con cita de otras precedentes, resuelve en este sentido cuando afirma en su fundamento de derecho quinto que «la restitución de los mismos bienes es la primera vía de reparación con carácter general en los delitos contra el patrimonio, pero no la única (art. 101 CP 1973, hoy 110 del Código vigente). Su fracaso por imposibilidad puede dar lugar a la indemnización de una cantidad pecuniaria, como reconoció para el delito de alzamiento de bienes la sentencia del 14 de julio de 1986, cuando el crédito preexistente al delito se ha perjudicado irreparablemente y es "líquido y exigible hasta el punto de haberse declarado en vía civil sin que la ejecución pudiera llevarse adelante precisamente por el alzamiento del deudor" (en el mismo sentido SS de 16-3-92 y 12-7-96)».

[865] Muñoz Conde, F., *Derecho Penal*, Parte Especial, 18 edición, revisada y puesta al día, Valencia, Tirant lo Blanch, 2010, pág. 467. «El alzamiento de bienes es un delito especial en el que solo puede ser autor en sentido estricto el deudor, entendiendo por tal también al amparo del art. 31 al administrador de hecho o derecho. La participación se rige por las reglas generales. El no deudor que se presta a colaborar con el deudor en maniobras de ocultación fraudulenta del patrimonio de este puede responder por cooperación necesaria o complicidad. Cabe también la autoría mediata y la coautoría, aunque en este caso no es necesario que los coautores (por ejemplo, los miembros de un Consejo de administración de una sociedad anónima intervengan directamente en la ejecución del hecho, bastando que conforme al organigrama y división de funciones dentro de la sociedad tengan el dominio funcional del hecho».

jurídico es fraudulento o simulado, demostrar que el cooperador actuaba dolosamente y sobre todo con conocimiento de que participaba en una maniobra del deudor en perjuicio de sus acreedores, aunque lo haga por razones de amistad, sin que sea necesario que tenga un especial interés en ello o que se lucre con la operación[866]».

En el ámbito de la responsabilidad tributaria, el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, hace responsable a la sociedad controlada, es decir a la que cooperó con el deudor tributario para que ocurriera el vaciamiento patrimonial –es decir la sociedad receptora del patrimonio–. Esta consecuencia del apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, también difiere en gran manera con la doctrina del levantamiento del velo, pues esta técnica integra el patrimonio a la persona que abusó de la persona jurídica para evitar la responsabilidad patrimonial. Como bien señala la AP de Almería[867], la técnica del velo societario «normalmente deriva en su aplicación práctica hacia la exigencia de responsabilidad frente a las personas que intentan escudarse tras la fachada societaria, no al revés, como aquí ocurre, donde lo que trata la demandante, es reclamar esa responsabilidad a la propia sociedad supuestamente artificiosa».

Cabe añadir que en virtud de lo dispuesto por el artículo 116.3 del Código Penal cuando la deudora sea una persona jurídica y, por tanto, sea ella la autora del hecho delictivo, su responsabilidad civil será solidaria con la de las personas

[866] Ruiz Hidalgo, C., *La responsabilidad tributaria en el*…, *op. cit.*, pág.192.
[867] Sentencia de la AP de Almería de 31 de enero de 2003, Sección primera (AC 529), fue ponente Don Rafael García Laraña.

físicas que fueran condenadas por los mismos hechos[868]. El Tribunal Constitucional en la sentencia del 20 de julio de 1993[869], ha subrayado que «el delito de alzamiento de bienes solo puede ser cometido por aquellas personas que tengan o adquieren la condición de deudor, bien directa o subsidiariamente. Se extiende también a las personas jurídicas, si bien su responsabilidad solo puede concretarse en las personas físicas que ostenten cargos de dirección y responsabilidad en las sociedades, aún cuando no concurran en ellas las condiciones, cualidades o relaciones que constituyen la esencia de la relación jurídica protegida por el tipo penal».

Tal como se puede advertir, la responsabilidad tributaria descrita en el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, tiene cierta concordancia con el delito de alzamiento de bienes y difiere en gran medida de la técnica del levantamiento del velo, puesto que la norma hace responder de la deuda a la sociedad controlada, cuando precisamente lo que pretende la técnica es penetrar en el substrato y hacer responsable a los que se esconden detrás de la personificación. En la responsabilidad del apartado h) se origina, al menos en principio, un alzamiento de bienes «pues se efectúan actos de disposición sobre bienes propios mediante transmisiones reales o ficticias, alejándolos del alcance del acreedor, quedando el deudor en situación de insolvencia[870]».

[868] García Rivas, N., en la obra colectiva *Derecho Penal Español*…, *op. cit.*, pág. 372.
[869] Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Primera (RTC 253), de 20 de julio de 1993, fue ponente Don Pedro Cruz Villalón.
[870] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 294.

No obstante, el comportamiento descrito en la LGT, solamente podrá determinar la comisión del delito si se dan los presupuestos de hecho antes descritos, de tal forma que «la identidad y concurrencia de tal conducta con el comportamiento delictivo conduce a que la responsabilidad examinada carecerá de aplicación, dada la prevalencia del enjuiciamiento penal[871]».

Sin embargo, habría que enfatizar que, no siempre que se origine la responsabilidad por el apartado h) del artículo 43.1, existirá colisión con el delito de alzamiento de bienes, puesto que el vaciamiento patrimonial mediante una sociedad interpuesta, al menos teóricamente podría no conllevar la insolvencia parcial o total del deudor, o no perjudicar a todos los acreedores; es decir no existe un ánimo defraudatorio general, que es el que da vida al tipo penal del alzamiento de bienes[872]. Inclusive el vaciamiento patrimonial podría darse en una

[871] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 294.

[872] Para Ruiz Hidalgo, C., en *La responsabilidad tributaria en el*…, *op. cit.*, pág. 194, resulta interesante que «cuando el acreedor es la Hacienda Pública no deja de resultar paradójico, como ha señalado la doctrina, que, por ejemplo, para castigar las diversas modalidades que admiten los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social tipificados en el Título XIV, la cuantía de lo defraudado tiene que ascender a 120.000 euros (art. 305.1, 307.1 del CP), y que en un delito de alzamiento de bienes, en el que existe defraudación y ocultación de bienes y derechos –circunscrito normalmente en el procedimiento de recaudación–, pueda ser automáticamente delito –con penas de cárcel–, cualquiera que sea la cuantía del crédito impagado». García Rivas, N., en la obra colectiva *Derecho Penal Español*…, *op. cit.*, pág. 361 y 362. «Como se ha repetido, la existencia de un derecho de crédito, es presupuesto indispensable del delito de alzamiento, lo que alcanza tanto a los privados como a los públicos. Las dudas sobre estos últimos quedaron zanjadas con la introducción del apartado 2º del art. 257 CP, a cuyo tenor, "lo dispuesto en el presente artículo será de aplicación cualquiera que sea la naturaleza u origen de la obligación o deuda cuya satisfacción o pago se intente eludir, incluidos los derechos económicos de los trabajadores, y con independencia de que el acreedor sea un particular o cualquier persona jurídica, pública o privada". Con anterioridad a esa reforma legal, los máximos monografistas sobre el alzamiento: Muñoz Conde (1971) y Quintero Olivares (1973), consideraban que el delito de alzamiento protegía el crédito privado y que, en consecuencia, la admisión del Estado como sujeto pasivo del delito debía cumplir esa condición, es decir, situarse en la relación jurídica defraudada como otro sujeto privado (por haber concedido un préstamo a una empresa, por ejemplo), ya que, en definitiva, el alzamiento presuponía una relación de paridad entre los sujetos de la relación jurídica obligacional (Muñoz Conde). Siguiendo ese razonamiento, consideraban que no debían admitirse como créditos susceptibles de integrar este delito las deudas a la Hacienda Pública o a la Seguridad Social, cuyo régimen jurídico no es de Derecho privado sino público, precisamente por emanar de normas de Derecho público. Sirva este preámbulo para explicar por qué, a partir de la entrada en vigor del Código Penal de 1995, los mismos autores critican la

etapa en la cual aún no existe el crédito tributario a favor del Fisco para el caso si se trata de la etapa de liquidación del tributo[873], con lo que evidentemente no se ha llegado a la etapa de recaudación.

Sin embargo, una vez que concurre el delito de acuerdo al artículo 180 de la LGT la calificación de la conducta quedará supeditada al proceso penal. En definitiva, cuando «el deudor realiza el alzamiento valiéndose de una persona jurídica, como sociedad refugio, procederá aplicar la solución penal y no la prevista por la LGT, dado que no puede escindirse la aplicación normativa[874]». No olvidemos que el alzamiento de bienes, «en el caso de actuar a través de una sociedad refugio, opera sobre la base de ubicar los activos en otras entidades que resultan

---

inclusión de este apartado 2º precisamente por los problemas que plantea su concurrencia con el delito de defraudación tributaria (art. 305 CP) y a la Seguridad Social (art. 307 CP) 8…). Cuando la deuda u obligación sea de Derecho público y la acreedora sea una persona jurídico-pública. Esta circunstancia de agravación del alzamiento aparecía ya en el Anteproyecto de 2009, pero no en el anterior del 2008. Roca Agapito/Sánchez Dafauce, consideran que se pretende simplemente reforzar la recaudación de las deudas públicas e incrementar el plazo de prescripción para estos delitos hasta los 10 años, al superar el límite máximo de pena los seis años de prisión, (art. 131.1). Es posible que ello sea así. En cualquier caso, refuerza la "penosa impresión" que, al decir de Muñoz Conde, produce pensar que una defraudación tributaria solo es delictiva cuando supera los 120.000 € y el alzamiento relacionado con dicha defraudación va a ser castigado con penas de hasta 6 años de prisión, con independencia de cuál sea la cuantía de la deuda impagada, mientras que el defraudador tributario (o a la Seguridad Social), cuando supere esa cifra, solo será castigado con 5 años. Un ejemplo claro de descoordinación punitiva».

[873] «Con el fin de explicar la concurrencia de delito defraudación fiscal con el delito de alzamiento de bienes, Martínez-Buján y Souto García, "proponen tener en cuenta las dos fases en las que se dividen tanto el procedimiento tributario como el del régimen económico recaudador de la Seguridad Social: liquidación y recaudación. La primera tiene como finalidad, fijar la cantidad adeudada por el sujeto pasivo de la relación tributaria; la segunda tiene por objeto el cobro de esa deuda ya fijada. Los mencionados autores sostienen, razonablemente, que en la fase de liquidación no existe todavía un "crédito tributario", por lo que no es posible cometer el delito de alzamiento; será aplicable entonces el art. 305 CP sin más. En la segunda fase, de recaudación, existiendo ya un "crédito" a favor de la Hacienda Pública, se cumplen los requisitos exigidos por el art. 257 CP para dar vida a un delito de alzamiento y no se darían los que exige la doctrina dominante para realizar el delito fiscal (Martínez-Buján), lo que llevaría a descartar la posible confluencia de ambas figuras en un mismo "momento tributario", de manera que si el sujeto comete primero actos propios de la defraudación (en fase de liquidación) y luego el alzamiento (en fase de recaudación) existirían en realidad dos delitos distintos en concurso real (Martínez-Buján, Souto García). Lo mismo ocurriría en relación con el delito de defraudación a la Seguridad Social (art. 307 CP)». Cugat Mauri, M., y Bañeres Santos F., *Derecho Penal Español*, Parte Especial (II), Director: F. Javier Álvarez García, Coordinadores: Manjón-Cabeza Olmeda A., Ventura Püschel A., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, págs. 807 y ss.

[874] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 298.

controladas por el obligado. El obligado no ostenta formalmente título patrimonial embargable, con lo que de facto continúa ejerciendo el dominio sobre tales activos, si bien jurídicamente no se evidencia[875]».

4.3.3. Los conceptos a que hace referencia el artículo 43.1.h) de la LGT

En el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT a diferencia del supuesto regulado en el apartado g), se utilizan los términos «personas y entidades», en este supuesto, se deja entrever que la instrumentalización no solo sería a la persona jurídica, sino también a la física. No obstante, «afirmar la posibilidad de instrumentalizar a la persona, en el mismo sentido que a una entidad, resulta anómalo e inconstitucional, por la concepción sociopolítica que subyace. Inconstitucionalidad, porque supone afirmar, por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico, la posibilidad de prescindir de la subjetividad de la persona física, un aspecto intangible por la estrecha vinculación que posee en relación con su dignidad[876]».

No es posible desconocer la dignidad de la persona natural con la que se reconoce al sujeto como miembro de una comunidad, y por ende el ser humano no puede dársele el tratamiento como si de un objeto se tratase.

[875] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 298.
[876] *Ídem, op. cit.*, pág. 261.

Posiblemente el legislador tributario al referirse al término «persona» quiso categorizar dentro del mismo al testaferro u hombre de paja[877], es decir aquellos sujetos que sustentan la titularidad de los activos del obligado para así sustraerlo de su responsabilidad frente a la Hacienda Pública, permitiendo poner su identidad como titular de bienes o activos que en realidad corresponden a un tercero que resulta deudor tributario.

En todo caso, el supuesto del apartado h) no puede ser aplicado bajo la premisa de la instrumentalización de la persona física y por ende este no puede aplicarse bajo el fundamento de la técnica del velo societario. Esta técnica lo que pretende es dar solución a la instrumentalización de la persona jurídica y no física. Bajo este contexto la persona física tiene voluntad propia y autónoma, no puede ser instrumento del substrato y su personalidad no constituye un instrumento jurídico[878].

[877] Resultan interesantes los comentarios de Cugat Mauri, M. y Bañeres Santos, F., para quienes refiriéndose al delito fiscal, constituye «un supuesto de utilización de persona interpuesta el empleo de testaferros. Sin embargo, cuando, como es habitual, se ponen al frente de las sociedades que solo formalmente administran, no ocultan "la identidad del verdadero obligado tributario", que continúa siendo la sociedad. De modo que el tipo cualificado no puede referirse a estos supuestos. Podría entonces pensarse que el tipo cualificado podría aplicarse a aquellos casos en que se hace aparecer como deudora tributaria a una persona jurídica cuando la "verdadera" obligada es otra persona física o jurídica. Sin embargo, también en estos, es difícil admitir que se pueda ocultar el "verdadero" obligado tributario sin conceder relevancia penal al "fraude de ley", lo que es cuestión discutida, como también lo es la doctrina del "levantamiento del velo". Las anteriores dificultades explican que hasta la fecha este tipo haya sido prácticamente inaplicado [con alguna excepción, así, por ejemplo, SAP, Vallado- lid, Sección 4ª, 24/2006, 20-1 (Tol 824875)]. Ante las dificultades de aplicar esta figura delictiva, el Anteproyecto de reforma del CP de 19 de julio de 2006 previó la introducción de un tipo específico de creación de sociedades pantalla (art. 297 *bis*) que, de haberse aprobado, hubiera permitido derivar responsabilidades penales por su sola utilización evitando tener que recurrir al fraude de ley. Sin embargo, esta propuesta fue desechada, pues a la vez que solucionaba unos problemas introducía otros, como el peligro de excesivo formalismo en la configuración del injusto». Cugat Mauri, M. y Bañeres Santos, F., en la obra colectiva, *Derecho Penal español*…, *op. cit.*, pág. 845.

[878] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT*…, *op. cit.*, pág. 259 y ss.

Lo determinante es la existencia de una voluntad social[879], elemento que resulta básico para deducir responsabilidad tributaria por levantamiento del velo en el caso de las sociedades instrumentalizadas. Por esa razón, en el caso de las sociedades de favor en los que existe pluralidad de socios, pero en las que solo uno de ellos mantiene el mayor capital social y el resto son solo testaferros, no puede confundirse con la aplicación del levantamiento del velo. Para estos casos debemos analizar la simulación y las causales de nulidad por carecer el acto constitutivo de la voluntad real de al menos dos de sus socios fundadores[880].

Otra de las diferencias entre el supuesto regulado en el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT y el apartado h), es que este no alude a un control directo o indirecto, solamente alude al «control efectivo, total o parcial». Con lo cual, hay quien considera que ante «la ausencia de tal mención caben dos posturas; una

[879] La AP de Badajoz en sentencia del 7 de febrero de 2000 (AC 780), Sección Primera, fue ponente Don Jesús Plata García, establece los siguientes criterios para proceder a levantar el velo, al efecto señala que procede su aplicación: «"a) Cuando no hay independencia de patrimonios, en cuanto a la administración y se sirven de ellos las mismas personas. b) Cuando se protege una apariencia de poder de gestión. c) Supuestos de unidad de gestión. d) Ubicuidad, ambigüedad y suplantación recíproca de dos entidades mercantiles independientes que denotan, al menos en el negocio que nos ocupa una identidad de intereses fruto de un entramado subjetivo e interno común a ambas. e) Casos de confusión por creación ficticia de la sociedad, cuando esta no desarrolla ninguna actividad propia e independiente, descubriéndose que carece por completo de consistencia y actúa como instrumento o testaferro de otra personalidad". En relación a esta sentencia diferimos del criterio establecido en el apartado e) pues en estos casos lo que existe es una simulación la cual no se resuelve con la doctrina del levantamiento del velo».

[880] Sánchez Pachón, L. A., *Las causas de nulidad de…*, *op. cit.*, pág. 708 y ss: «Entre nuestros comentaristas, en general, mientas un sector viene concluyendo que la sociedad de favor o de complacencia en la que todos los socios fundadores fuesen testaferros o socios de favor, es susceptible de declararse nula, otro sector viene considerando que la simulación ha quedado desterrada del terreno de las sociedades de capital, estimando que no podría apreciarse la falta de voluntad efectiva del socio único cuando este actuase –como testaferro o fiduciario– en interés de otra (unipersonalidad formal y material) u otras personas (unipersonalidad formal y pluripersonalidad material), [el argumento se podrá extender a cualquiera de los socios testaferros o fiduciarios aunque no fuera único]. En nuestra opinión, como venimos manteniendo, nada justifica ni permite sostener el mencionado destierro de la simulación en las sociedades de capital. La causa de nulidad societaria de los arts. 34.1.d) TRLSA y 16.1.b) LSRL, permite mantener –también en las sociedades de capital– que la sociedad puede ser declarada nula, tanto si en el momento de constitución todos los socios actúan como testaferros de otro u otros ocultos, como si un único socio meramente formal no es más que un interpuesto ficticio del verdadero o verdaderos *domini*».

afirmaría que únicamente puede exigirse un control directo porque la alternativa introducida es para permitir el uso indirecto del mismo, y otra, admitiría la inclusión de tales menciones a través de una interpretación sistemática en relación con el anterior supuesto[881]». No obstante, consideramos que lo importante es determinar un control efectivo, pues la prueba de este elemento es determinante y resulta esencial a fin de aplicar el supuesto de hecho.

En cuanto a los demás conceptos a que hace alusión el supuesto y que coinciden con el apartado g) ha de darse por sentados los comentarios y alcances que se han señalado, en páginas anteriores.

