

TRIBUTACIÓN	NEGOCIOS ANÓMALOS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS (II) LAS TÉCNICAS PARA CORREGIR LOS EFECTOS DE LOS NEGOCIOS ANÓMALOS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN DE RECURSOS DEL ESTADO	Núm. 60/2003
--------------------	--	-------------------------



M.^a ÁNGELES CASCAJERO SÁNCHEZ

Letrada de la Administración de la Seguridad Social del Estado

Extracto:

EN el presente estudio se reflexiona sobre la incidencia de anomalías negociales en el procedimiento de recaudación de recursos del Estado y los recursos con los que cuenta la Administración para tutelarse contra sus efectos. Desde esta perspectiva nos planteamos si el recurso a la tutela judicial es suficiente o es preciso dotar a la Administración de mecanismos de auto-tutela en la fase ejecutiva del procedimiento de recaudación, reflexionando acerca de la suficiencia del recurso a distintos supuestos de responsabilidad tributaria y sobre la posible aplicabilidad de las técnicas anti-elusivas de la Ley General Tributaria, o las previstas con carácter general en el Código Civil, contrastando las conclusiones con la propuesta de reforma que se contiene en el articulado del Proyecto de Ley General Tributaria.

Sumario:

1. Introducción.
2. Incidencia de los negocios anómalos en el procedimiento de recaudación.
 - 2.1. La simulación negocial para impedir el embargo de bienes y derechos del deudor ejecutado.
 - 2.2. «El abuso de las formas jurídicas» en fraude del derecho de crédito de la Hacienda Pública durante el procedimiento de recaudación.
 - 2.2.1. El artículo 72 LGT.
 - 2.2.2. La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000.
 - 2.2.3. Alcance de la responsabilidad contenida en el artículo 72 LGT y procedimiento para hacerla efectiva.
 - 2.2.4. Aplicación por el TEAC de la sentencia comentada.
3. El Proyecto de Ley General Tributaria.
 - 3.1. La simulación en la LGT.
 - 3.2. «El abuso de las formas jurídicas» en fraude del derecho de crédito de la Hacienda Pública durante el procedimiento de recaudación en el Proyecto de Ley General Tributaria.
4. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

Resulta indudable la trascendencia que tiene la realización de negocios anómalos¹ que implican fraude fiscal, en sus variantes de evasión y de elusión, no es menos cierto que, una vez declarado el derecho de la Hacienda Pública a exigir los tributos, los negocios anómalos pueden impedir la ejecución de los derechos declarados; así los negocios simulados y determinadas formas de abuso, como la interposición de personas jurídicas, pueden llevar implícito el fraude a acreedores, en nuestro caso al acreedor por derechos de crédito tributarios y otros de derecho público.

La Ley General Tributaria (LGT) ha recogido en su articulado diversas técnicas anti-elusivas, el objeto del trabajo es analizar si alguna de dichas medidas resulta aplicable al procedimiento de recaudación, es decir, si su incidencia debe o no limitarse al ámbito del nacimiento de las obligaciones tributarias, o si es posible extender su aplicación al procedimiento de recaudación de las deudas previamente liquidadas.

En este trabajo, segunda parte del estudio «NEGOCIOS ANÓMALOS Y PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS», partimos de las reflexiones efectuadas en la primera parte donde se analizaron las técnicas anti-elusivas previstas en la LGT, así como los diferentes procedimientos previstos en la Teoría General del Derecho para corregir los efectos de los negocios anómalos de las diferentes técnicas que prevé la Teoría General del Derecho para evitar los efectos de los negocios jurídicos anómalos.