4.3.4. Supuestos que regula el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT

4.3.4.1. El grupo de sociedades

En relación al grupo de sociedades, son responsables las sociedades dominadas respecto de las obligaciones de la sociedad dominante. Ahora bien, no toda situación de dominio conllevará responsabilidad y por ende la sociedad dominada podría incurrir en responsabilidad en la medida que esta sirva de vehículo a la elusión.

[881] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 269.

En la Sentencia del 31 de enero de 2007[882], el Tribunal Supremo determinó que estamos «ante un grupo de sociedades en el que las sociedades filiales son realmente instrumentos al servicio de la sociedad matriz, de suerte que bajo la apariencia de una pluralidad de sociedades se esconde una sociedad única, que elige y nombra a los órganos administrativos de las sociedades filiales y controla todas sus decisiones». El Tribunal concluye que está fuera de toda discusión que el instituto de la persona jurídica nace para facilitar la actuación en el tráfico jurídico, y no para eludir el cumplimiento de las responsabilidades legales.

Ahora bien, en el supuesto que comentamos, la sociedad matriz no asume la responsabilidad tributaria en vista que su patrimonio formalmente ya no está en su haber, sino en el de las sociedades dominadas o controladas. Ante esta situación el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, reacciona deduciendo responsabilidad tributaria subsidiaria a las sociedades controladas.

Evidentemente, existe una elusión de la deuda tributaria descolocando el activo de la sociedad verdaderamente obligada. En este supuesto, se podría configurar el delito de alzamiento de bienes, siempre y cuando concurran los elementos del tipo, es decir, en la medida que el vaciamiento patrimonial implique premeditación con el fin de aparecer insolvente el sujeto controlador.

[882] Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ 1596), fue ponente Don Manuel Martin Timón.

4.3.4.2. La sucesión de empresa fraudulenta

La LGT, tal como veremos más adelante, regula como supuesto de responsabilidad tributaria la sucesión empresarial, de tal manera que en el artículo 42.1. c), establece la sucesión en la titularidad o en el ejercicio de actividades económicas.

Por su parte, el artículo 43.1. h) de la LGT podría configurar una sucesión empresarial al desviar el obligado tributario el activo o el patrimonio a otra sociedad[883]. La diferencia con el supuesto anterior es que, para deducir responsabilidad conforme a este artículo, se requiere que la sucesión empresarial sea encubierta. No es cualquier sucesión empresarial la que podría abarcar el traspaso de activos a la sociedad refugio, sino solo aquella que encierre un propósito de elusión o fraude. «Por ello, más que sucesión empresarial se ha de hablar de sucesión fraudulenta de empresa, para identificar bien la realidad aplicable y no confundirla con cualquier proceso de sucesión o traspaso de titularidades[884]».

Dentro de lo que se entiende por sucesión empresarial encubierta, se enmarca el desvío patrimonial, para lo cual se crea una entidad que recepciona el patrimonio del verdadero obligado tributario. A tales efectos se desvían activos a través de un

[883] Estos tres artículos de la LGT: «comporta que la Administración no puede elegir entre aplicar uno u otro. Es más, instada la derivación por uno de tales supuestos no puede ser cambiado por otro, dado que afecta al principio de audiencia y defensa, vehículos a través de dicho procedimiento administrativo». La Administración debe aplicar en forma estricta la normativa de los hechos probados, lo contrario permitiría la nulidad de la vía utilizada. Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 287.

[884] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 287.

proceso de descapitalización. También se puede realizar el desvío de patrimonio, sin que exista un traspaso de activos, sino creando una confusión patrimonial entre varias sociedades. De tal manera, que en una de ellas se colocan escasos activos o de poco valor y en ella recae la plantilla de personal y en otra se colocan los otros activos o productos finales de la actividad que cuentan con mayor valor añadido. También se pueden configurar créditos inexistentes o créditos preferentes al de la Hacienda Pública para hacerlo ineficaz, o simplemente traspasar bienes y derecho totalmente infravalorados[885].

Para determinar la sucesión de empresa encubierta a través de vaciamientos patrimoniales se deberán analizar la concurrencia de ciertos elementos importantes. Bajo este contexto, habrá que examinar si la empresa sucesora utiliza los mismos clientes y proveedores, maquinaria y equipo de la empresa originaria. Si ambas empresas utilizan o no el mismo local, nombre comercial o nombres similares, o si el inicio de actividades de la empresa sucesora es real o ficticio. Los titulares de la nueva empresa suelen estar controlados por los titulares de la anterior empresa, de ahí que, tanto la ley como la jurisprudencia traten de evitar que con la sucesión empresarial se creen situaciones ficticias de insolvencia[886].

---

[885] *Vid.* García, V.J., *Responsabilidad solidaria y el levantamiento del velo en la jurisdicción social* (2006), Libro IV, *La sucesión de empresas*, "Algunos supuestos fraudulentos", VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/188436.

[886] En ese sentido consultar a: Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 285; García, V.J., *Responsabilidad solidaria y el levantamiento del velo en…*, *op. cit.*, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/188436.

El Tribunal Supremo en la sentencia de 19 de abril de 2003[887], estima que la sucesión empresarial encubierta se produce cuando una persona física administradora y socia mayoritaria de una entidad, crea una nueva sociedad a la cual se aportan todos los activos de la anterior existiendo sucesión empresarial porque coinciden los mismos activos, plantilla de personal, negocios y los clientes[888]. En la sentencia del 31 de enero de 2007[889], el Tribunal Supremo señala que «apreciada la existencia de sociedad única y confusión de patrimonios, no es posible afirmar al mismo tiempo la existencia de una sucesión. Dicho de otra forma, si en función de la aplicación de una presunción, como aquí ocurre, se supera la doctrina de la personalidad jurídica, no puede existir sucesión de tipo alguno, ya que esta se basa en la independencia de personalidades; si, por el contrario, se mantiene incólume la personalidad jurídica, no existe sucesión universal».

Hay que enfatizar que en el caso «de la sociedad refugio no se precisa el traspaso de la titularidad jurídica de una explotación económica. Basta constatar el traspaso de elementos aislados de los activos empresariales, aunque no supongan actividad económica, siempre que existan la finalidad de eludir la responsabilidad universal y se den los demás requisitos[890]». Con lo cual, el proceso de descapitalización puede conllevar una sucesión empresarial de la explotación económica o simplemente el traspaso de activos empresariales aislados.

[887] Sentencia anteriormente citada.
[888] Consultar las siguientes sentencias de la Jurisdicción laboral: Sentencia del Tribunal Supremo del 24 de julio de 1989 (RJ 5908), sentencia del Tribunal Supremo de 9 de junio de 1987 (RJ 4316), sentencia del Tribunal Supremo de 24 de septiembre de 1987 (RJ 6392).
[889] Sentencia anteriormente citada.
[890] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 289.

En todo caso, el supuesto regulado en el apartado h) del artículo 43.1 LGT, dista de la doctrina del levantamiento del velo, pues en el caso de sucesión empresarial encubierta la norma tributaria responsabiliza a la sociedad controlada –toma en cuenta al substrato–, en cambio con la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo se penetra en la entidad y se desconoce a la persona jurídica y se responsabiliza a la persona que abuso de la forma societaria[891].

La doctrina del levantamiento del velo, es perfectamente aplicable en la desviación patrimonial o descapitalización que opera cuando se traspasa la totalidad del patrimonio o los bienes de mayor valor a una sociedad o socio que conlleva la insolvencia del verdadero deudor. Pero en estos supuestos, se penetra en el sustrato y se responsabiliza al sujeto que instrumentalizó a la sociedad; no obstante, el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, responsabiliza a la sociedad controlada y por ese motivo la norma se aparta de las consecuencias que implica levantar el velo social.

[891] «Si estudiamos la jurisprudencia dictada sobre levantamiento del velo jurídico durante el año 2000, podemos apreciar que existen trece sentencias del Tribunal Supremo y Audiencia en sede civil que estudian la aplicación de la técnica del levantamiento del velo jurídico de sociedades. Nueve de ellas acceden al levantamiento del velo y cuatro lo deniegan al no estar probado que la sociedad se crease con una finalidad defraudatoria y al servicio de los intereses económicos de los socios». *Vid.* Campomanes Camino, M., "La tutela judicial efectiva de los…," *op. cit.,* consultado en Westlaw (BIB 2002/1680).

5. La figura del responsable tributario al servicio de la doctrina del levantamiento del velo

5.1. Algunas consideraciones sobre la figura del responsable tributario

Cuando las leyes tributarias hacen referencia al responsable tributario lo hacen como sujeto obligado al pago de la deuda tributaria, bajo una condición distinta del deudor principal, es decir del contribuyente, sustituto y demás obligados de primer grado con lo que resulta que esta figura viene a agregarse al número de obligados al pago de las prestaciones tributarias.

En el ordenamiento tributario español, se establece la figura subjetiva del responsable con la tendencia de garantizar el pago de la deuda tributaria, de tal manera que la ley, configura a un sujeto que habrá de pagar la misma cuando sobreviene el incumplimiento por parte del deudor principal. Este sujeto, llamado responsable, responde por la deuda tributaria de otro sujeto que la incumplió, ya sea porque se declaró fallido o porque no tuvo intención de satisfacerla.

El profesor Sainz de Bujanda[892], en su momento, señaló que, para la búsqueda de un concepto concreto y completo de responsabilidad tributaria habrá que preguntarse qué estamos buscando, si un concepto apriorístico o ideal de lo que debería ser la noción de responsabilidad tributaria o si, por el contrario, se trata de

[892] Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho Financiero, introducción y parte general*, Tomo I, Vol. II, Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1967, pág. 738.

inducir de las características que presenta la figura en el ordenamiento positivo, una definición, no tanto dogmática sino ajustada a la realidad normativa. A diferencia de lo que sucede con otros obligados tributarios, la LGT no ofrece un concepto de responsable[893], limitándose el artículo 40.1 a establecer que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria junto a los deudores principales, a otras personas o entidades[894].

No obstante, esta falta de precisión no impide que se desarrollen las características propias de esta figura, que la distinguen de otras categorías subjetivas y sobre todo de la doctrina del levantamiento del velo.

Partiendo del artículo 40.1 de la LGT, se puede afirmar que una de las características del responsable es que no se considera deudor principal de la obligación tributaria, puesto que el precepto establece que la ley podrá declarar responsables de la deuda, junto al deudor principal, a otras personas. El responsable jamás podrá considerarse deudor principal, puesto que nadie se

[893] En realidad el término responsable se refiere a todo aquel obligado al pago de la deuda tributaria frente a la Hacienda Pública; sin embargo, tal como lo expresa Abelardo Delgado, «siguiendo los esquemas de nuestro Derecho positivo, cuando nos referimos a los responsables del tributo, aludimos únicamente a los que asumen por mandato de la Ley esa posición deudora eventual junto al verdadero sujeto pasivo». *Vid.* Delgado, A., en "Los responsables de deudas tributarias en el Derecho Español (I)", *Crónica Tributaria*, Núm. 41, 1987, pág. 2.

[894] Este artículo es producto de las críticas realizadas al artículo 37 de la LGT de 1963, ya que incorrectamente utilizaba la expresión «junto a los sujetos pasivos o deudores principales», puesto que el primero constituye una especie de los segundos, por otro lado la ley guardaba silencio sobre quienes se consideran deudores principales, pese a que la enumeración de estos aparecía previamente recogida en el artículo 10 del Reglamento General de Recaudación –en adelante RGR–. Por otro lado, tal como lo dice Navarro Egea, M., en su trabajo, *El responsable tributario,* Colección Tributación Práctica, Iustel, Madrid, 2006, pág. 17, el término "entidad" que emplea la LGT de 2003, comprende tanto a la persona jurídica como a las entidades sin personalidad jurídica.

puede colocar junto a sí mismo, por ende, se sobrentiende que el responsable se coloca junto a una persona, con distinta categorización jurídica.

La expresión de la LGT, que el responsable «se coloca junto al deudor principal supone que frente a la Administración Pública, siempre que hay un responsable tributario, es porque al lado del mismo hay, a su vez, un deudor principal, de modo que la existencia del responsable está solo justificada porque previamente ha existido un obligado principal[895]». El término «junto al deudor principal» pone de manifiesto que el responsable no ocupa el lugar del sujeto pasivo o demás deudores principales[896] no los desplaza[897], sino que se coloca junto a ellos[898], es

[895] *Vid.* Menéndez Moreno, A. y Tejerizo López, J., en, "Los obligados tributarios en el ordenamiento Español: Aspectos generales de su configuración", en Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 136. Habrá que destacar que estos autores, partiendo del concepto de obligados al pago, distinguen entre obligados principales, responsables y otros obligados.

[896] De este mismo criterio: Sainz de Bujanda, F., *Notas de*…, *op. cit.*, pág. 742; *Ídem*, *op. cit.*, pág. 136; González García, E., "Sujeción pasiva y responsables tributarios", en Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 32; Manrique de Lara, S., *Los responsables tributarios*, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1994, pág. 32; De la Hucha Celador, F., "Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (y II)", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 95, 1997, pág. 171 y 172; Checa González, C., *Hecho imponible y sujetos pasivos, (Análisis jurisprudencial),* Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 291; para Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias*…, *op. cit.*, pág. 218: Evidentemente el responsable ocupa un lugar pasivo en la obligación tributaria y además es sujeto de derecho, en este sentido se les puede considerar sujetos pasivos en un sentido amplio, pero en su sentido estricto, no pueden tener tal consideración; Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* Tecnos, Madrid, 2012, pág. 266; Pérez Royo, F., *Derecho Financiero*…, *op. cit.*, pág. 146; Combarros, V., "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 23, 1979, pág. 378; Menéndez Moreno, A. y Anibarro Pérez, S., "Aproximación al presupuesto de la posición deudora de los obligados tributarios", *Crónica Tributaria*, Núm. 66. 1993, pág. 41; Galán Ruiz, J. *La Responsabilidad Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005, pág. 38.

[897] Este criterio ha sido sustentado por el Tribunal Supremo en la sentencia del 16 de mayo de 1991, Sala de lo Contencioso-Administrativo (RJ 4178), fue ponente Don Jaime Rouanet Moscardó.

[898] En la mayoría de los ordenamientos jurídicos latinoamericanos, se toma el modelo de Código Tributario para América Latina del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT, el cual admite dos formas de sujeción pasiva de la obligación tributaria: el contribuyente y el responsable. Esta clasificación se fundamenta en la distinción de la deuda propia y la deuda ajena, utilizando a la figura del responsable de una forma amplia, pues dentro de esta categoría se incluye a los representantes legales, sucesores.

decir, no desvincula al contribuyente o sustituto, etc. de su posición deudora[899] y por lo tanto, la Administración Tributaria en caso que el responsable no pague la deuda puede seguir exigiéndosela, al deudor principal.

Otra de las características de la figura del responsable es que la obligación de este se considera *ex lege*; la determinación del presupuesto de hecho al que la ley asocia el nacimiento de su obligación solo puede establecerse a través de esta, lo que claramente indica que a través de la potestad reglamentaria[900] no pueden crearse supuestos de responsabilidad.

[899] El hecho que la ley establezca responsables de la deuda tributaria juntos a los deudores principales supone que se puede utilizar esta figura para garantizar, no solo la obligación tributaria en sentido estricto, es decir la originada por la realización del hecho imponible, sino también obligaciones que surgen como mecanismos de recaudación como lo son las de realizar pagos fraccionados, practicar retenciones e ingresos a cuenta. Para Falcón y Tella debe entenderse como obligación tributaria en sentido estricto "aquella que se caracteriza por su naturaleza contributiva, en la medida que a través de ella se hace efectivo el interés básico que preside la organización del tributo, y por su carácter autónomo, no dependiente de ninguna otra obligación". Falcón y Tella, R., "El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran", en Estudios de Derecho Financiero y Tributario, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche, *Revista de la Facultad de Derecho*, UCM, Madrid, 1996, pág. 142 y 143. Para este autor, junto a esta clase de obligaciones en el ámbito de aplicación de los tributos, "pueden eventualmente dar lugar a otras obligaciones del particular frente a la Hacienda Pública, que un sector de la doctrina califica globalmente como auxiliares o instrumentales, porque no responden de una manera directa e inmediata a la finalidad financiera que inspira la organización del tributo"; dentro de este grupo tenemos las obligaciones a cuenta y las accesorias a la obligación principal en el marco estas últimas del artículo 58.2 de la LGT. Para Sainz de Bujanda, F., en *Notas de*…, *op. cit.*, pág. 603, el concepto de obligación tributaria es mucho "más restringido que la relación jurídica tributaria, ya que aquella solo constituye el núcleo central de esta y se integra por el crédito del ente público y la deuda del sujeto pasivo de la imposición". Partiendo de ello la obligación tributaria *stricto sensu*, es distinta de las demás obligaciones que integran la relación jurídica tributaria, como lo son las obligaciones auxiliares o instrumentales, y más específicamente aquellas que actúan como mecanismo de recaudación, como lo son las retenciones, pagos fraccionados, etc. Con lo cual resulta evidente que el responsable puede responder del pago de la deuda tributaria originada por la concurrencia, tanto de la obligación *stricto sensu*, como por las auxiliares e instrumentales; en consecuencia, podemos tener responsables tributarios junto a los sujetos pasivos, agentes de retención y demás obligados a cuenta. Por su parte el artículo 58.1 de la LGT, establece que la deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

[900] El Real Decreto 1081/1991, del 5 de julio, en que se establecían normas de desarrollo del arbitrio sobre la producción e importación en las Islas Canarias, suponía, según la sentencia del Tribunal Supremo del 22 de noviembre de 1993(RJ 8456), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don José Luis Martin Herrero, una extralimitación, al establecerse en él determinados supuestos de responsabilidad no contemplados legalmente, de lo indicado en la Ley 20/1991, del 7 de junio, de régimen económico y fiscal de Canarias; el Tribunal declaró la nulidad del artículo 22 apartado 1, números 3, y 2. En concreto, la sentencia de Tribunal Supremo afirma que: «el Real Decreto impugnado, del 5 de julio de 1991, que es la norma

De la redacción del artículo 41.1 de la LGT, es incuestionable que la figura del responsable tributario deberá siempre ser regulada por una ley, adoleciendo de nulidad de pleno derecho todo acto de creación de supuestos de responsabilidad a través de normas con rango inferior a esta[901]. De ahí que algún sector de la doctrina considere que la obligación del responsable está cubierta por el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria[902].

---

reglamentaria que desarrolla los preceptos de dicha Ley (20/1991 de 7 de junio de 1991 de régimen fiscal de Canarias) –según su propia exposición de motivos– relaciona en su artículo 22, los responsables del pago del tributo, declara responsables solidarios (en su apartado 1, número 3) a los Agentes de Aduanas y las personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías, cuando intervengan en las importaciones en nombre propio y por cuenta de sus clientes, y en el numeral 2 del mencionado artículo dispone que responderán subsidiariamente las personas mencionadas en el número 1 del apartado 3 anterior, cuando actúen en nombre y por cuenta de sus comitentes. La lectura detenida del texto de la ley que regula la responsabilidad solidaria y la subsidiaria evidencia que el reglamento excede del texto de la ley, y tanto en una como en otra clase de responsabilidad, el reglamento declara responsables a personas que la ley no menciona, con lo que excediéndose de la función propia de los Reglamentos ejecutivos, integra la ley, incluyendo, además, como responsables de un tributo a lo que denomina personas autorizadas para presentar y tramitar declaraciones para el despacho de mercancías, las cuales no son mencionadas en la ley, y a las que por lo tanto, no podría referirse el reglamento».

[901] *Vid.* La sentencia del Tribunal Supremo del 30 de noviembre de 1987 (RJ 8393), y las sentencias el Tribunal Supremo de 17 de septiembre de 1988 (RJ 7056), 19 de enero de 1989 (RJ 143), 23 de enero de 1989 (RJ 442), 1 de febrero de 1989 (RJ 763), del 23 de febrero de 1989 (RJ 1386).

[902] Al respecto, encontramos diferentes puntos de vista, para el caso algunos autores, afirman que el establecimiento de los supuestos de responsabilidad no están cubiertos por este principio constitucional, por quedar excluidos del campo de aplicación en que opera. En este sentido *Vid.* Acosta España, R., "Comentarios a los artículos 30 a 40 de la LGT", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1982, pág. 331 y 332. Para Manzorra Manrique de Lara, «los responsables tributarios son regulados por ley, no porque estén cubiertos por el principio de legalidad en materia tributaria, sino por el llamado efecto congelador del rango, que consiste simplemente en que una materia queda reservada a la ley no porque así se establezca en una norma constitucional, sino, porque así lo dispone la propia ley que la regula».

Partiendo del alcance de los artículos 31.1 y 133.1 constitucionales, llega a la conclusión que el responsable no está cubierto por el principio de legalidad, por no constituir «uno de los elementos esenciales del tributo, ya que aunque se trata de un obligado tributario junto al sujeto pasivo, no estamos ante un supuesto de sujeto pasivo en un sentido estricto. Además, el responsable no queda obligado como consecuencia de la realización del hecho imponible, sino de otro presupuesto de hecho, el de la responsabilidad, que aunque conexo con el anterior, es diferente». Al estimarse por la Doctrina de forma unánime que el alcance del principio de legalidad en materia tributaria es relativa, es decir solo están cubiertos por el principio la creación *ex novo* del tributo –los elementos cuantificadores y cualificadores– , y al no pertenecer el responsable a ninguno de estos elementos, concluye esta autora por la no cobertura del principio. Manrique de Lara, S., Los *responsables*…, *op. cit.*, pág. 26. En relación a la tesis de congelación del rango consultar a: García de Enterría, E., y Fernández, T., *Curso de Derecho*…, *op. cit.*, pág. 249. Garreta Such, J., *La responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los administradores de las sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 255.

Para otro grupo de autores el responsable no está cubierto por el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributario porque al ser netamente garantista de la obligación tributaria, no soporta en su patrimonio los efectos de esta, por tener derecho a que el deudor principal le resarza el tributo pagado; lo que opera según este sector doctrinal es una preferencia de ley, pero no el principio constitucional. Niegan la cobertura del principio de legalidad o reserva de ley en materia fiscal, por su carácter garantista: Casado Ollero, G., y otros,

Asimismo, la figura del responsable se distingue del resto de posiciones subjetivas porque actúa como garante de la obligación tributaria[903]; en palabras de Manrique de Lara, «si acudimos a los supuestos de responsabilidad tributaria establecidos, podemos llegar a la conclusión de que este fundamento político que ha llevado al legislador al establecimiento de los mismos, no es otro sino el de garantizar el cobro de la deuda tributaria, o lo que es lo mismo, aumentar la seguridad de que la

---

Cuestiones Tributarias…, *op. cit.*, pág. 22, Calvo Ortega, R, "La responsabilidad tributaria…", *op. cit.*, pág. 137, Barberena Belzunce, I., "La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo RGR", *Impuesto*, Tomo II, 1991, pág. 247, del mismo autor, "Naturaleza de la responsabilidad tributaria del sucesor en la empresa". A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo del 26 enero 1994", *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, Núm. 47, 1994, Pág. 21 y 22. Existe otro sector de la Doctrina que aboga por la cobertura del principio de legalidad o reserva de ley, a la figura del responsable, apoyando su postura en el hecho que al «utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se está empleando una técnica sancionadora, puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos», siendo aplicable el principio de reserva de ley vigente en materia de infracciones y sanciones tributarias. *Vid*. Checa González, C., *Hecho Imponible y*..., *op. cit.*, pág. 263 y ss. *Vid.* Rufián Linaza, D., "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas", *Impuesto*, Tomo I, 1987, pág., 641 y 642. A nuestro criterio los responsables están cubiertos por el principio de legalidad o reserva de ley no tanto porque se trate de una sanción indirecta o no, sino porque al colocarlos la ley junto a los deudores principales, la lógica nos indica que si estos últimos están sometidos a las exigencias dimanantes del principio de reserva de ley en materia tributaria, también lo estarán los sujetos que juntos a ellos se coloquen, pues ambos responden de la deuda tributaria y por tal razón, están sometidos a idéntico tratamiento constitucional. En todo caso el principio de legalidad constituye una garantía que protege el derecho de propiedad, de tal suerte que solamente se está obligado al pago de una prestación patrimonial de carácter público, cuando así hayan dado su consentimiento, nuestros representantes en la Cámara Legislativa. El responsable al realizar su presupuesto de hecho se obliga al pago de una prestación patrimonial de carácter público, cuyo surgimiento no se ha estructurado en función al principio de capacidad económica y en garantía a su derecho de propiedad debe estar cubierto por el principio de legalidad o reserva de ley en materia tributaria. A nuestro entender, es objetable el excluir del ámbito de aplicación del principio constitucional, a los responsables, por entender que tienen un derecho de reembolso contra el deudor principal, pues este derecho puede sufrir diversas eventualidades e incluso resultar imposible su realización; no debemos pasar por alto que el responsable se coloca junto al deudor principal y se convierte al momento de realizar su propio presupuesto de hecho, en deudor en segundo grado, sometiéndose al procedimiento de apremio, con lo cual los supuestos de responsabilidad afectan la garantía de propiedad. En este mismo sentido: Pérez Royo, F., "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria", *HPE*, Núm. 14, 1972, pág. 235 y ss.; Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, A., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996, pág. 94; Chico de la Cámara, P., "La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica", en Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 667; Delgado A., "Los responsables de deudas…", *op. cit.*, pág. 2. *Vid.* De la Hucha Celador, F., "Reflexiones para una…", *op. cit.*, pág. 169; Navarro Egea, M., *El responsable*…, *op. cit.*, pág. 26.

[903] El hecho que el ordenamiento tributario coloque al responsable junto al deudor principal, conlleva no sólo a considerar que se tratan de dos obligados distintos, sino que la posición, del responsable como garante de la obligación tributaria implica que su obligación es accesoria a la obligación que garantiza, que es la obligación principal. El Tribunal Supremo en la sentencia del 16 de mayo de 1991 (RJ 4178), Sala de lo Contencioso-Administrativo, fue ponente Don Jaime Rouanet Moscardó, considera que en los supuestos de responsabilidad tributaria nos hallamos ante una obligación accesoria de garantía.

deuda tributaria será cobrada por la Hacienda Pública. Esta ha sido la finalidad perseguida por el legislador a la hora de establecer los supuestos concretos de responsabilidad cuando declara en las normas jurídicas que, junto a la sujeción del patrimonio del deudor principal, quedará sujeto el patrimonio del responsable[904]».

Tal como ha manifestado el profesor Calvo Ortega, «el aumentar la seguridad del cobro de la deuda tributaria vinculando el patrimonio de un sujeto no contribuyente, es, desde luego, conveniente, muy conveniente, dada la naturaleza pública de la obligación[905]». Pero esta situación no se basa en un principio de justicia, de lo que resulta que el fundamento de la figura del responsable no agrega operatividad jurídica y por ende su fundamento es solo un principio de prudencia política o social, que pertenece más que al campo de lo justo al campo de lo conveniente[906].

Como ya hemos manifestado previamente, del artículo 41.1 de la LGT claramente se deriva que el responsable se coloca junto al deudor principal y por lo tanto, se

[904] Manrique de Lara, S., *Los responsables*…, *op. cit.*, pág. 43; En este mismo sentido: Calvo, R., "La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos", *HPE*, Núm. 5, 1970, pág. 38. Asimismo, consultar a: Herrero Maradiaga, J., "El responsable tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 26, 1980, pág. 185; Combarros, V., "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria…", *op. cit.*, pág. 380; Arias Abellán, M., "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 42, 1984, pág. 180; Delgado, A., "Los responsables de deudas…", *op. cit.*, pág. 2; Escribano F., en: "Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria", *Quincena Fiscal*, Núm. 13, 1995, pág. 8; Acosta, R., *Comentarios a las Leyes*…, *op. cit.*, págs. 328 y 329; Garreta Such, J., *La responsabilidad civil, fiscal y penal*…, *op. cit.*, pág. 352;: Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho Financiero Español*, 19ª, ed., Marcial Pons, Madrid, 1997, pág. 387; Para Rodríguez Bereijo, A., en su trabajo titulado "Las garantías del crédito tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 30, 1981, pág. 183, «dentro del cuadro de medidas tutelares que cumplen la función de reforzar o asegurar el cumplimiento del crédito tributario, confiriendo al ente público acreedor un derecho de naturaleza personal, se encuentran las formas de extensión de la responsabilidad tributaria a terceros ajenos a la realización del hecho imponible».
[905] Calvo, R., "La responsabilidad tributaria solidaria…", *op. cit.*, pág. 39.
[906] *Ídem, op., cit.*, pág. 39.

trata de un obligado tributario por un hecho distinto del hecho imponible. Lo que por lógica nos indica que la obligación del responsable no puede existir, sin que exista previamente la obligación tributaria principal. De todo ello resulta la necesidad que existan dos presupuestos legales para delimitar el nacimiento de la obligación tributaria del responsable. Tal como lo ha manifestado la doctrina, la obligación del responsable tributario surge por la realización de un presupuesto de hecho previsto en la norma, el cual difiere del hecho imponible[907], con lo cual el responsable tributario tiene su propio presupuesto, de hecho cuya realización originará el nacimiento de la responsabilidad tributaria.

Por último, habrá que decir que el responsable tributario tiene derecho a la acción de regreso o de reembolso, tal como lo señala el 41.6 de la LGT[908], al establecer que «los responsables tienen derecho de reembolso frente al deudor principal en los términos previstos en la legislación civil». Este reconocimiento que hace la LGT, lo venía abogando la doctrina fundándose básicamente en el

[907] La Doctrina es unánime en este sentido. Se puede consultar a: Arias Abellán, M. D., "El estatuto jurídico…", *op. cit.*, pág.180: «...El responsable, pues, no participa en la realización del hecho imponible, sino que actúa su propio presupuesto de hecho y es, precisamente la existencia de estos dos presupuestos de hecho de los que nace la obligación tributaria y la responsabilidad lo que da autonomía jurídica propia a la figura del responsable…». En esta misma línea Doctrinal: Herrero Maradiaga, J., "El responsable…", *op. cit.*, pág. 188; Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado J. Ma., *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4ª. Edición, Civitas, Madrid, 1985, pág. 367; Menéndez Moreno, A. y Tejerizo López, J., "Los obligados tributarios…", *op. cit.*, pág. 135; González García, E., "Sujeción pasiva y…", *op. cit.*, pág. 32; Combarros, V., "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria…", *op. cit.*, pág. 378; Delgado, A., "Los responsables de deudas…", *op. cit.*, pág. 3; Acosta España, R., en "Comentarios a las Leyes…", *op. cit.*, pág. 330; Menéndez Moreno, A. y Anibarra Pérez, S., "Aproximación al presupuesto….", *op. cit.*, pág. 40.

[908] En las recomendaciones efectuadas en el informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la LGT, se proponía el reconocimiento del derecho de reembolso del responsable frente al deudor principal. A su vez, se sugirió que se reforzara este derecho estableciéndose, tanto la inclusión de ciertas medidas coercitivas para obligar al sujeto pasivo a restituirle al responsable la merma de su patrimonio, así como la dotación al responsable de ciertos derechos, que obligaran a la Administración dirigirse primero al patrimonio del deudor principal, antes que al de él.

enriquecimiento injusto[909] y sobreviene al pagar el responsable una deuda que le correspondía al sujeto pasivo, quien es al final el que sostiene la capacidad económica y el llamado a cumplir el deber de contribuir.

Delimitada las características del responsable tributario, la pregunta que procede formular es la siguiente: ¿pueden establecerse supuestos de responsabilidad tributaria en función a la doctrina del levantamiento del velo? Esta interrogante la trataremos de evacuar en el epígrafe siguiente.

5.2 Contradicciones entre la figura del responsable tributario y la doctrina del levantamiento del velo

Tal como se expuso anteriormente, el responsable se coloca junto al deudor principal, con lo cual, en los supuestos de responsabilidad tributaria[910] tendremos al deudor principal y junto a este al responsable que garantiza la deuda tributaria. En la doctrina del levantamiento del velo, no existen dos sujetos obligados, existe un sujeto que ha manipulado a la persona jurídica y se ha colocado detrás de esta

[909] La generalidad del artículo 41.6 de la LGT, al remitir la acción de regreso a las normas de Código Civil, no aporta mucho, a la situación que acontecía previa la promulgación de la LGT 58/2003, ya que ante el silencio de la LGT de 1963, se recurría a las normas del derecho común. El legislador más preocupado de reforzar las garantías del crédito tributario, pasa por alto, aquellas situaciones que también ameritan regulación específica sobre todo en el caso de la responsabilidad subsidiaria, pues declarado fallido el deudor principal, la Administración Tributaria, se dirige al patrimonio del responsable sin posibilidades este de materializar el derecho de reembolso.

[910] Para Ruiz Almendral, V., en "El levantamiento del velo en la LGT…", *op., cit.*, recurso electrónico: http://e-archivo.uc3m.es. «la responsabilidad por levantamiento del velo incorporada a la LGT se superpone, de forma caótica, con el resto de supuestos de responsabilidad contenidos en la norma y con las normas generales antia-abuso. El legislador añade parches en un intento loable por abarcar todos los supuestos imaginables de fraude. Mientras tanto, las normas generales anti-abuso, con capacidad de abarcar esos mismos supuestos caen en desuso por inaplicación de la propia Administración. Como resultado, el ordenamiento jurídico-tributario deviene más complejo, y por ende más sencillo de eludir».

para aparentar una situación con fines de fraude de ley. Por eso se afirma que «con la configuración normativa que se ha hecho de la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria, se da la paradoja de que levantándose el velo, no se termina de prescindir de la persona jurídica, pues se sigue considerando al deudor tributario principal y se declara la responsabilidad tributaria –junto a la persona jurídica cuyo velo se pretende descorrer– de quien la controla y la emplea de manera abusiva o fraudulenta; obligando a la Administración Tributaria a derivar la acción de responsabilidad tributaria subsidiaria[911]».

Para Cayón Galiardo, la regulación del levantamiento del velo como supuesto de responsabilidad constituye un auténtico despropósito y una completa desnaturalización de la doctrina del levantamiento del velo[912]. La regulación que efectúa el artículo 43.1 de la LGT «es fuente de confusiones, puesto que una cosa, es descorrer el velo de la personalidad jurídica y otra cuestión bien distinta es declarar responsable –solidaria o subsidiariamente, según cuál sea la normativa aplicable, si foral o estatal– a la persona física o jurídica que ejerce, directa o indirectamente, el control efectivo de la sociedad[913]».

Recordemos que la doctrina del levantamiento del velo persigue la oponibilidad de la persona jurídica, a fin que esta no sea un instrumento al servicio del fraude de ley, con la figura del responsable se persigue el aseguramiento de la deuda tributaria. La LMPF amplió los presupuestos de hecho, recogidos en el artículo 43

[911] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 92.
[912] Cayón Galiardo, A., en "El proyecto de ley de medidas para…", *op. cit.*, pág. 12.
[913] Martínez Lago, M. A.; Almudí, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 23.

de la LGT «con dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria que han provocado bastantes criticas entre la doctrina tributaria, al considerar que no se ajustan totalmente al instituto de la responsabilidad –cuya finalidad es garantizar el crédito tributario–. Más bien, parece que están pensados para eliminar las dificultades temporales que provocaba la intervención judicial en los casos de interposición fraudulenta de sociedades, ante las cuales la respuesta primigenia del ordenamiento tributario, anterior art. 72 de la LGT/1963, no resultaba eficaz, entre otros motivos, por la contradicción legal y reglamentaria existente sobre la naturaleza solidaria o subsidiaria de la responsabilidad[914]».

Antes de la entrada en vigor de los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, no existía obstáculo alguno para que los Tribunales reconocieran la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en el ámbito tributario. Sin embargo, tal como lo ha apuntado la doctrina, la regulación legal del levantamiento del velo, como responsabilidad subsidiaria, hace que sea más difícil aplicarla que con anterioridad a la inclusión de los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT. «Su interacción con otros supuestos de responsabilidad dista de ser clara y la definición del propio presupuesto de la responsabilidad, como consecuencia de la utilización de términos imprecisos o vagos, hace que surjan dudas interpretativas importantes a la hora de definir cuándo se aplica[915]».

[914] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, pág. 128.
[915] Martínez Jiménez, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, pág. 347.

La determinación por parte de la Administración Tributaria de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, aunque acredite la existencia de unicidad de personas o esferas económicas, confusión o desviación patrimonial, no propiciará la existencia de un único obligado tributario y una integración de los respectivos patrimonios, tal como sucede con la aplicación de la doctrina del velo societario, sino que existirán dos obligados, uno será el deudor principal y el otro será el responsable subsidiario de las deudas de aquel[916]. Tampoco el responsable «va a responder de los recargos del período ejecutivo, ni de los intereses de demora de dicho período ejecutivo, en que incurrió el deudor principal; estas obligaciones tributarias accesorias sí que eran objeto de reclamación por la Administración tributaria cuando ejercía acciones civiles declarativas fundadas en la doctrina del levantamiento del velo[917]».

Las contradicciones entre la figura del responsable y la doctrina del velo societario saltan a la vista, para el caso, «si la doctrina del levantamiento del velo descansa precisamente en que el verdadero deudor se esconde tras la existencia de una persona jurídica, resulta innecesaria la previa declaración de fallido del deudor, puesto que la persona contra la que se dirige la acción de cobro es el auténtico, único deudor y obligado al pago de una deuda de la que tuvo conocimiento desde su generación. La tipificación de estos dos supuestos como casos de

[916] Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de…", *op. cit.*, pág. 154.
[917] *Ídem, op., cit.*, pág. 154.

responsabilidad subsidiaria, no supone más que una contradicción con la doctrina en que pretenden sustentarse[918]».

La utilización de la figura del responsable tributario con fundamento en la doctrina del levantamiento del velo constituye un completo desacierto, pues se mezcla la figura garantista de esta figura con la finalidad de la doctrina que no es otra que la oponibilidad de la persona jurídica cuando se ha abusado de la misma para cometer un fraude de ley. Las consecuencias dimanantes de la figura del responsable y la doctrina del levantamiento del velo son contrapuestas, y por ende resulta inapropiado configurar la técnica del velo societarios para supuestos que cumplen una finalidad totalmente garantista que nada tienen que ver con los problemas de abuso de la personalidad.