En ese primer estudio concluíamos que las técnicas anti-elusivas previstas con carácter general en la LGT en los artículos 28.2, 25 y 24, esto es, la calificación, la simulación y el fraude de ley, tienen su ámbito de aplicación circunscrito a las liquidaciones tributarias. De manera explícita los artículos 25 y 24 –relativos a la simulación y al fraude de ley– se refieren al hecho imponible, y aunque el artículo 28.2 LGT, no lo menciona expresamente, se refiere al «*presupuesto de hecho definido por la ley*», expresión que el propio artículo 28 LGT emplea en su apartado primero para definir el hecho imponible. Es cierto que algún autor apunta que la función calificadora se extiende a todo el proceso aplicativo de las normas, así, refiriéndose a la función calificadora, señala CASADO OLLERO que «la función cognoscitiva y calificadora de la administración, ni se limita a los hechos determinantes de la existencia y cuantía de las prestaciones tributarias, sino que se extiende, genéricamente, a todos los hechos fiscalmente relevantes para la gestión de los tributos»². Este autor parte del

tenor literal del artículo 28.2 LGT, que señala que el tributo «*se exigirá*», esto es, se gestionará, liquidará y recaudará, «con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley». Si en estas últimas palabras se encuentra ubicada la función calificadora de la Administración, la aplicación de esta técnica debe permitirse en todos los procedimientos en los que se proceda a la exigencia de los tributos.

RUIZ TOLEDANO, «al aplicar cualquier norma tributaria debería calificarse jurídicamente la situación de la vida real (hecho concreto) dentro de lo previsto por la norma (supuesto de hecho), para atribuir a aquélla la consecuencia prevista en ella.»³

Bajo nuestro punto de vista, en la aplicación de toda norma es preciso calificar el supuesto de hecho, ahora bien, la norma estudiada establece, aunque no lo diga, la posibilidad de la Administración en el ejercicio de su potestad de autotutela-declarativa de recalificar el supuesto de hecho al que se pretende aplicar la normativa tributaria, potestad que debe circunscribirse al ámbito del presupuesto generador de obligaciones tributarias. No compartimos, por ello, la opinión de RUIZ TOLEDANO o de CASADO OLLERO, que entienden que correctamente interpretada la normativa vigente permite utilizar la potestad de «recalificar» a todo el procedimiento de gestión entendido en sentido amplio: gestión, inspección y recaudación de los tributos, sin perjuicio de que al aplicar normas tributarias en estos procedimientos estemos efectuando constantemente calificaciones de los supuestos de hecho subsumibles en las normas tributarias. Desde nuestro punto de vista, con la normativa en vigor, esto no resulta posible, sin perjuicio de que de *lege ferenda*, seamos plenamente partidarios de dicha posibilidad.

El Proyecto de Ley General Tributaria mantiene las actuales previsiones en cuanto al ámbito aplicativo de las técnicas anti-elusivas, así la calificación como técnica anti-elusiva se vincula al nacimiento de las obligaciones tributarias, mientras que la simulación y el conflicto en la aplicación de las normas tributarias siguen refiriéndose al hecho imponible. Hubiera sido suficiente, a nuestro juicio, que la calificación, o mejor aún, la recalificación por parte de la Administración Tributaria fuese posible en todos los procedimientos, incluido el de recaudación sin perjuicio de su sometimiento al correspondiente control jurisdiccional. Esa mención, incluso, haría innecesaria la extensión del resto de las técnicas anti-elusivas al procedimiento de recaudación, ya que por sí sola permitiría acudir a las instituciones previstas en la Teoría General del Derecho, lo que resultaría más adecuado en un procedimiento que no tiene una naturaleza que excede lo estrictamente tributario y que no precisa, a nuestro juicio, de especialidad en esta materia. La posibilidad de calificar los hechos, actos y negocios jurídicos dotaría de mayor eficacia a la gestión recaudatoria de la Administración, con la consiguiente mejora en la tutela de interés público. Por ello es que de *lege ferenda* propongamos la reconsideración de este aspecto del Proyecto de Ley, abriendo la previsión normativa a fin de que resulte aplicable a todos los procedimientos tributarios, incluido el de procedimiento de recaudación⁴.

La previsión expresa de la calificación como técnica anti-elusiva y la limitación de su ámbito a los procedimientos de liquidación tributaria determinan, a nuestro juicio, que tampoco pueda recurrirse por la Administración a las técnicas previstas en el Derecho Común en el ejercicio de su autotutela-ejecutiva, por lo que tiene como alternativas el recurso a la tutela judicial o la búsqueda de recursos alternativos en las normas que regulan el procedimiento de recaudación.