5.3. La delimitación del artículo 43.1 g) y h) de la LGT con otros supuestos de responsabilidad

5.3.1. La responsabilidad solidaria por sucesión de empresas

El artículo 42.1.c) de la LGT señala que son responsables solidarios «los que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio», aclarando la LGT, que no se aplicará este

[918] De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por…*, *op. cit.*, pág. 23.

supuesto de responsabilidad[919] «a los adquirentes de elementos aislados, salvo que dichas adquisiciones, realizadas por una o varias personas o entidades, permitan la continuación de la explotación o actividad».

Según algunos autores la redacción del actual artículo 42.1. c) de la LGT, coincide con el criterio que defendía la doctrina en el sentido que, en el derogado artículo 72 de la LGT de 1963, la responsabilidad tributaria abarcaba no solo la sucesión jurídica sino también la sucesión fáctica[920]. Criterio este que no ha sustentado el Tribunal Supremo toda vez que ha señalado que el antiguo artículo 72 de la LGT de 1963, solo es de aplicación para el caso de la sucesión jurídica y no a la sucesión de facto, en la que resulta una apariencia en la interposición de personas jurídicas con fines elusivos o evasivos. Para estos últimos supuestos el Tribunal Supremo[921], se ha decantado por aplicar la doctrina del levantamiento del velo societario[922].

[919] Sobre la sucesión de empresa consultar a: Ruibal Pereira, L., *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.
[920] Ruiz Hidalgo, C., *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, pág. 123.
[921] *Vid.* sentencias del Tribunal Supremo, ambas, del 19 de diciembre de 2003 (RJ 1042) y (RJ 1043), en las que se establecen que: «cabe afirmar que la derivación de deudas puede darse por tres causas diferentes: 1.- Transmisión pura y simple de la titularidad de la empresa, como supuesto de sucesión jurídica; 2.- Sucesión de facto una empresa cesa en su actividad y desaparece, continuando su actividad bajo una apariencia distinta –al efecto se aplica al ámbito tributario la doctrina del levantamiento del velo, para justificar la posibilidad de aplicar la sucesión cuando esta es de facto y no hay transmisión jurídico-formal–; y 3.- A través de la adquisición de elementos aislados de la deudora puede proseguirse la explotación de una empresa desaparecida».
[922] Para Castillo Solsona, M. M., en relación al antiguo artículo 72 de la LGT de 1963: «la aplicación de la responsabilidad subsidiaria por sucesión en la titularidad de una explotación económica y de la técnica del levantamiento del velo no se configura, propiamente como posibilidades alternativas. Y ello por cuanto para que pudiere procederse a levantar el velo era necesario que la Administración acreditase la existencia de una situación de abuso de la personalidad jurídica, no exigible para decretar la responsabilidad por sucesión en la titularidad de una explotación o actividad económica». Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de…*, *op. cit.*, pág. 121.

Respecto al artículo 42.1. c) de la LGT, se ha señalado que permite tres situaciones: 1) La sucesión formal o jurídica; 2) La sucesión de facto en la que, sin que se efectué la transmisión de negocio alguno en cuanto a la explotación, se aparenta una titularidad y se utilizan todos o parte de los elementos materiales, inmateriales y personales del antecesor; 3) La adquisición de bienes aislados que permitan la continuación de la explotación o actividad, lo cual ocurrirá cuando se adquiere la parte más relevante de los elementos del patrimonio empresarial[923]. El actual artículo 42.1. c) de la LGT, ya no se refiere, como su predecesor –el artículo 72 de la LGT de 1963–, de modo exclusivo, a la sucesión en la titularidad, sino también en el ejercicio, lo que supone introducir legalmente la mera sucesión fáctica[924].

Existen posturas doctrinales que advierten una contradicción entre la aplicación del artículo 42.1. c) de la LGT y los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT. De tal manera, que hay quienes consideran que «proyectar sobre la regulación actual la distinción que en su momento formuló el Tribunal Supremo nos conduciría al absurdo de considerar un supuesto de responsabilidad solidaria la sucesión de una explotación empresarial por un tercero independiente que continúa la actividad sin que se constate ningún tipo de intención fraudulenta; mientras que si esa transmisión se lleva a cabo a través de una sociedad ficticiamente interpuesta, enmascarando así la continuidad de dicha actividad por el mismo sujeto, la calificación correspondiente sería la de responsabilidad

[923] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…, op. cit.*, pág. 124.
[924] *Ídem, op. cit.*, pág. 125.

subsidiaria, lo que evidenciaría una clara incoherencia interna y una enorme desproporción en las consecuencias atribuidas en el primer caso. Además, en lo relativo al alcance de la responsabilidad, conviene advertir que en los supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo, no se hace referencia alguna a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar, a las que si se extiende la responsabilidad solidaria por sucesión de explotaciones económicas[925]».

Otros estudiosos del tema declaran que, «con la actual configuración del artículo 42.1. c) de la LGT, la responsabilidad por sucesión de empresas debe exigirse, como responsabilidad solidaria que es, con carácter previo a la responsabilidad por levantamiento del velo, por lo que, realmente, la situación en la actualidad es bastante menos operativa que con anterioridad a la regulación de este nuevo supuesto[926]». Entienden que primero habrá que identificar quién puede ser el sucesor de la actividad empresarial y solo si este puede ser identificado como insolvente podría exigirse la responsabilidad por levantamiento del velo. Esta línea doctrinal es contraria a lo que se establecía en la Sentencia del Tribunal Supremo del 19 de abril de 2003, que permitía aplicar la doctrina del levantamiento del velo de forma directa sin antes realizar una declaración de fallido[927].

---

[925] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…*, *op. cit.*, pág. 38.

[926] Martínez Jiménez, A., Los supuestos de responsabilidad en la LGT…, op. cit., pág. 343; Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de…", op. cit., pág. 155; Castillo Solsona, M. M., La paulatina ampliación de…, op. cit., pág. 122.

[927] Tal y como ya lo hemos señalado en el capítulo III, el Tribunal Supremo estima que «la excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la Ley General Tributaria y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del

Para el profesor Hugo López, los nuevos supuestos por levantamiento del velo regulados en el artículo 43.1. g) y h) de la LGT: no «solo encajan en el presupuesto normativo de la responsabilidad solidaria por sucesión en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, sino que son los únicos para los que resulta de aplicación, so pena de vulnerar los principios que ordenan el Derecho Administrativo sancionador y, en particular, las garantías que se derivan del principio de personalidad de las sanciones[928]». Según este autor, solamente en los casos de levantamiento del velo por sucesión de facto puede derivarse la responsabilidad de sanciones, ya que, adquirente y transmitente, constituyen en realidad la misma persona[929].

Para Herrera Molina, el alcance de la responsabilidad tributaria a las sanciones a que hace referencia el artículo 42.1. c) de la LGT, solo tiene sentido cuando se prueba que transmitente y adquirente, son la misma persona, lo cual justifica «que el adquirente responda también de las sanciones, por formar parte de la deuda tributaria, puesto que adquirente y transmitente son, en realidad, la misma persona, disfrazada con ropajes jurídicos distintos[930]».

"levantamiento del velo", que ha sido magistralmente expuesta por la Sala Primera de este Tribunal Supremo en su sentencia de fecha 28 de Mayo de 1984».En virtud que no se daba una verdadera o efectiva sucesión empresarial, pues la propia persona física se trasmitía a sí misma la explotación económica, valiéndose de la sociedad, justificaba la omisión del procedimiento de declaración de fallido y por tal razón se aplicó la doctrina del levantamiento de forma directa.

[928] López López, H., *La responsabilidad tributaria por*…, *op. cit.*, pág. 37.

[929] *Ídem*, *op., cit.*, pág. 37.

[930] Herrera Molina, P. M., *La responsabilidad por transmisión de empresas, Conferencia y Comunicaciones presentadas, UCM,* 23 de noviembre de 2004, pág. 62.

Para este autor, el resolver los casos de sucesión de facto mediante la técnica del levantamiento del velo «desnaturaliza los mecanismos antiabuso establecidos en la LGT, pues el art. 42.1. c) es una cláusula especial antiabuso que opera como *save harbour*. Afirmar –como hace el Tribunal– que los supuestos abusivos deben atacarse mediante el levantamiento del velo equivale a afirmar que el art. 42.1. c) solo debería utilizarse para los supuestos de transmisión manifiesta, sin intención de eludir el tributo, en cuyo caso tendría aún menos sentido que la responsabilidad se extienda a las sanciones[931]».

Consideramos que, en primer lugar, habrá que determinar que la sucesión fáctica o de hecho se circunscribe a aquellos casos en los que «el sujeto pasivo continúa con el ejercicio de la misma explotación económica, pero bajo otra personalidad o ropaje jurídico, para evitar el pago del tributo, amparándose en la aparente falta de título jurídico de la transmisión para eludir la asunción de responsabilidades tributarias imputables a la primera actividad desparecida[932]». Se trata del «cese aparente de la actividad de una empresa que, sin embargo, continúa su actividad bajo apariencia distinta utilizando buena parte de los elementos personales y materiales, de la anterior[933]».

[931] Herrera Molina, P. M., *La responsabilidad por transmisión…*, *op. cit.*, pág. 66. Este autor aunque no reconoce la aplicación del levantamiento del velo en los casos de sucesión de facto, considera que el artículo 42.1. c) sólo tiene sentido en la sucesión jurídica o formal y no en la sucesión de facto, con lo cual, termina concluyendo que esta norma debería de regular solamente este tipo de sucesión, la cual debe ser subsidiaria y no solidaria, excluyendo a las sanciones.
[932] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, pág.125.
[933] Herrera Molina, P. M., *La responsabilidad por transmisión…*, *op. cit.*, pág. 62.

Consecuentemente, en los casos de sucesión de facto, coincide la existencia de una confusión de personas y esferas económicas, de manera que quienes ostentaban la titularidad de la sociedad inicialmente deudora, la transmiten a ellos mismos, mediante la utilización de sociedades interpuestas.

Cuando en la sucesión de facto opera una confusión de personas, patrimonios y esferas a través de la interposición de una sociedad con fines elusivos, nos encontramos con el abuso de la personificación por parte de una persona que la controla y nos enfrentamos con la penetración en el substrato para identificar al verdadero sujeto pasivo que se esconde detrás de la apariencia jurídica. Dicho de otro modo, no existe una sucesión de la titularidad, ni tampoco en el ejercicio de la actividad o explotación económica, lo que existe es un abuso de la persona jurídica a través del fraude de ley, o en su caso podría existir una simulación subjetiva cuando la sociedad –supuesta adquirente– sea inexistente y solo sea una sociedad de recepción de activos.

La sucesión de facto no se subsume en el artículo 42.1. c) de la LGT, ya que esta norma no parte de la intención de eludir o evadir el tributo, sino de la diversidad subjetiva y de la alteridad de entidades[934]. Este artículo conlleva la existencia de dos sujetos, el transmitente y el adquirente, pero el levantamiento del velo, aunque se haya tipificado como supuesto de responsabilidad tributaria, no conlleva la

[934] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 281.

diversidad subjetiva o alteridad de entidades, sino más bien se descubre quién es el que controla a la sociedad interpuesta de forma abusiva y en fraude de ley[935].

No comprendemos cómo los que han criticado la utilización de la técnica del levantamiento del velo, como supuesto de responsabilidad tributaria por tratarse de institutos distintos con diferentes consecuencias, puedan propugnar que en los casos de sucesión encubierta o de facto coexisten la doctrina del velo societario y el instituto de la responsabilidad tributaria[936]. En tal sentido consideramos que la responsabilidad solidaria del artículo 42.1. c) solamente es aplicable en los casos de sucesión manifiesta, real, jurídica, en los cuales tendremos a dos sujetos, en el que uno de ellos ostentará el carácter de deudor principal y el otro ostentará la condición de deudor en segundo grado.

En los casos de sucesión de facto o encubierta donde exista confusión de patrimonios, personas, esferas económicas, utilización abusiva de la persona jurídica con fines elusivos, deberá de aplicarse la técnica del velo societario regulada, bien o mal, en el artículo 43.1 g) y h) de la LGT, lo que evidentemente conllevará una desproporción con el instituto de la responsabilidad tributaria

[935] Por su parte el Tribunal Supremo en la sentencia del 31 de enero 2007 (sentencia citada anteriormente), confirma la doctrina acogida en la sentencia de 19 de abril de 2003. En esta sentencia el Tribunal realiza una aplicación directa de la doctrina del levantamiento del velo; en este sentido la Sala, estima que de la propia Sentencia de instancia resultaban acreditadas las dos circunstancias básicas para aplicar esa doctrina: la confusión de patrimonios y la unidad de decisión. Por ello, el Alto Tribunal afirma que «estamos ante un supuesto de responsabilidad solidaria en la obligación o deuda, que ni tan siquiera exige acto de derivación». El Tribunal entiende al igual que sucedía en la sentencia del 19 de abril de 2003, que el expediente especial, no es necesario cuando el fraude de ley se invoca en un procedimiento de recaudación. Ese expediente es exigible de la Administración, pero no impide a un Tribunal declarar la existencia de ese fraude de ley sin sujeción a esa limitación procedimental. La sentencia del 31 de enero de 2007, declara que la doctrina del velo societario ampara una responsabilidad solidaria que no precisa de acto de declaración, fundado en un supuesto de responsabilidad recogido o tipificado en el ordenamiento tributario positivo.

[936] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…*, *op. cit.*, pág. 30.

regulada en la LGT[937], puesto que la sucesión manifiesta, jurídica, o real conlleva una responsabilidad solidaria –artículo 42.1. c) de la LGT– y la sucesión encubierta o de facto, con motivos claros de elusión conlleva una responsabilidad subsidiaria. Asimismo, cuando en la sucesión de facto o encubierta implique la interposición de sociedades fraudulentas en las que concurra el tipo del delito de alzamiento de bienes, deberá procederse conforme al artículo 180 de la LGT, tal y como ya se ha señalado.

Recordemos que en el levantamiento del velo existe un sujeto que controla a las sociedades con el fin de eludir la responsabilidad patrimonial universal, y todo conlleva una apariencia y un abuso que permite la oponibilidad en la persona jurídica y la penetración del substrato[938].

5.3.2. La responsabilidad por contratas y subcontratas

La LGT en el artículo 43.1. f) señala como responsables subsidiarios a todas las empresas que contraten o subcontraten un servicio a otra empresa, siempre que la ejecución de obras o la prestación de servicios sea la actividad principal de la empresa contratante, y solo por las obligaciones tributarias generadas por la obra

[937] Herrera Molina propone una solución de *lege ferenda* que conlleva el establecimiento de una responsabilidad por transmisión de empresa limitada a la transmisión manifiesta subsidiaria sin sanciones. Asimismo, considera que deberá atribuírsele a los órganos de recaudación de potestades para aplicar cláusulas generales antiabuso. *Vid.* Herrera Molina, P. M., *La responsabilidad por transmisión…*, *op. cit.*, pág. 66.

[938] «Asimismo, la diferencia de los presupuestos del art. 42.1. c) respecto del 43.1.g) y h) estriba en que en el primer caso existe una efectiva sucesión de una explotación económica de una persona física, sociedad o entidad jurídica a otra distinta, de tal modo que existen dos sujetos: el empresario que transmite y el que adquiere. Mientras que en el segundo –art. 43.1.g) y h)–, la persona o entidad que transmite una explotación económica lo hace a sí mismo, es decir, sustancialmente sólo existe un sujeto pasivo, actuando bajo el ropaje jurídico de dos sociedades». Ruiz Hidalgo, C., *La responsabilidad tributaria en el…*, *op. cit.*, pág. 133.

o servicio objeto de contratación. Específicamente, considera como responsables subsidiarios a «las personas o entidades que contraten o subcontraten la ejecución de obras o la prestación de servicios correspondientes a su actividad principal con otras personas o entidades», y por tanto, serán responsables de las obligaciones tributarias de estos últimos.

Respecto al artículo anterior, hay quien considera que desde «un punto de vista técnico, la regulación de la responsabilidad por levantamiento del velo debiera conducir directamente a la eliminación de la responsabilidad por contratas y subcontratas, pues ambas medidas tienen una finalidad idéntica, incluso puede decirse que la responsabilidad por contratas y subcontratas trata de atacar un ejemplo específico dentro de la variedad de casos en los que el levantamiento del velo puede producir efectos[939]».

La responsabilidad de contratistas o subcontratistas se configura como un estadio intermedio a la técnica del levantamiento del velo. «Con la responsabilidad del contratista y subcontratista, se pretende combatir el proceso de desplazamiento, para empresas externas, de tareas que son propios de la organización empresarial. En tal planteamiento resulta una situación intermedia a la que origina el levantamiento del velo, pues la empresa creada o conformada posee consistencia e identidad, pero mantiene una dependencia, bien por ser facilitadora de trabajo, bien por el control que ejerce. No obstante, no puede ignorarse la

[939] Martínez Jiménez, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…, op. cit.,* pág. 343. A igual conclusión, llega Castillo Solsona, M. M., en *La paulatina ampliación de…, op. cit.,* pág. 123.

diferencia jurídica que comporta la autonomía y la subjetividad de la entidad contratada[940]».

Bajo este contexto, la responsabilidad de contratas y subcontratas podría configurar un supuesto que permita aplicar la doctrina del levantamiento del velo siempre y cuando, entre el contratista y subcontratista, exista una confusión de patrimonios, de esferas económicas, y la intención de eludir la responsabilidad patrimonial universal, en pleno abuso y fraude de ley. El solo hecho de contratar o subcontratar una obra o servicio no implica la configuración del supuesto del artículo 43.1. g) y h) de la LGT, puesto que debe de partirse de los elementos ya señalados para este tipo de responsabilidad.

En todo caso, el supuesto de responsabilidad regulado en el artículo 43.1.f) de la LGT, no configura un supuesto de levantamiento del velo, pues no configura en sí un abuso de la personalidad jurídica.

5.3.3. La responsabilidad tributaria subsidiaria de los administradores

El artículo 43.1. a) de la LGT, establece que serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria los «administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo estas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento

[940] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 280.

de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones. Su responsabilidad también se extenderá a las sanciones».

Asimismo, el artículo 43.1 de la LGT en el apartado b) expresa que también serán responsables subsidiarios los «administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago».

En primer lugar, habrá que manifestar que en relación a la responsabilidad subsidiaria de los administradores, resulta importante determinar en qué momento es aplicable la norma antes transcrita. Hay quien considera que «no se sabe con seguridad si debe derivarse este tipo de responsabilidad o, por el contrario, cuando el administrador sea el auténtico dueño de la voluntad de la sociedad, la responsabilidad por levantamiento del velo[941]».

Es necesario distinguir que en «el administrador existe un deber determinado por concretos roles normativos de actuación, ya que está obligado al desempeño de su cargo con la diligencia de un ordenado empresario y de un representante leal[942]». En el caso del administrador, de hecho «afirmada su condición legítima de

[941] Martínez Jiménez, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, pág. 344.
[942] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op.* cit., pág. 186.

administrador, y determinado el ámbito de actuación propio de la actividad empresarial, opera una presunción de que posee el dominio funcional correspondiente, por lo que se procederá efectuar la imputación de su actuación conforme el art. 43.1.a) de la LGT[943]».

Los supuestos del artículo 43.1. g) y h) de la LGT, conllevan una capacidad de decisión que viene dada por el dominio patrimonial existente, mientras que el administrador de hecho o de derecho puede carecer de tal posición. Exista o no dominio patrimonial en la persona del administrador, lo cierto es que la responsabilidad de este y la figura del levantamiento del velo son divergentes. De tal modo que la existencia del administrador, ya sea de hecho o de derecho, evidencia la voluntad propia de la sociedad en la elección de este. Es decir, la sociedad ha decidido el nombramiento de tal administrador, en cambio, en los supuestos del levantamiento del velo, se trata de sociedades que se han interpuesto para evitar la aplicación de normas en pleno abuso de la personificación[944].

En la responsabilidad subsidiaria del administrador de hecho o de derecho existe «una capacidad de decisión de la entidad, mientras que en el supuesto comentado no existe dicha voluntad autónoma, pues depende de otra. En definitiva, la distinción de la responsabilidad por levantamiento del velo, y la del administrador, es por la inexistencia de alteridad jurídica. No existe, en el primer caso, un sujeto

[943] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT…*, *op. cit.*, pág. 186.
[944] La responsabilidad de los administradores conforme a la LSC, haciendo énfasis en sus diferencias con la doctrina del velo social, se trató en el capítulo III.

diferenciado, ni patrimonio separado distinguible. En el segundo supuesto, la existencia del administrador de hecho, comporta un reconocimiento de la entidad como sujeto con voluntad propia y autónoma[945]». Consecuentemente, en este segundo caso existe alteridad jurídica entre el administrador de hecho o de derecho y la propia entidad y por tanto, no hay confusión de personalidades, patrimonios y, existe una clara autonomía de la voluntad de la persona jurídica como tal.

En definitiva, al administrador de hecho o de derecho que controle la sociedad deberá deducírsele responsabilidad de acuerdo a la normativa que regule su responsabilidad como tal, puesto que esta no requiere ánimo defraudatorio, elusivo, evasivo, sino que está regulada en función de su diligencia o no. Igual postura, es para la responsabilidad del administrador, que colabora o es causante de infracciones, en este último caso deberá de aplicarse el artículo 42.1. a) de la LGT[946].

5.3.4. Responsabilidad para los causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos

El artículo 42.2. a) de la LGT, señala que «serán responsables solidarios del pago de la deuda tributaria pendiente y, en su caso, de las sanciones tributarias, incluidos el recargo y el interés de demora del período ejecutivo, cuando

[945] Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT op. cit.*, pág. 187.
[946] Castillo Solsona, M. M., *La paulatina ampliación de…, op. cit.* pág. 123.

procedan, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieran podido embargar o enajenar por la Administración tributaria, las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria».

La doctrina ha advertido una contradicción entre el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT y el supuesto de responsabilidad tributaria regulado en el artículo 42.2. a) de la LGT, en virtud que esta última norma, regula, al igual que lo hace el artículo 43.1. h) de la LGT este tipo de fraudes, como lo es la ocultación de bienes[947].

Es así, que hay quien no considera que exista distinción entre las conductas descritas en el artículo 43.1. h) de la LGT y las descritas en el artículo 42.2. a) de la LGT, «porque en el supuesto de que se ocultan los bienes y derechos de una persona a través de una sociedad, creada *ad hoc* o controlada por el mismo sujeto, para impedir la actuación de la Administración tributaria, puede encajar en ambos presupuestos de responsabilidad[948]». Es así que se ha considerado que a lo mejor «el legislador ha regulado estos supuestos –art. 43.1.g) y h)–, para que, en el caso de no poder aplicar el art. 42.2 de la LGT, se puede derivar la responsabilidad tributaria, a través de la doctrina del levantamiento del velo,

[947] López López, H., *La responsabilidad tributaria por…, op. cit.,* págs. 47 y 48.
[948] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…, op. cit.,* pág. 133.

transformada en derecho positivo, y declarar la responsabilidad del art. 43.1.g) o h) [949]».

Está claro que la ocultación o transmisión de bienes o derechos a que se refiere el artículo 42.2. a) de la LGT, también puede darse a través del vaciamiento patrimonial por sociedades interpuestas, con lo cual conforme este artículo tendríamos una responsabilidad solidaria limitada hasta el valor de los bienes y derechos que se hubieran podido embargar o enajenar; en cambio en el artículo 43.1. h) que también contempla los vaciamientos patrimoniales a través de sociedades, tendríamos una responsabilidad subsidiaria que alcanza a toda la deuda tributaria incluidas las sanciones. Si la Administración declara la responsabilidad en virtud del artículo 42.2. a) resultaría incompatible con la responsabilidad del artículo 43.1. h), pues un mismo sujeto sería responsable solidario y a la vez subsidiario por coincidir los obligados tributarios y responsables solidarios con los responsables subsidiarios.

Ahora bien, no debemos pasar por alto que la responsabilidad derivada del artículo 43.1.h) de la LGT, se regula en torno a la utilización de forma abusiva o aparente de la persona jurídica, circunstancia no exigida en el artículo 42.2. a) de la LGT. En esta última norma, se evidencia que quien colabora en la ocultación o transmisión de bienes tiene voluntad y autonomía propia y por eso colabora en la

[949] Ruiz Hidalgo, C. *La responsabilidad tributaria en el…, op. cit.*, pág. 133.

defraudación del obligado. Se trata de un tercero que aparece en el proceso de recaudación con la finalidad de impedir este proceso o dificultar su desarrollo[950].

Por otro lado, el artículo 42.2. a) de la LGT, parte de actuaciones concretas, por eso se deriva responsabilidad por impedir el embargo de bienes y derecho; sin embargo, el artículo 43.1. h) parte de la utilización instrumental de la persona jurídica con el fin de evadir la responsabilidad patrimonial y no parte de la colaboración de la persona jurídica, pues lo que en realidad existe es un sujeto que la controla con fines elusivos[951] e inclusive, la sociedad receptora de los activos podría ser ficticia o simulada, es decir, sin voluntad propia.

Por otro lado, las actuaciones reguladas en los artículos 42.2. a) y 43.1. h) de la LGT, podrían configurar el supuesto de insolvencias punibles cuando se den las condiciones del tipo penal y por ende la Administración, si ese fuere el caso, debe de proceder conforme al artículo 180 de la LGT, comentado en páginas anteriores.

La determinación de responsabilidad tributaria por vaciamientos patrimoniales en fase de recaudación, a través de sociedades interpuestas «puede resultar complicada y, en su caso, contribuir a la impugnación de la misma por el declarado responsable[952]». Es decir, si la sociedad receptora de los activos se le declara responsable por el artículo 42.2. a) de la LGT, este acto puede ser

[950] Sánchez Huete, M. A., El levantamiento del velo en la nueva LGT…, op. cit., pág. 274.
[951] Vid. Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección segunda, del 20 junio, 2014 (RJ 4238), fue ponente José Antonio Montero Fernández.
[952] Ruiz Hidalgo, C., La responsabilidad tributaria en el…, op. cit., pág. 153.

impugnado y alegar que la responsabilidad, es subsidiaria en aplicación al artículo 43.1. h) de la LGT, y en todo caso, desde el principio de seguridad jurídica se ve impedida la Administración en imputar un distinto nivel de responsabilidad.

5.4. La responsabilidad sancionadora en los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo: el artículo 43.1 apartados g) y h) de la LGT como sanción indirecta o impropia

5.4.1. Algunas consideraciones sobre las sanciones indirectas o impropias

En materia tributaria «la doctrina ha distinguido, ante el incumplimiento del ordenamiento jurídico-tributario, entre reacciones indemnizatorias previstas para lesiones de derechos subjetivos y que califican los ilícitos como de naturaleza civil, y sanciones represivas, previstas para los incumplimientos de derechos objetivo y que califican los ilícitos como de naturaleza penal[953]».

El profesor Sainz de Bujanda, ha señalado que cabe «que la norma tributaria configure una sanción que no vaya a dirigir, a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado por una prestación morosa, sino a castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción –cualquiera que sea su modalidad– entraña. Esa sanción puede tener contenidos diversos (*v. gr.*:

[953] Rufián Lizana, D., en su trabajo, "La responsabilidad tributaria de los…", *op. cit.*, pág. 640. *Vid.* Sainz de Bujanda, F., *Hacienda y Derecho,* Vol. V., Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 548 y sig.

privación de libertad, multa, comiso de géneros, etc.), pero su finalidad –esto es lo decisivo– no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial ante el Fisco acreedor que corresponden dentro de una relación jurídica concreta (…) sino en intimidar al contribuyente –tanto al infractor actual, como a cualquier otro infractor en potencia– para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse. La sanción es, entonces, netamente represiva o punitiva. Se trata, en suma, de una pena[954]».

En este sentido habrá que determinar que «el crédito tributario es un derecho subjetivo, un interés patrimonial jurídicamente protegido especialmente porque permite hacer efectivo el deber de solidaridad política, económica y social de sostenimiento de los gastos públicos, por medio de un sistema tributario justo. En cambio, la sanción tributaria, es una medida represiva, un castigo que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas. Con ella no se protege, ni tutela ese especial interés patrimonial de la Administración, sino que simplemente se causa un mal al sujeto que realizó una conducta infractora[955]».

Dentro del concepto de sanción tributaria en sentido estricto[956], estarían comprendidos «no solo los supuestos en que la reacción del ordenamiento jurídico

[954] Sainz de Bujanda, F., *Hacienda y ..., op. cit.* pág. 562.
[955] Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 5.
[956] Dentro «de un esquema teórico que atienda de modo exclusivo al contenido y al fundamento de la sanción, ésta puede ir dirigida a compeler al infractor a un determinado comportamiento (realización de la prestación debida y/o pago de daños y perjuicios) o a castigar y prevenir la infracción». Sainz de Bujanda, F., *Hacienda y…, op. cit.*, pág. 555.

se concreta en una sanción de naturaleza civil o indemnizatoria; sino también aquellos otros en que la reacción del ordenamiento manifiesta finalidad de garantía en sentido amplio o de aseguramiento de la deuda tributaria[957]».

No obstante, una parte de la doctrina distingue no solo las sanciones tributarias en sentido estricto, sino también las sanciones indirectas o impropias de carácter tributario que vienen a constituir un tipo de sanción encubierta o solapada[958]. Este tipo de sanciones tiene como característica común una finalidad similar o idéntica a las sanciones tributarias en sentido estricto, pero que a diferencia de estas, no han sido calificadas ni disciplinadas por el legislador como verdaderas sanciones[959].

La doctrina entiende que un aumento de la base imponible[960] negando la deducción de ciertos gastos y en vulneración al principio de capacidad económica[961], podría configurar un tipo de sanción indirecta, es así que «señala

[957] Rufián Lizana, D., en su trabajo, "La responsabilidad tributaria de los…", *op. cit.*, pág. 640.
[958] «Conviene advertir respecto de las sanciones civiles (indemnizatorias), su carácter ajeno a la problemática que analizamos, ya que el dato peculiar, presente en todos los presupuestos calificados como sanciones impropias, está constituido por una aflictividad, aunque sea mínima, no explicativa en el plano formal, siempre trascedente en términos funcionales, hasta el punto de inducir al intérprete a evocar el fenómeno sancionador, en sentido punitivo». Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano", *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. Derecho Penal y Sancionador Tributario (II)*, Núm. 4, 1997, pág. 209.
[959] Como bien apunta Del Federico, L., este tipo de sanciones no han sido «calificados ni disciplinados por el legislador como sanción, que sin embargo, tiene una función aflictiva, concurrente con otras funciones sin carácter prevalente». Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias…", *op. cit.*, pág. 210.
[960] Consistiría en la sustitución de una norma por otra que sería siempre de aplicación, aún en ausencia de violación. Con lo cual implica el riesgo de aplicar el tributo sin su configuración en aras del principio de capacidad económica manifestada por la realización del hecho imponible, resultando por eso de dudosa legitimidad constitucional. Sánchez Pedroche, J. A., "Sanciones indirectas o impropias en Derecho tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 91, 1996, pág. 507.
[961] «Constituye la base de toda reflexión sobre el tema la opinión de una parte de la doctrina que tiende a poner de manifiesto la ilegitimidad constitucional de las sanciones, impropios consistentes en aumentos, directo o indirectos, del impuesto, injustificados en relación con la efectiva capacidad contributiva del sujeto

Fantozzi que las sanciones impropias consistirían en consecuencias negativas para el contribuyente derivadas de violaciones a deberes formales, que se resuelven en la adopción de particulares criterios en la determinación de la base imponible o en los procedimientos de comprobación e inspección tributaria. En este mismo sentido se pronuncia Fedele, de forma incluso más general, advirtiendo que los referidos institutos se resuelven, generalmente en límites a la posibilidad de la prueba en contrario, constituyendo vulneración al principio de capacidad contributiva[962]».

Las sanciones indirectas o impropias se caracterizan como aquellas hipótesis en las cuales el legislador persiguiendo una finalidad represiva e intimidatoria utiliza un instrumento impropio, puesto que configura de forma encubierta lo que en realidad constituye una sanción en sentido estricto. «La característica fundamental de las sanciones impropias sería, desde este punto de vista, colocarse al lado de las verdaderas sanciones en una diferenciación jurídico-formal, y al mismo tiempo, remarcar el efecto desventajoso que se ha ocasionado a aquel que ha trasgredido la norma tributaria. El debate más importante sobre las mismas se ha centrado en su calificación jurídica. No ya solo su posible incompatibilidad con la Constitución, sino su posible conceptuación como verdaderas sanciones jurídicas[963]».

---

pasivo, considerando por el contrario compatibles con tales principios las meras sanciones impropias que inciden negativamente en las relaciones del contribuyente en el plano procesal, en beneficio de la administración financiera». Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias y…", *op. cit.*, pág. 218.

[962] Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias y…", *op. cit.*, pág. 501.

[963] Sánchez Pedroche, J. A., "Sanciones indirectas o…", *op. cit.*, pág. 507.

Como bien ha apuntado la doctrina «cuando el legislador utilice con función punitiva una figura cuya naturaleza es en principio ajena, deberá dotarla del aparato mínimo propio de los instrumentos sancionadores en sentido estricto: en suma, debe siempre respetarse la relación ilícito-comprobación de la responsabilidad-punición[964]». En este sentido «lo que debe temerse es precisamente la sustitución de las sanciones administrativas, asistidas en general por las adecuadas garantías sustanciales y procedimentales, por medidas que aún no evidenciándose como sanciones en el plano formal, tiene una función marcadamente punitiva y carecen de las oportunas garantías, resultando así una sustracción, por la ambigua apariencia formal de la figura, al régimen constitucional de la sanción punitiva[965]».

Las sanciones indirectas o impropias entendidas como verdaderas reacciones por las violaciones de preceptos se pueden dividir en dos categorías: «a) Instrumentos no calificados ni disciplinados por el legislador como sanciones, que, sin embargo, tienen una clara función aflictiva, si bien concurre con otras funciones de modo no prevalente. b) Instrumentos no calificados ni disciplinados por el legislador como sanciones, pero con una prioritaria función punitiva, para los cuales, las eventuales funciones concurrente resultan secundarias y no idóneas para caracterizar o justificar la figura[966]».

[964] Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias y…", *op. cit.*, pág. 220.
[965] *Ídem, op. cit.*, pág. 220.
[966] *Ídem, op. cit.*, pág. 228.

Con lo anterior, se entiende que las sanciones impropias pueden determinarse como tales, cuando el legislador no califica ni disciplina los hechos como sanciones en su sentido estricto, pero la norma tiene una clara función represiva o intimidatoria aunque concurra con otras funciones. De tal manera que «las sanciones indirectas se presentan por naturaleza a ser disciplinadas, como unos efectos desfavorables de un determinado evento jurídico, a menudo difícilmente calificable en el plano formal como un ilícito, al margen por tanto de las garantías mínimas que deben observarse en la comprobación del ilícito y en la imposición de la sanción punitiva. En suma, asistimos en una pluralidad de ocasiones al peligroso fenómeno de la sanción oculta[967]».

Con la imposición de sanciones indirectas o impropias se crea una situación de desventaja no solo desde la óptica del derecho sustantivo, sino también procedimental en cuanto que al trasgresor se le impide ejercitar determinados medios de tutela[968]. De ahí que «debe prestarse en todo caso atención a la ambigua técnica legislativa de sancionar de modo oculto, sin las garantías

[967] Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias y…", *op. cit.*, pág. 207.

[968] Sentencia del Tribunal Constitucional 1998 del 12 de julio (RTC 141), que declara la inconstitucionalidad del artículo 33 de la Ley 29/1987, del 18 de diciembre, y del artículo 57.1 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, del 30 de diciembre, por el que se aprobaba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados «y en virtud de los cuales ningún documento que contuviese actos o contratos sujetos a los referidos impuestos, se admitirían ni surtirían efecto en los Tribunales, Oficinas o Registros Públicos, sin que se justificase el correspondiente pago, exención o no sujeción». *Vid.* Sánchez Pedroche, J. A., "Sanciones indirectas o…", *op. cit.*, pág. 506. El Tribunal Constitucional, señala: «finalmente, la rigidez del precepto puede agravar las anteriores conclusiones. Por una parte, en él no se contiene la reserva de algunos de sus antecedentes históricos, en el sentido de prever que la parte a quien interesa la presentación del documento, puede ser la no obligada fiscalmente al pago, en cuyo supuesto, a la perturbación de su actuación procesal, se suma la necesidad de hacer frente al pago de una deuda tributaria que no le corresponde. De otra parte, el precepto se aplica a todo caso de incumplimiento fiscal, sea imputable a la parte o no lo sea, como ocurriría si no se creyese obligada al pago o no se hallase en situación económica de poder hacerlo, y no salva los supuestos en que exista discrepancia en cuanto a los elementos determinantes de la deuda tributaria y el acto de liquidación no haya ganado firmeza al estar recurrido y pendiente, por lo tanto, de resolución definitiva».

indefectibles del derecho punitivo, comportamiento ilícitos que deberían ser más correctamente castigados con instrumentos natural y típicamente preordenados a la represión del ilícito[969]».

5.4.2. La calificación de la responsabilidad tributaria por levantamiento del velo como sanción indirecta o impropia

Tal como se ha apuntado en páginas anteriores, la figura del responsable tributario cumple una función eminentemente garantista y es precisamente en razón de su finalidad de garante, que no se incluye dentro del círculo de deudores principales[970], sería contradictorio incluirlos porque estos últimos representan la responsabilidad patrimonial de primer grado y no constituyen ninguna forma o contenido especial del crédito tributario, ya que no le añaden nada, ni lo refuerzan[971]. En cambio con la figura del responsable, se pretende arropar de mayor seguridad al crédito tributario y su finalidad garantista implica un mecanismo de protección de la deuda tributaria ante el incumplimiento del obligado principal.