2. INCIDENCIA DE LOS NEGOCIOS ANÓMALOS EN EL PROCEDIMIENTO DE RECAUDACIÓN

2.1. La simulación negocial para impedir el embargo de bienes y derechos del deudor ejecutado.

Los supuestos más claros de actos o negocios jurídicos simulados tienen lugar en el procedimiento de recaudación. Así la realización de negocios simulados, total o absolutamente es frecuente para intentar eludir el embargo de bienes integrantes del patrimonio del deudor ejecutado. Junto a ello, es frecuente la simulación relativa parcial en su modalidad subjetiva, mediante interposición de personas, a fin de ocultar que se adquieren bienes o derechos por parte de un deudor sometido a un procedimiento ejecutivo de recaudación.

Cabría plantearse si en estos casos no es posible que la Administración en el uso de su autotutela ejecutiva pueda aplicar el instituto civil de simulación que tiene aplicabilidad en todo el ordenamiento jurídico, aunque la tradición histórico-legislativa haya determinado que se residence su regulación en el Código Civil, sin que de esa aplicación se derivaran otros efectos que los de no tener por realizado el negocio jurídico simulado; estando, a efectos recaudatorios, a la realidad subyacente, sea el negocio jurídico disimulado, sea la ausencia de realidad negocial.

La respuesta, bajo nuestro punto de vista, debe ser negativa. La LGT y el Reglamento General de Recaudación (RGR) han preferido, en estos casos, dotar a la Administración de instrumentos alternativos más limitados. Así el artículo 131.5 de la LGT establece un supuesto de responsabilidad solidaria cuando señala:

«5. Responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria pendiente, hasta el importe del valor de los bienes o derechos que se hubieren podido embargar, las siguientes personas:

- a) Los que sean causantes o colaboren en la ocultación maliciosa de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir su traba.*
- b) Los que por culpa o negligencia incumplan las órdenes de embargo.*
- c) Los que, con conocimiento del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes.»⁵*

A los efectos del presente estudio conviene que nos detengamos en el primer apartado de este número 5 del artículo 131 LGT. Tal y como ha puesto de manifiesto GONZÁLEZ ORTIZ, la responsabilidad tributaria surge aquí tanto de la causación, como de la colaboración en la realización de un ilícito, concretamente la ocultación, o la colaboración en la ocultación, de bienes del obligado al pago, con el conocimiento de que de esta forma se impedirá la traba y además con la finalidad de impedir la. Según este autor se exige una relación de causalidad entre la imposibilidad de realizar el

embargo y la conducta del responsable. «En definitiva, la Ley exige que se haya realizado voluntariamente un comportamiento contrario a Derecho, por el que se haya causado, directa o indirectamente, un daño a la Hacienda Pública, justificándose así la obligación de pagar la deuda tributaria ajena en la medida del daño causado a través de dicha conducta»⁶.

El autor citado se refiere básicamente a los supuestos de «ocultación de información», aunque también encajarían los de ocultación física de determinados bienes. A nuestro juicio cabe, además, plantearse la posibilidad de que en el término «ocultación» cupiese la ocultación jurídica, mediante actos de transmisión o gravamen simulados en fraude de acreedores. Quizás esta posibilidad llegue a hacerse realidad si la Administración la pone en práctica con el refrendo de los Tribunales. Sea como fuere, lo cierto es que la propia previsión de ese supuesto de responsabilidad, así interpretado, supone un argumento para que, en efecto, se concluya que no cabe aplicar la técnica de la simulación en el procedimiento de recaudación, ya que la única forma de garantizar el crédito tributario que ofrece el legislador es establecer un supuesto de responsabilidad solidaria, que, en este caso como nos señala ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁷, encuentra su fundamento en el deber de indemnizar los daños y perjuicios por la transgresión del deber *neminem laedere*, recogido con carácter genérico en el artículo 1.902 del Código Civil.