[969] Del Federico, L., "Sanciones indirectas, impropias y…", *op. cit.,* pág. 212.
[970] Victoria Combarros, se plantea la posibilidad de conseguir la finalidad garantista del responsable, con la inclusión de estos como sujeto pasivo, sin embargo, la responsabilidad patrimonial del deudor o la facultad del acreedor de perseguir los bienes de deudor, no constituye una garantía en sentido técnico; la ejecución del patrimonio del deudor, constituye una consecuencia de la responsabilidad patrimonial, pero no añade nada al crédito. *Vid.* Combarros, V., "La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria…", *op. cit.*, pág. 380.
[971] En este sentido consultar a Muñoz Merino, A., *Privilegios del Crédito Tributario, El derecho de prelación general,* Aranzadi, Navarra, 1996, pág. 58. *Vid.* Rodríguez Bereijo, A., "Las garantías…", *op. cit.*, pág. 183.

No obstante lo anterior, y a pesar que la LGT, establece que la ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades –lo que indica el fundamento garantista de esta figura– es el propio legislador que al establecer los supuestos de responsabilidad, se aparta del fundamento del responsable e introduce como presupuesto de hecho el ilícito tributario. Tal como lo afirma Francisco Escribano, «la técnica de utilizar la institución de la responsabilidad tributaria como vía alternativa para configurar supuestos sancionatorios, es reprobable y plena de objeciones desde los presupuestos constitucionales que inspiran el derecho sancionador[972]».

Algunos de los presupuestos de hecho de la responsabilidad tributaria que regula la LGT están vinculados a una responsabilidad objetiva[973], es decir el presupuesto de hecho, es independiente de toda idea de culpa por parte del responsable, por ser la finalidad de la figura del responsable tributario garantizar o asegurar el proceso de recaudación del tributo cumpliéndose el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sin embargo, el legislador ha utilizado la figura del responsable también para sancionar conductas que pertenecen al ámbito del derecho administrativo sancionador[974], lo cual ha provocado que en la

[972] Escribano F., "Notas sobre la futura regulación…", *op. cit.*, pág. 9.
[973] Para Calvo R., en "La responsabilidad tributaria solidaria…", *op. cit.*, pág. 45, la responsabilidad tributaria objetiva se aprecia en los supuestos de responsabilidad constituidos por un hecho lícito, esto es así, según el autor, porque en estos supuestos es donde con mayor claridad se puede apreciar el fundamento garantista del responsable. El autor llega a esta conclusión, porque para él, en los casos de responsabilidad por actos ilícitos, también se puede visualizar el carácter garantista del responsable, pero en ningún caso, la responsabilidad será objetiva, sino que subjetiva.
[974] «Si el responsable tributario comete un ilícito, lo que debe hacerse es imponerle una sanción autónoma cuyo pago no libere al infractor principal. Lo contrario es absurdo y posiblemente contrario a la

doctrina se desarrolle la tesis que en los supuestos de responsabilidad tributaria se contempla una sanción indirecta o impropia[975]. Para este sector de la doctrina, los supuestos de responsabilidad por actos ilícitos «*vienen teñidos*[976] de sanción, puesto que viene generalmente ligada a la figura del incumplimiento del deber jurídico[977]».

Hay quien estima que la «finalidad general de esta figura es la de garantizar el crédito tributario, entendiendo el término garantía en sentido amplio, es decir, asegurar la deuda tributaria, pero es evidente que con ello se está estableciendo una especie de sanción indirecta o se está utilizando una técnica sancionatoria, porque de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se produce, además, un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable, aunque a veces la finalidad de la norma no sea la de castigar una conducta ilícita del responsable[978]».

Constitución». Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo…", *op. cit.*, pág. 5.

[975] Rufián Lizana, D., en su trabajo, "La responsabilidad tributaria de los…", *op. cit.*, pág. 64, expresa que: «Por otra parte, la propia naturaleza de la responsabilidad, que permite la acción de reembolso desde el responsable al sujeto pasivo, incluso cuando la responsabilidad a un ilícito propio del declarado responsable, proporciona a esta institución caracteres muy diferentes a las sanciones que en el Código Penal castigan la participación en los delitos; pero no creemos que esta diferencia pueda suponer un serio obstáculo a la consideración represiva que ya ha sido predicada. La diferencia substancial consistirá en que además de la función represiva, esta institución no puede dejar de cumplir una función de garantía, como ya se había indicado, pues con ella la Administración asegura el cumplimiento de una prestación tributaria. Si bien no podemos confundir, esta institución con una sanción propiamente dicha, creemos que se puede mantener que la responsabilidad prevista en el numeral 1 del artículo 40 (artículo de la LGT derogada por la LGT de 2003, que regulaba la responsabilidad tributaria de los administradores) es una sanción indirecta o una técnica sancionatoria».

[976] La cursiva es nuestra.

[977] En este sentido, Garreta Such, J., *La Responsabilidad Civil, Fiscal y Penal*…, *op. cit.*, pág. 253.

[978] Rufián Lizana, D., en su trabajo, "La responsabilidad tributaria de los…", *op. cit.*, pág. 638.

Para Checa González, «si bien generalmente se admite que la función principal y primordial buscada por el legislador en la configuración de la responsabilidad tributaria es la de garantizar la deuda tributaria, razón por la que el instituto de la responsabilidad se suele incluir entre los medios de garantía, no debe olvidarse tampoco, que al utilizarse la figura del responsable se está estableciendo una especie de sanción indirecta, es decir, se está empleando una técnica sancionatoria, puesto que de la responsabilidad deriva un resultado limitativo de los derechos de los administrados y se ocasiona, además, un resultado sancionatorio en el patrimonio del declarado responsable[979]». Según Calvo Ortega, el fundamento de la figura del responsable obedece a distintas razones, una sería garantizar la deuda tributaria[980] y la otra, –en el caso de presupuesto de hecho constituidos por un ilícito– reprender una conducta, que vendría a ser una sanción de garantía[981].

En relación al supuesto de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo, hay quienes consideran que la norma encierra una sanción indirecta y al efecto consideran que debe «tenerse presente, en cualquier caso, que si en todas las figuras de responsables tributarios, está presente, en mayor o menor grado, un aspecto sancionador como ha señalado, entre otros autores, Rufian Lizana (1987)

[979] Checa González, C., *Hecho Imponible y..., op. cit.,* pág. 263 y ss. *Vid.* Rufián Lizana, D., en su trabajo, "La responsabilidad tributaria de los…", *op. cit.,* págs. 641 y 642.

[980] *Vid.* Herrera Molina, P., "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", *Estudios Financieros, Núm. 105, 1991,* pág. 704. Para quien la regulación del antiguo 38.1 de la LGT –ahora artículo 42.1. a)–, no contempla la responsabilidad de la sanción, ni la cotitularidad solidaria de la sanción, sino simplemente la responsabilidad solidaria de las obligaciones tributarias.

[981] Calvo, R., "La responsabilidad tributaria solidaria…", *op. cit.*, pág. 39; Delgado, A., "Los responsables de deudas…", *op. cit.,* pág. 4.

–siguiendo la opinión de Tixier (1958)–, y López Geta (1989), esa situación es evidente que se produce, indiscutiblemente, en estos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria recogidos en el artículo 43.1.g) y h) de la LGT, por lo que, como bien ha escrito Alonso González (2006), en estos casos, que él califica de responsabilidad-sanción, la declaración de la mencionada responsabilidad deberá realizarse de conformidad con los principios que rigen el Derecho sancionador[982]». Para Cayón Galiardo, la LMPFF, se encuentra repleta de «disposiciones indirectamente sancionadoras, o restrictivas de derechos o de reforzamiento de las facultades administrativas de control frente a los contribuyentes[983]».

Sin embargo, no consideramos correcto vincular la regulación del artículo 43.1. g) de la LGT como una sanción indirecta o impropia, puesto que la norma no tiene una finalidad «represiva o punitiva, sino garantizadora del principio de responsabilidad patrimonial universal: no se trata de sancionar a un sujeto distinto por un comportamiento por él desplegado, sino de evitar que un determinado sujeto, eluda la deuda tributaria y la sanción que a él corresponde pagar[984]».

En todo caso la Administración debe demostrar el propósito abusivo y la acción fraudulenta por parte del sujeto que controla el substrato, pues de otra forma no cabría derivar responsabilidad. Las sanciones que surjan no constituyen una sanción de un tercero, sino la sanción del sujeto controlador por un hecho propio,

[982] Checa González, C., *Ley de Medidas para la…*, *op. cit.*, pág.49.
[983] Cayón Galiardo, A., en "El proyecto de ley de medidas para…", *op. cit.*, pág. 12.
[984] Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, págs. 347 y 348.

al eludir la deuda tributaria y por ende, evitar el pago de la misma en el momento de su devengo. Solamente al trasladar la deuda y la sanción a una persona distinta de la que debe enfrentar la misma, podría hablarse en sentido estricto del pago de la sanción de un tercero[985].

En los casos del levantamiento del velo, lo que se pretende es evitar el uso abusivo de la persona jurídica y por ende la elusión de la deuda tributaria bajo la figura del fraude a la ley. Refuerza esta posición los argumentos antes señalados en los que advertíamos la contradicción entre la técnica del velo societario y el responsable tributario, puesto que en estos casos no existe un sujeto que se coloque junto al deudor principal para garantizar la deuda. Lo que existe es un sujeto que ha abusado de la persona jurídica y por esa razón, se penetra en el substrato y se procede a integrar el patrimonio en el verdadero obligado.

Ahora bien, la responsabilidad en las sanciones de la persona jurídica controlada regulada en el artículo 43.1. h) de la LGT, –supuesto que regula a la sociedad receptora de activos–, con la cual se trata de poner coto a los vaciamientos patrimoniales en la etapa de recaudación a través de sociedades instrumentalizadas receptoras de los activos, resulta incongruente desde el punto de vista del Derecho administrativo sancionador, sobre todo en aquellos casos que la sociedad interpuesta es simulada. No es posible que, desde esta perspectiva, se pueda responsabilizar a un ente que no existe y que no tiene funcionamiento mínimo; la simulación es incompatible con la doctrina del levantamiento del velo.

[985]Martínez Jiménez, A., en *Los supuestos de responsabilidad en la LGT…*, *op. cit.*, págs. 347 y 348.

Son evidentes las contradicciones del artículo 43.1. h) de la LGT, no solo desde la concepción de la doctrina del levantamiento del velo; sino también desde el ámbito del derecho administrativo sancionador, pues la sociedad controlada o es simulada, o existe y tiene actividad y funcionamiento mínimo. En el primer caso ya se advirtieron las contradicciones en el orden punitivo, al responsabilizar a un ente inexistente de una sanción, en el segundo caso, se hace responsable a una sociedad por una sanción que la cometió el sujeto controlador del substrato y para lo cual la sociedad participó como colaboradora o cooperadora necesaria.

Todo esto pone en evidencia la desafortunada redacción del artículo 43.1. h) de la LGT, no solo desde la perspectiva del velo societario, sino también desde el carácter punitivo, pues se pretende responder a la persona jurídica controlada de situaciones que se contradicen en relación a este ámbito del derecho. Hay que recordar que en la responsabilidad punitiva, se subsume las normas de autoría y participación con el objeto de determinar el verdadero autor, ya sea de la infracción tributaria o del delito de alzamiento de bienes, así como la determinación de colaborador o cooperador, necesario para ocultar los bienes.

Para concluir, nos remontaremos a las dos interrogantes que formulábamos en las primeras páginas de esta investigación: ¿cuándo ignoraremos a la persona jurídica? y, por ende, ¿cuál será el límite de la autonomía de la personalidad jurídica?

Definitivamente podríamos aseverar que la personalidad jurídica, no será obstáculo para llegar al verdadero obligado tributario que se esconde detrás de esta y será ignorada siempre y cuando que, por respetar su formalidad se llegue a un resultado antijurídico y contrario al deber de contribuir que se impone a los ciudadanos. Desde esta óptica, el abuso de la personificación se resuelve desde una perspectiva de justicia material, siendo este el límite de su autonomía o de la separación de personalidades entre esta y sus socios. No podría verse mermado el deber de contribuir permitiendo que la persona jurídica esté al servicio de la elusión fiscal a través del fraude de ley.

CONCLUSIONES

1) En el Derecho anglosajón la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, por el uso abusivo de la personificación, es aplicada en aquellas situaciones en las que se ha propiciado un fraude por la via simulatoria o en fraude de ley. En el Derecho anglosajón, el fraude se configura de una manera amplia, verificándose cuando concurra cualquier acto u omisión que conlleve el incumplimiento de un deber impuesto por la ley o la equidad. Asimismo, la desestimación de la persona jurídica se fundamenta, no solo en el fraude sino también en la equidad y la agencia. Todos estos conceptos tienen plena cabida en el Derecho anglosajón, en virtud del *Commom Law* y la existencia de Tribunales de Equidad, donde se presenta la variante que se trata de un derecho no normado.

2) Las posturas encontradas entre Serick y Ascarelli se deben a que, para este último, no tiene sentido la concepción tradicional sobre la persona jurídica. De hecho, al formular su postura realiza una revisión completa de la teoría de la personalidad. Para este autor con la expresión «persona jurídica» solo se hace referencia a un modo de expresar una disciplina normativa. Precisamente, por esta razón, para Ascarelli el levantamiento del velo societario no tiene razón de ser, puesto que en realidad lo que simplemente ocurre es una identificación del campo de aplicación de las normas sobre la personalidad jurídica.

Sin embargo, Serick y los partidarios del levantamiento del velo al plantear la doctrina parten del concepto de persona y consideran a la persona jurídica como un ente nuevo, que luego por razones de equidad, creen preciso desconocer.

Ascarelli, se basa en la concepción nominalista por la cual la persona jurídica, no es más que los miembros que la componen, por eso no es necesario prescindir de la misma. Serick, asume la concepción realista de la persona jurídica, para la cual es preciso penetrar en el *substratum* y levantar el velo.

La distinción anterior entre la concepción nominalista y realista es crucial para determinar si en el Derecho español tiene cabida la doctrina del levantamiento del velo, como técnica que permite desconocer o desestimar a la personalidad jurídica.

3) La concepción de las figuras como el fraude, agencia y la equidad, en el Derecho anglosajón no pueden equipararse a las que conocemos en el Derecho continental, donde la norma escrita tiene un valor fundamental y en el que rige el Derecho normado. Las contradicciones que ha suscitado la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo se deben a la inapropiada recepción que realiza el Tribunal Supremo cuando proclama por primera vez la doctrina, utilizando términos propios del Derecho anglosajón, cuya concepción difiere del Derecho español, provocando en

muchos casos una incorrecta fundamentación de las causas *q*ue permite penetrar en el *substratum* y desestimar a la persona jurídica.

No es posible aplicar la equidad bajo el mismo alcance que el Derecho anglosajón, pues para ello debe existir una norma habilitante general de la cual se carece. Sin embargo, los Tribunales españoles, desde la proclamación por primera vez de la doctrina, han fundado muchos de sus fallos en el concepto «equidad». También son utilizados impropiamiente por la jurisprudencia conceptos como el ejercicio antisocial de un derecho, abuso del derecho, empleándose indistintamente como fundamento de dicha doctrina la simulación y el fraude a la ley.

4) La doctrina del levantamiento del velo constituye una técnica judicial reservada a los Tribunales, por ser estos los únicos dotados de las facultades para garantizar un proceso que respete la tutela judicial efectiva. Solamente la intervención de un juez, debidamente legitimado y a través de un proceso judicializado, puede dotar de suficientes garantías la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo. En otras palabras, únicamente la intervención judicial garantiza la correcta aplicación de esta doctrina mediante la cual que se ignora la personalidad jurídica de las sociedades creadas con fines fraudulentos. Precisamente, porque la aplicación de la doctrina tiene como telón de fondo el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, evitando el abuso de las formas, es que se convierte, esencialmente, en una técnica reservada a los Tribunales.

5) La doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria constituye una técnica distinta del fraude a la ley, convirtiéndose en una medida que refuerza –no elimina– a este, pero que tiene cierta autonomía, de tal manera que se requiere de la misma para prescindir de la personalidad jurídica y evitar el fraude en el abuso de las formas.

La inoponibilidad o desconocimiento de la persona jurídica no constituye una consecuencia propia del fraude a la ley, sino más bien de la doctrina del velo societario. Con la ruptura del hermetismo de la persona jurídica se prescinde de los mecanismos y circunstancias normales que desencadena tal concepto, para lo cual se requiere levantar el velo societario que permita desconocer el *substratum.*

La doctrina del velo societario comporta la utilización genérica y aparente de la persona jurídica. Por lo tanto, se trata de analizar, en todo su contexto, los actos que han conllevado la instrumentalización del ente. Es decir, habrá que analizar la existencia de un control efectivo y una dirección unitaria, desviación del patrimonio provocando infracapitalización, confusión de patrimonio creando una única caja y el propósito fraudulento. Siendo crucial este último elemento para determianar el abuso de la personalidad. La instrumentalización no radica en analizar uno o varios negocios en concreto, sino todas las acciones que en forma genérica impliquen el uso abusivo del ente utilizándolo con propósitos fraudulentos. El fraude radica en invocar la separación de personalidades entre los socios y la sociedad,

sin ser esto cierto, por tanto la acción fraudulenta no radica en el acto constitutivo de la sociedad, la cual seguirá existiendo, es válida y tiene sustancia propia.

6) Por lo general, aquellos que niegan cierta autonomía a la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria, se fundamentan en el hecho de que, en fase de liquidación y realización del hecho imponible el ordenamiento jurídico dota a la Administracion de mecanismo –artículo 15 y 16 de la LGT– para combatir el uso abusivo de las formas. No obstante, estas posturas olvidan que la construcción de la doctrina del velo social se origina por el concepto de persona. De tal manera que la constitución de una sociedad es más que un contrato o un negocio, por esa razón con el desarrollo de la doctrina del velo social se pretende dar respuesta y superar en caso de abuso el propio concepto de persona; el hermetismo de la persona jurídica no puede estar al servicio del fraude.

7) La simulación no constituye el fundamento para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, ya que de sus características y consecuencias se descarta esta posibilidad. La aplicación del levantamiento del velo hace posible que la persona jurídica siga existiendo, dado que asegura la correcta aplicación de las normas jurídicas que la regulan. No se niega la existencia y legitimidad de la persona jurídica, ni se destruye la entidad, por lo que, no se da una quiebra a la institución de la personalidad jurídica. Sin embargo, en la simulación de sociedades o simulación por interposición de

personas jurídicas, el ente es falso, inexistente y el representante de dicha entidad o los socios en su caso, no actúa en nombre o cuenta de esta, sino en nombre propio ocultando de forma dolosa su identidad.

En la simulación, el sujeto se oculta ante la Administración no con el fin de eludir los tributos o la simple responsabilidad patrimonial universal, sino para evadir e infringir directamente la norma tributaria mediando una actuación falsaria.

8) Las cláusulas antiabuso específicas, como el régimen de imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen, el beneficiario efectivo, y el régimen de transparencia fiscal internacional, no pueden confundirse con la doctrina del levantamiento del velo, aunque en todas ellas coincida la desestimación de la persona jurídica. Las causas por las cuales se llega a este mismo resultado, difieren de las que permiten la aplicación de la doctrina del levantamiento velo societario.

Para penetrar en el *substratum* y levantar el velo, se requiere abuso de la personificación, es decir, fraude a la ley a través de sociedades interpuestas, procediéndose a integrar el patrimonio en el sujeto controlador a fin que le sea aplicada la responsabilidad patrimonial universal. No obstante, para aplicar las cláusulas antiabuso específicas, se requiere de una norma objetiva que las regule, pero no se subsumen en esta, los elementos que indiquen abuso de la personificación o fraude de ley; ni

tampoco, tienen como consecuencia, la integración de todo el patrimonio al sujeto controlador para que este responda conforme al artículo 1.911 del Código Civil.

9) Los Tribunales han negado tercerías de dominio en supuestos que intervienen sociedades simuladas, aplicando a estos efectos la doctrina del levantamiento del velo. Sin embargo, resulta inapropiado negar las tercerías de dominio en base al velo social, en casos de simulación, toda vez, que se levanta el velo ante sociedades interpuestas creadas en abuso del derecho, pero que tienen existencia, son reales y tienen un mínimo de funcionamiento o actividad; es decir, el levantamiento del velo se desarrolla en el campo de las actuaciones en fraude a la ley y el fraude no radica en la creación en sí y funcionamiento de la persona jurídica distinta de sus socios, sino en la invocación de la independencia formal entre la persona jurídica y sus socios en perjuicio de terceros de buena fe. De ahí que el levantamiento del velo cumple una función integradora en el sistema de garantías del crédito tributario a favor de la Hacienda Pública.

10) Los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria fundados en el levantamiento del velo societario desnaturalizan a esta doctrina de raigambre jurisprudencial y distan de fortalecer las garantías emanadas del deber de contribuir y los principios rectores del tributo, que conducen a la necesidad de determinar, no solo la real riqueza gravada, sino también a su

efectivo titular, infringiéndose en algunos casos, los procesos y principios que rigen en el derecho punitivo.

11) Con la aplicación del artículo 43.1. g) y h) de la LGT, la Administración, al igual que un órgano jurisdiccional, apreciará las causas que provocan la ruptura del hermetismo de la persona jurídica, ocupando aquella, a su vez, la posición de acreedora y poniendo en riesgo el carácter excepcional que ha caracterizado a la doctrina del levantamiento del velo societario, pues en el afán recaudatorio, cualquier interposición de sociedades provocaría penetrar en el *substratum*.

Sujetar el desconocimiento de la persona jurídica a la autotutela administrativa, no ofrece las garantías necesarias que se dan en un proceso judicial. Las facultades conferidas a la Administración Tributaria, por la LGT, implica definir de forma unilateral derechos a su favor y obligaciones para otros sujetos, asi como ejecutar directamente los actos dictados sin necesidad de acudir a la jurisdicción y esto no puede quedar en manos de funcionarios que carecen de formación jurisdiccional y no cuentan con procesos que garanticen la tutela judicial efectiva, o las garantías al debido proceso, ni poseen la independencia de los jueces.

12) En los presupuestos normativos de la LGT, no se plasman las consecuencias de la técnica del levantamiento del velo societario, puesto que no se constata un solo sujeto, una única voluntad y la integración de un

solo patrimonio. En definitiva, no se desestima o desconoce a la persona jurídica, sino que se le vincula como obligada, existiendo no un único sujeto que se esconde detrás del *substratum* a quien en aras de los principios formales y materiales debe exigírsele el pago del tributo bajo la responsabilidad patrimonial universal.

13) En el caso del artículo 43.1, apartado g), de la LGT, responde subsidiariamente del pago de la deuda tributaria la persona o entidad que abusó de la personalidad para cometer el fraude. Es decir, el deudor en primer grado es la sociedad interpuesta y el deudor en segundo grado o responsable tributario subsidiario es el sujeto o ente controlador de esta sociedad. No obstante, esto dista de la doctrina del velo social pues según se ha explicado, la aplicación de están implicaría desestimar a la sociedad intrumentalizada y determinar un único obligado, como sujeto pasivo, que en este caso debería ser la persona o entidad controladora de la sociedad interpuesta con fines elusivos.

14) En el apartado h) del articulo 43.1 de la LGT se hace responsable como deudor en segundo grado de la deuda tributaria a las entidades controladas o instrumentalizadas por el deudor principal, mediante las cuales se ha perpretado un vaciamiento patrimonial. Es decir, que al tratarse de una responsabilidad subsidiaria primero se perseguirán los bienes del deudor en primer grado, el cual ya transfirió su patrimonio a las sociedades controladas por este. Agotada esta via o declarado fallido dicho deudor se

perseguirían los bienes de la sociedad controlada. Sin embargo, esta regulación difiere de la doctrina del levantamiento del velo, pues según esta debería de integrarse el patrimonio en la persona que abusó del *substratum*, quien seria el sujeto pasivo o verdadero obligado.

El artículo 43.1 del apartado h) de la LGT, se asemeja al delito de alzamiento de bienes, que en nada tiene que ver con la doctrina del levantamiento del velo societario, pues la norma hace responder de la deuda a la sociedad controlada; no obstante, lo que persigue la doctrina es penetrar en el *substratum* y hacer responsable a los que se esconden detrás de la personificación. De la regulación de la responsabilidad del apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, se origina en principio un alzamiento de bienes, ya que se efectúan actos de disposición sobre bienes propios mediante transmisiones reales o ficticias, ocultando el patrimonio, quedando el deudor en situación de insolvencia.

El comportamiento descrito en el apartado h) del artículo 43.1 de la LGT, solamente podrá determinar la comisión del delito de alzamiento de bienes si concurren los elementos del tipo penal, de tal manera, que de darse dicha concurrencia, la responsabilidad tributaria carecerá de aplicación, dada la prevalencia del enjuiciamiento penal.

En el supuesto regulado en el apartado h) del articulo 43.1 de la LGT la sociedad controlada receptora de los bienes o activos, en la mayoría de los

casos, será una sociedad simulada, inexistente, falsaria, con lo cual, debería de aplicarse, más bien, las normas de la simulación, de autoría y participación. La solución que propone este literal h) del artículo 43.1 de la LGT podría constituir una directa infracción a los procesos y principios que rigen en el derecho punitivo.

15) No es correcto vincular el apartado g) del artículo 43.1 de la LGT como una sanción indirecta o impropia, ya que la norma no tiene una finalidad punitiva o represora. Aquí no se está sancionando a un sujeto por la infracción que cometió un tercero, sino al sujeto controlador del *substratum,* por su propia sanción. La norma pretende, bien o mal, garantizar el principio de responsabilidad patrimonial universal y evitar que un determinado sujeto eluda la deuda tributaria y la sanción que a él corresponde pagar.

BIBLIOGRAFÍA

AAVV: *Memento Práctico*, Lefebvre, F., *Sociedades mercantiles*, (AAVV), Ed. Francis Lefebvre, S. A., Madrid, 2005.

- Enciclopedia Jurídica OMEBA, Tomo I, Driskill, S.A., Buenos Aires, 1986.

Acosta España, R., "Comentarios a los artículos 30 a 40 de la LGT", *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, Tomo I, Edersa, Madrid, 1982.

Albiñana García-Quintana, C., "La ley de medidas urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 15-16, julio-diciembre, 1977.

Almudí Cid, J.M., y Serrano Antón, F., "Las medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional", *Manual de Fiscalidad internacional*, Vol. I, IEF, Madrid, 2007.

Almudí Cid, J.M., *El régimen de transparencia fiscal internacional*, IEF, Estudios Jurídicos, Madrid, 2005.

- "El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional", en la obra coletiva *Fiscalidad Internacional* (Dir.: Serrano Antón), CEF, Madrid, 2015.

- "Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición", XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Lima, Perú, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

Alonso Arce, I., "El levantamiento del velo en la fase de recaudación. Sentencia comentada. STS de 19 de abril 2003 (RJ 2003, 7083)", *Jurisprudencia Tributaria*, consultado en Westlaw (BIB 2005/2166).

Álvarez de Toledo Quintana, L., *Abuso de personificación, levantamiento del velo y desenmascaramiento*, Colex, Madrid, 1997.

Arias Abellán, M., "El estatuto jurídico del responsable del tributo en el Derecho español", *Revista Española de Derecho Financiero,* Núm. 42, 1984.

Arias, S., "La tercería de mejor derecho en el ámbito de la Hacienda Pública", *Crónica Tributaria*, Núm. 148, 2013.

Arias Velasco, J., “Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la sentencia de la AP de Barcelona de 31 de julio de 2000”, *Quincena Fiscal*, Núm. 8, 2001.

Ascarelli, Tullio, “Considerazioni in tema di societa' e personalita' giuridica”, *Rivista di Diritto Commerciale*, 1954.

- “Personalita' giuridica e i problemi delle societa”, *Rivista delle Societa*, 1957.

- “La personalita' giuridica e la sua portata”, *Problemi Giuridici*, 1959.

Bacigalupo Saggese, S., “Principio de legalidad y fraude a la ley”, *Revista Contabilidad y Tributación*, Núm. 71, 2005.

Báez Moreno, A., “El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE. Algunos apuntes a la sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010”, consultado en**:** http://e-archivo.uc3m.es.

Ballesteros, A., “La transparencia fiscal”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 26, 1980.

Banacloche Pérez, J., “La ley tributaria antifraude general”, *Impuestos*, Enero, 2007, recurso electrónico.

Barba Martínez, G. P., *Lecciones de derechos fundamentales*, Dykinson, Madrid, 2004.

Barberena Belzunce, I., “La responsabilidad tributaria del adquirente de explotaciones económicas y el nuevo RGR”, *Impuesto*, Tomo II, 1991.

Boldo Roda, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

- “Veinte años de aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por la sala 1ª del Tribunal Supremo”, *Derecho de Sociedades*, Libro homenaje al profesor Fernando Sánchez Calero, Vol. I, Madrid, 2002.

Cabanellas, G., *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Heliasta, Tomo I, Buenos Aires, 1998.

Cabello P., Comentarios al libro: *Estudios de derecho comparado* (*La doctrina de los actos propios*), por José PuifBrutau, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Núm. 290-291, julio-agosto, 1952, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/338772.

Cabrera Tomás, F., “El conflicto en la aplicación de la norma y el delito de defraudación tributaria”, *Cabrera. Abogados. Expertos Legales y Tributarios*, 2007.

Calvo Ortega, R, “La responsabilidad tributaria subsidiaria”, en *HPE*, Núm. 10, 1971.

- “La responsabilidad tributaria solidaria por actos ilícitos”, *HPE*, Núm. 5, 1970.

Calvo Vérgez, J., “Cláusula antiabuso versus fraude de ley: ¿Dos conceptos semejantes en la Ley General Tributaria?”, *Crónica Tributario*, Núm. 123, 2007

Cámara Arroyo, S., “La imputación de la infanta Cristina (III): El levantamiento del velo”, recurso electrónico: http://blogs.unir.net/sergio-camara-arroyo/derech.com.

Campomanes Camino, M., “La tutela judicial efectiva de los derechos de los acreedores comunes frente a situaciones de insolvencia”, *Boletín Aranzadi Civil-Mercantil*, consultado en Westlaw (BIB 2002/1680).

Carzola Prieto, L. M., Chico de la Cámara, P., “La tributación de las rentas de artistas y deportistas en los convenios de doble imposición”, *Manual de Fiscalidad*, Vol. I, IEF, Madrid, 2007.

Casado Ollero, G., Falcón y Tella, R., Lozano Serrano, C., Simón Acosta, E., *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, 2 ed., 1990.

Cascajero Sánchez, M.A., “Negocios anómalos y procedimientos tributarios (I). Las técnicas anti-elusivas en la Ley general Tributaria vigente y en el proyecto de Ley General Tributaria”, *Revista Contabilidad y Tributación*, Núm. 245, 2003.

Castillo Solsona, M.M., La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por “Levantamiento del Velo”, IEF, Estudios Jurídicos, Madrid, 2008.

Cayón Galiardo, A., “El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque”, *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 72, 2006.

Combarros, V., “La responsabilidad tributaria, solidaria y subsidiaria, en el procedimiento de recaudación”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 23, 1979.

Clavijo Hernández, F., Falcón y Tella, R., Martin Queralt, J., Palao Taboada, C., Pérez Royo, F., “El tratamiento jurídico-tributario aplicable a los pagos que un Club de Futbol satisface a las sociedades titulares de la explotación comercial de derechos de imagen de deportistas”, *Impuestos,* Núm. 1, 1996.

Clavijo Hernández, F., *Los rendimientos del capital en el nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Civitas, Madrid, 1980.

Clemente Casas, I., "El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: la sentencia del tribunal constitucional 120/2005 se opone a la tesis del tribunal supremo", *Revista Actualidad Jurídica*, Núm. 12, Diciembre 20005, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/286655.

CMS Albiñana & Suarez de Lezo, "Comentario a la resolución del TEAC de 20 de julio de 2002, sobre fraude de ley", *Boletín Tributario*, Núm. 5, Enero, 2003, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348006.

Cortés Domínguez, M. y Martín Delgado J. Ma., *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4ª. Edición, Civitas, Madrid, 1985.

Cremades Schulz, M., en "El proyecto de ley de medidas para la prevención de fraude fiscal", *Actualidad Jurídica* (Uría & Menéndez), Núm. 15, 2006, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/352110.

Cugat Mauri, M., y Bañeres Santos F., *Derecho Penal Español,* Parte Especial (II), Director: F. Javier Álvarez García, Coordinadores: Manjón-Cabeza Olmeda A., Ventura Püschel A., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

Checa González, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006 del 29 de noviembre*, Thomson Aranzadi, Navarra, 2006.

- *Hecho imponible y sujetos pasivos, (Análisis jurisprudencial),* Lex Nova, Valladolid, 1999.

Chico de la Cámara, P., "La responsabilidad solidaria del adquirente de una explotación económica", en Sujetos pasivos y responsables tributarios, XVII, Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997.

De Ángel Yáguez, R., *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la reciente jurisprudencia,* 5ta Edición, Navarra, Civitas, 1990.

- *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la jurisprudencia*, Civitas, Madrid, 1997.

- "La doctrina del levantamiento del velo y las sociedades interpuestas", *Revista Estudios de Deusto*, Universidad de Deusto, Vol. 43/2, Julio-Diciembre 1995.

De Gandarillas Martos, S., *Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: Levantamiento del velo,* IEF, DOC., Núm. 26/07, 2007.

De la Hucha Celador, F., “Reflexiones para una redefinición dogmática de la responsabilidad en Derecho Tributario (y II)”, *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 95, 1997.

De los Mozos, J. L., “La equidad en el derecho civil español”, *RGLJ*, 1972.

De Castro y Bravo, *Derecho civil de España*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1984.

Del Federico, L., “Sanciones indirectas, impropias y atípicas en el ordenamiento tributario italiano”, *Revista Iberoamericana de Derecho Tributario. Derecho Penal y Sancionador Tributario (II)*, Núm. 4, 1997.

Delgado González, A. F., “El conflicto en la aplicación de la norma tributaria, el negocio en fraude de ley, y la simulación en la nueva Ley General Tributaria”, *Carta Tributaria*, Monografías, Núm.11, 2004.

Delgado Pacheco, A., “El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA”, Noticias de la Unión Europea, Wolters Kluwer, Núm. 280, mayo, 2008.

Delgado, A., “Los responsables de deudas tributarias en el Derecho Español (I)”, *Crónica Tributaria*, Núm. 41, 1987.

Díaz Capmany, F., *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en el proceso de creación del Derecho,* Rosaljai, Barcelona, 1996.

Díez-Picazo, L. y Ponce de León, “El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo título preliminar del Código Civil y el problema de sus reciprocas relaciones”, *Documentación Jurídica*, 1974.

Díez Picazo, L., *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial I,* Editorial Tecnos, Madrid, 1970.

Egocheaga Cabello, J.E., Fiscal de la Fiscalía Providencial de Sevilla, Sección de Delitos Económicos, “Nueva doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y del Tribunal Constitucional en materia de prueba en el proceso penal”, Junta de Andalucía, Centro de Estudios Jurídicos, Sevilla, mayo, 2009.

Embid Irujo, J. M., “Los grupos de sociedades en el derecho comunitario y español”, Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, Núm. 599, 1996.

- “El levantamiento del velo una vez más (Comentario a la STS de 20 de junio de 1991)”, Revista Jurídica Española de Doctrina, Jurisprudencia y Bibliografía, Núm. 1, 1992.

- “El levantamiento del velo de la sociedad anónima”. (Doctrina jurisprudencial sobre la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad), Revista Tribuna Social, Núm. 17, 1992.

- “Justicia y seguridad jurídica: A propósito del levantamiento del velo de la personalidad jurídica societaria”, Revista de Derecho de los Negocios, Núm. 96, 1998.

Escobar Fornos, I., “Levantamiento del velo de las personas jurídicas”, *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, Núm. 695, 2006.

Escribano F., “Notas sobre la futura regulación de la responsabilidad tributaria”, *Quincena Fiscal*, Núm. 13, 1995.

Estival Alonso, L., “La doctrina del levantamiento del velo societario. Problemas formales y materiales”, *Revista de Actualidad Tributaria*, Núm. 7, 2007.

Falcón y Tella, R., *Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984.

- “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I); su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC”, *Quincena Fiscal*, consultado en el Westlaw (BIB 1995/1258).

- “El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II); su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 CC”, *Quincena Fiscal*, consultado en el Westlaw (BIB 1995/1259).

- “La STS 1 de julio 2008 y la retribución de los derechos de imagen de deportistas profesionales”, *Quincena Fiscal*, consultado en *Westlaw* (BIB 2008/2382).

- “De nuevo sobre la actuación profesional a través de sociedades: SAP Madrid 29 enero 2010 y Auto del Juzgado de Instrucción No. 6 de Madrid de 11 mayo 2010”, *Quincena Fiscal,* consultado en Westlaw (BIB 2010/2229).

- “Las Sociedades Profesionales (I): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB 2009/1674).

- “Las Sociedades Profesionales (II): la existencia de medios en la sociedad y la naturaleza de los servicios prestados por el socio”, *Quincena Fiscal,* consultado en Westlaw (BIB 2009/1706).

- “Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006”, del 29 de noviembre (RCL 2006, 2130) (II), *Quincena Fiscal,* consultado en Westlaw (BIB 2007/38).

- “El tributo como instituto jurídico: vínculos que lo integran”, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario*, homenaje al profesor Fernando Vicente-Arche, *Revista de la Facultad de Derecho*, UCM, Madrid, 1996.

Ferreiro Lapatza, J., *Curso de Derecho Financiero Español,* 19ª, ed., Marcial Pons*,* Madrid, 1997.

- “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, Quincena Fiscal, consultado en el Westlaw (BIB 2001/2434).

- “Legalidad, antielusión y pacto en el ordenamiento tributario”, Estudios en homenaje al Profesor Pérez de Ayala, Junio, 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/38937052.

Fonseca Capdevila, E., “Los negocios anómalos ante el derecho tributario: perspectivas de futuro”, Crónica Tributaria, Núm. 100, 2001.

Galán Ruiz, J. *La Responsabilidad Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Navarra, 2005.

García Cobaleda, M., “Derecho comunitario, sentencia *Marleasing,* levantamiento del velo y la Hacienda Pública”, XVIII, Jornadas de Estudio, La Constitución Española en el Ordenamiento Comunitario Europeo, Vol. III, Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Centro de Publicaciones, Madrid, 1999.

- “La doctrina del levantamiento del velo tras la sentencia *Marleasing* del TJCE”, Actualidad Civil, La Ley, núm. 41, 1997.

García Calvente, Y. y Ruiz Garijo, M., “Actuaciones societarias artificiosas para eludir los deberes fiscales. El loable criterio del Tribunal Supremo sobre los negocios jurídicos simulados y la prescripción del delito fiscal”, Nueva Fiscalidad, Núm. 7, julio, 2004, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/238630.

García de Enterría, E. y Fernández T., *Curso de Derecho Administrativo I,* Civitas, Madrid, 2002

García, Novoa, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Marcial Pons, Madrid, 2004.

- “El proyecto de ley de prevención del fraude (I)”, *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB 2006/603).

- "El proyecto de ley de prevención del fraude (II)", *Quincena Fiscal*, Núm. 10, 2006, recurso electrónico: BIB 2006/750.

- "La ofensiva contra sociedades profesionales", *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB 2006/1264).

García Rivas, N., en la obra colectiva: *Derecho Penal Español,* Parte Especial (II), Director: F. Javier Álvarez García, Coordinadores: Manjón-Cabeza Olmeda A., Ventura Püschel A., Tirant lo Blanch, Valencia, 2011.

García, V.J., *Responsabilidad solidaria y el levantamiento del velo en la jurisdicción social* (2006), Libro IV, *La sucesión de empresas*, "Algunos supuestos fraudulentos", VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/188436.

Garreta Such, J., *La responsabilidad Civil, Fiscal y Penal de los administradores de las sociedades,* Marcial Pons, Madrid, 1996.

Garrido, A., "Los negocios anómalos en la cesión de derechos de imagen de deportistas profesionales. Calificación tributaria de los pagos por derechos de imagen según los convenios de doble imposición", *Impuestos,* Núm. 17, 2003.

Garrigues J., *Curso de Derecho Mercantil*, Editorial Porrúa, México, 1979

Gil del Campo, M., Mellado Benavente, F., Molina Alguea, E., "La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal", *CISS*, Grupo Walters, Valencia, 2007,

Girgado Perandones, P., *La responsabilidad de la sociedad matriz y de los administradores en una empresa de grupo*, Marcial Pons, Madrid, 2002.

Gómez Ferrón, J.C., "Formular propuesta razonadas para erradicar la modalidad de fraude carrusel en el IVA", trabajo presentado al VII-B curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del IEF, en el primer semestre de 2007.

González García, E., "Sujeción pasiva y responsables tributarios", Sujetos pasivos y responsables tributarios*,* XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997.

González de Murillo, J. L., y Merino Jara, I., "El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria", *RDFYHP*, 1994.

González Mendez, A., *Buena fe y Derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 2001

Gutiérrez A.; García Sanz , "El fraude de ley tributaria no constituye delito fiscal porque no implica ocultación ni engaño: La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 se opone a la tesis del Tribunal Supremo", recurso electrónico: http://www.uria.com.

Grávalos Olivella, J., "La reforma de la Ley General Tributaria en el ámbito de la recaudación ejecutiva por la Ley 7/2012, de 29 de octubre", recurso electrónico: www.uria.com/documentos/publicaciones.

Herrera Molina, P. M., *La responsabilidad por transmisión de empresas, Conferencia y Comunicaciones presentadas,* UCM, 23 de noviembre de 2004.

- "Coautoría y participación en las infracciones tributarias y responsabilidad tributaria por actos ilícitos", *Estudios Financieros, Núm. 105, 1991*.

Herrero Maradiaga, J., "El responsable tributario", *Revista Española de Derecho Financiero,* Núm. 26, 1980.

Hita, L. M., "Ampliación de la ejecución de sentencia condenatoria de sociedad a las personas de sus socios y administradores", *Aranzadi Social*, consultado en Westlaw (BIB 2001/1616).

Hung Vaillant, F., "La denominada doctrina del levantamiento del velo por abuso de la personalidad jurídica", El derecho público a comienzos del Siglo XXI. Estudios en homenaje al profesor Allan R Brewer C., Civitas, Tomo II, Madrid, 2003.

Hurtado Cobles, J., *El levantamiento del velo y los grupos de empresas*, Bosch, 2005.

- *La doctrina del levantamiento del velo societario en España e Hispanoamérica*, Atelier, Barcelona, 2008.

- *La doctrina del levantamiento del velo societario*. (Enero 2000), VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/291558.

- *La responsabilidad de los administradores societarios en el ámbito civil y social.* Estudio de su problemática en la praxis, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/235149.

Hurtado González, L., "Contratación de artistas a través de sociedades mercantiles interpuestas que ellos mismo constituyen y controlan. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, sección 1ª) de 13 de julio de 2007", núm. 856/2007, Recurso 3019/2000 RJ 2007, 5434), *Revista Aranzadi de Derecho de Deporte y Entretenimiento*, Núm. 22, 2008.

Illescas Ortiz, R., "Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 21, 1979.

Landíin S., "Factores que influyen en el cumplimiento de las obligaciones tributarias", enero, 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/54111054.

León Cavero, R., "La rescisión de actos jurídicos realizados en fraude del crédito tributario", *Revista Tribuna Fiscal*, Núm. 56, 1995.

López López, H., *La responsabilidad tributaria por* «Levantamiento del Velo» *(Una erróneo articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial),* Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009.

López Tello, J., "La cláusula antiabuso del anteproyecto de nueva ley general tributaria", *Actualidad Jurídica* (Uria&Menendez), Núm. 5, 2003, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/256184.

Lorite Martínez, J.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "El fraude de ley", *Boletín Tributario*, Núm. 49, Junio, 2007, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/384967.

Manrique de Lara, S., *Los responsables tributarios,* IEF, Marcial Pons, Madrid, 1994.

Martín Fernández, J., "La reforma de la Ley General Tributaria y el fraude de ley (1)", *Crónica Tributaria*, Núm. 102, 2002.

Martín Jiménez, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración Constitucional y Comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Thomson, Aranzadi, Navarra, 2007.

Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Casado Ollero, G., Tejerizo López, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario,* Tecnos*,* Madrid, 2012.

Martínez, J.L.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "La aplicación de la doctrina del velo en materia recaudatoria. Comentario a la sentencia del TS de 19 de abril de 2003", *Boletín Tributario*, Núm. 14, enero 2004, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348580.

Martínez Giner, L. A., "Rescisión de negocios en fraude del crédito tributario; el ejercicio de la acción pauliana por la Hacienda Pública", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, consultado en Westlaw (BIB 1998/468).

Martínez-Carrasco Pignatelli, J. M., "Notas a la Ley 36/2006 (RCL 2006, 2130), de medidas para la prevención del fraude fiscal", *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB 2007/36).

Martínez Lago, M. A.; Almudí Cid, J. M., "Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones (Análisis de los nuevos supuestos de responsabilidad tributaria incorporados a la Ley General Tributaria por la Ley 36/2006, del 29 de noviembre, y del procedimiento de derivación de la responsabilidad a las sanciones tributarias)", *Revista de Contabilidad y Tributación*, Núm. 296, 65/2007.

Martínez Lago, M.A., *La extensión de la responsabilidad tributaria a las sanciones*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

Martinez Serrano, J. L., "El régimen especial del grupo de entidades de IVA en el sector financiero", recurso electrónico, www.ief.es

Medina Cepero, J. R., "Obligados tributarios, responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas. Aplicación del levantamiento del velo. Comentario a la STS de 19 de abril de 2003 (RJ 2003, 7083)", consultado en *repertorio de Jurisprudencia*, Westlaw (BIB 2003/1485).

Méndez Cartegano, I. y Pujante Gil, J.A., Agencia Estatal de Administración Tributaria, «Estrategia de lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA intracomunitario», trabajo presentado al VIII curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del IEF, en el 2do semestre de 2007.

Menéndez Moreno, A. y Anibarro Pérez, S., "Aproximación al presupuesto de la posición deudora de los obligados tributarios", *Crónica Tributaria*, Núm. 66. 1993.

Menéndez Moreno, A. y Tejerizo López, J., "Los obligados tributarios en el ordenamiento Español: Aspectos generales de su configuración", Sujetos pasivos y responsables tributarios*,* XVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario. IEF, Marcial Pons, Madrid, 1997.

Meneses Vadillo, Alfredo, "Doctrina del levantamiento del velo: Precisiones sobre la ficción y el fin fraudulento en atención a la empresa familiar", *Cuadernos de Derecho y Comercio*, No. 36, 2001.

Merino Jara, I, y Serrano González de Murillo, J. L., en: *El delito fiscal,* Cuadernos Fiscales, Nueva Imprenta, Núm. 1, Madrid, 2004.

Modelo Flores, J. M., "La aplicación de la teoría del levantamiento del velo societario en la determinación de la responsabilidad de los administradores de las personas jurídicas", Universidad Internacional de Andalucía, Edición electrónica: http://dspace.unia.es, 2013.

Molina Navarrete, C., "El Levantamiento del velo jurídico en el ámbito de un mismo grupo de sociedades: ¿Un falso debate?", *Anuario de Derecho Civil*, Tomo XLVIII, fasc. II, Madrid, abril-junio 1995.

Moliner Tamborero, G., "El levantamiento del velo de las personas jurídicas en la jurisprudencia laboral", homenaje a Don Antonio Hernández Gil, Vol. III, Ed. Centro de Estudios Ramón Areces, S. A., Madrid, 2001.

Morales Quintanilla, R., *El Levantamiento del velo de la personalidad jurídica societaria* (Desde la perspectiva jurídica salvadoreña), Tesis doctoral inédita, Universidad Autónoma de Barcelona, 2006, recurso electrónico.

Moreno Valero, P.A., "El fraude en el IVA y sus desencadenantes", *Crónica Tributaria*, Núm. 139, 2011;

Muñoz Conde, F., *Derecho Penal*, Parte Especial, 18 Edición, revisada y puesta al día, Valencia, Tirant lo Blanch, 2010.

Muñoz Merino, A., *Privilegios del Crédito Tributario, El derecho de prelación general,* Aranzadi, Navarra*,* 1996.

Navarro Egea, M., *El responsable tributario,* Colección Tributación Práctica, Iustel, Madrid, 2006.

Orduña Moreno, F. J., Tamayo Haya, S., *La conservación de la garantía patrimonial del Derecho de crédito*, Civitas, Thomson, Navarra, 2006.

Olivencia Ruiz, M., "La confusión de patrimonios y el artículo 285 del Código de Comercio", Estudios de Derecho Mercantil en homenaje a Rodrigo Uría, 1978.

Ortiz Vaamonde, S., *El levantamiento del velo en el Derecho administrativo: Régimen de contratación de los entes instrumentales de la Administración, entre sí y con terceros*, La Ley, Madrid, 2004.

Palao Taboada, C., "Doctrina de los actos propios: comprobación de ejercicios anteriores y fraude a la ley": (Comentario a la STS de 4 de noviembre de 2013, rec. Núm. 3262/2012), *Revista Contabilidad y Tributación*, Núm. 376, Julio, 2014.

- "Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la Ley Tributaria", *Crónica Tributaria*, Núm. 98, 2001.

- "La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria", *Revista Contabilidad y Tributación*, Núm. 248, 2003.

- "Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal", La Justicia en el Diseño y Aplicación de los Tributos, Estudios Jurídicos. I semana de Estudios de Derecho Financiero. Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros, IEF, Madrid, 2006.

Parejo Alfonso, L., "El juego de la técnica del levantamiento del velo en el caso de personas jurídicas creadas por o en mano de la Administración Pública", *Revista Jurídica de las Islas Baleares*, Núm. 4, 2006.

Pedreira Menéndez, J., "La doctrina del TEAC ante la cesión de derechos de imagen a sociedades holandesas", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, consultado en westlaw (BIB 2002/43).

Pelaez Martos, J.M., "Infracciones y sanciones tributarias. Las modificaciones que vendrán en la nueva LGT", Grupo Wolters Klumer, *CISS Fiscal*, recurso electrónico: www.cissfiscal.ciss.es.

Pérez de Ayala Becerril, M., y Pérez de Ayala, J.L., "Interpretación y aplicación de las normas tributarias", Fundamentos de Derecho Tributario, Julio, 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39696239

Pérez de Ayala, J. L., "El régimen fiscal de las economías de opción en un contexto globalizado", IEF, DOC Núm. 22/06, Madrid, 2006.

Pérez Bernabeu, B., "El nuevo apartado 6 del articulo 170 LGT como medida de lucha contra el fraude en sede recaudatoria", IEF, recurso electrónico.

Pérez Royo, F. y Aguallo Avilés, A., *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Aranzadi, Pamplona, 1996.

Pérez Royo, F., *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General, Civitas, séptima edición, Madrid, 1997.

- "Fundamento y ámbito de la reserva de la ley en materia tributaria", *HPE*, Núm. 14, 1972.

Richard, E. H., "Notas en torno a la personalidad jurídica", Ponencia del VII Congreso de Academias de Derecho de Iberoamérica y Filipinas, A Coruña, octubre, 2010, www.acaderc.org.ar.

Rodríguez Bereijo, A., "Las garantías del crédito tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 30, 1981.

Rodríguez Losada, S., "La interpretación jurisprudencial del concepto de beneficiario efectivo en el ámbito internacional", *Crónica Tributaria*, Núm. 149, 2013.

Rodríguez Mourullo, G., "Levantamiento del velo y delito fiscal", Estudios Penales, en homenaje a Enrique Gimbernal, Tomo II, Madrid, 2008.

Rodríguez Ondarza, J. A., Galán Ruiz, J., "La responsabilidad de los administradores de sociedades mercantiles", *Revista Partida Doble*, Núm. 187, 2007.

Rodríguez-Ramos Ladaria, L.-CMS Albiñana & Suárez de Lezo, "El fraude de ley no exime del delito fiscal. Comentario a la sentencia del TS de 28 de noviembre de

2003", *Boletín Tributario,* Núm. 22, Octubre 2004, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/348141.

Roldán Pérez, D.F., "Fraude de ley, negocios indirectos y economías de opción", *Revista Técnica Tributaria*, Núm. 48, 2000.

Ruibal Pereira, L., *La sucesión en Derecho tributario. Especial referencia a la sucesión de empresa*, Lex Nova, Valladolid, 1997.

Rufián Linaza, D., "La responsabilidad tributaria de los administradores de las sociedades en las infracciones cometidas por éstas", *Impuesto*, Tomo I, 1987.

Ruiz Almendral, V., "El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacionales y comunitario", Editorial Aranzadi, Navarra, 2006.

- "El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal", recurso electrónico: http://e-archivo.uc3m.es.

Ruiz Hidalgo, C., *La responsabilidad tributaria en el alzamiento de bienes*, Marcial Pons, Madrid, 2009.

Ruiz Rico Ruiz, C. "El levantamiento del velo en las sociedades mercantiles: Argumentaciones jurídicas tendentes a reducir su aplicabilidad", *Anuario de Derecho* Civil, Tomo LIII, Madrid, 2000.

Ruiz Zapatero, G., *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Aranzadi, Navarra, 2006.

Sainz de Bujanda, F., *Notas de Derecho Financiero, introducción y parte general*, Tomo I, Vol. II, Facultad de Derecho, UCM, Madrid, 1967.

- *Hacienda y Derecho,* Vol. V.*,* Instituto de *Estudios* Políticos, Madrid, 1962.

Sánchez Huete, M. A., *El levantamiento del velo en la nueva LGT* (la responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio), Marcial Pons, Madrid, 2008.

Sánchez Pachón, L.A., Las causas de nulidad de las sociedades de capital, Aranzadi, Navarra, 2007.

- "El problema de las aportaciones simuladas y fraudulentas en la constitución de las sociedades de capital" CISS Grupo Wolters Kluwer 30 de abril de 2009.

Sánchez Pedroche, J. A., "Sanciones indirectas o impropias en Derecho tributario", *Revista Española de Derecho Financiero*, Núm. 91, 1996,

Santiago Redondo, K., *Consideraciones en torno a los grupos de empresas,* Relaciones Laborales, Tomo II, 1991.

Santolaya Blay, M., "La elusión de la acción recaudatoria mediante la utilización de sociedades interpuestas: Análisis de posibles mecanismos de reacción frente a la misma", *Carta Tributaria*, Núm. 3, 2004.

Seonane Spiegelberg, J. L.,"El levantamiento del velo como mecanismo impeditivo de la elusión de la responsabilidad civil", *Revista de Responsabilidad Civil y Seguros*, recurso electrónico: www.asociacionabogadosrcs.org.

Serick, R., *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles*, Ariel, Barcelona, 1958.

Serrano Antón, F. "Treaty Override y medidas antiabuso: estado de la cuestión, en particular tras BEPS", XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho tributario, Lima, Perú, consultado en: http://iladtlima2014.pe/.

Serrano González, J. L., y Merino Jara, I., "El levantamiento del velo, en el marco de la defraudación tributaria", *RDFYHP*, 1994.

Sesma Sánchez, B. "Comentario a los arts. 170.6 y 171.1 de la LGT modificados por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude", en la obra colectiva, *Comentarios a la Ley de lucha contra el fraude fiscal: Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, (Director: José M. Tejerizo López; Coordinador: Juan Calvo Vérgez), Thomson Reuters – Aranzadi, Navarra, 2013

Silva Sánchez, J. M., "La aplicación judicial de las consecuencias accesorias para las empresas", *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, recurso electrónico: www.indret.com.

Simón Acosta, E., *El nuevo impuesto sobre la renta de las personas físicas*, Pamplona, Aranzadi, 1999.

Simón Marco, J., "Reflexiones personales acerca del fraude de ley fiscal", Quincena Fiscal, consultado en Westlaw (BIB 2007/1309).
Tovillas Morán, J.M., "Comentarios a la calificación jurisprudencial de las rentas por explotación de derechos de imagen", *Quincena Fiscal*, consultado en Westlaw (BIB2003/1139).

Vega Borrego, F. A., "La utilización de sociedades húngaras para la cesion de derechos de imagen de futbolistas de equipos españoles y el concepto de beneficiario efectivo de los convenios para evitar la doble imposición", Revista

Peruana de Derecho Tributario, Centro de Estudios Tributarios, Universidad de San Martin de Porres, 2008, recurso electrónico.

Verges Ayats, M; Leon Bonet, J.; Prieto Triviño, X. “El levantamiento del velo societario por deudas tributarias”, Junio 2008, VLEX: recurso electrónico: http://www.vlex.com/vid/39135531.