Junto a ello si la Administración hubiera llegado a embargar ya los bienes creyendo que seguían formando parte del patrimonio del deudor y el tercero que ha colaborado en la transmisión fraudulenta se presentara en el procedimiento, la Administración tiene el privilegio de pronunciarse en vía administrativa sobre la tercería de dominio⁸, pudiendo desestimarla y residenciar la resolución del asunto en los Tribunales del orden civil, pudiendo ejercitar en el procedimiento civil sus acciones por la vía de la excepción.

2.2. «El abuso de las formas jurídicas» en fraude del derecho de crédito de la Hacienda Pública durante el procedimiento de recaudación.

Ya se ha apuntado más arriba cómo el supuesto de responsabilidad solidaria previsto en el artículo 131.5 LGT se está viendo forzado, desde la interpretación administrativa, a reparar los posibles perjuicios de actos de disposición y gravamen en fraude de la Hacienda Pública, en los que en ocasiones estará operando algún tipo de simulación.

Bajo nuestro punto de vista, la interposición real de personas jurídicas es un supuesto que no puede ser considerado de «simulación relativa parcial», si aparecen ejercitando una actividad empresarial, se trata de un supuesto de abuso en las formas jurídicas. Es frecuente en los procedimientos de recaudación el cese sin liquidación de una sociedad y la sucesión en ejercicio de la actividad por parte de una nueva sociedad. La primera suele mantener una existencia «meramente registral», mientras que la segunda aparece ejerciendo la actividad con todos o parte de los medios materiales y personales con los que la ejercía la anterior. Contra esta práctica se ha intentado también luchar con la ampliación de las obligaciones derivadas de la «sucesión en la actividad» previstas en el artículo 72 LGT, precepto que, como puso de relieve LOZANO SERRANO⁹, conserva su redacción original desde 1963, pese a haber originado abundantes controversias doctrinales y judiciales.

2.2.1. El artículo 72 LGT.

Conviene partir del examen del precepto contenido en la LGT: artículo 72 LGT, cuyo tenor literal es el siguiente:

«1. Las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad, sin perjuicio de lo que para la herencia aceptada a beneficio de inventario establece el Código Civil.

2. El que pretenda adquirir dicha titularidad, y previa conformidad del titular actual, tendrá derecho a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de la explotación y actividades a que se refiere el apartado anterior. En caso de que la certificación se expidiera con contenido negativo o no se facilitara en el plazo de dos meses quedará aquél exento de la responsabilidad establecida en este artículo.»

Junto a los dos números anteriores la disposición adicional undécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, ha añadido un nuevo apartado 3 al artículo 72 LGT del siguiente tenor literal: *«Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores o como consecuencia de la liquidación de la masa activa»*. De conformidad con lo dispuesto en la disposición final trigésima quinta de esa misma Ley, dicha modificación entrará en vigor cuando lo haga el conjunto de la misma, esto es, el 1 de septiembre de 2004.

El supuesto de hecho previsto en el supuesto citado se aplica a toda clase de personas físicas, jurídicas e incluso entes sin personalidad (art. 33 LGT) que tengan la condición de adquirentes o transmisores de «explotaciones o actividades económicas»; respecto a este último concepto debe ser entendido como sinónimo de «empresa» tal y como señala la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1982 (R.J. 1982/5746) entendida ésta como «conjunto complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales dirigidos, con la nota de la habitualidad, a la obtención de lucro ...»

Precisados los presupuestos subjetivo y objetivo del supuesto de hecho, debemos centrarnos en el presupuesto de actividad, esto es, qué tipo de transmisión de empresas se contemplan en el artículo 72 LGT; atendiendo al tenor literal del precepto éste se aplicaría a la sucesión «por cualquier concepto en la respectiva titularidad» lo que incluye:

- 1.º Los supuestos de «sucesión» propiamente dicha que englobaría la sucesión «*mortis causa*», tratándose de personas físicas y la sucesión por fusión o absorción, tratándose de personas jurídicas.

2.º El supuesto de responsabilidad del adquirente de una empresa o explotación por deudas tributarias anteriores a la transmisión.

Este último supuesto plantea la necesidad de diferenciar tres situaciones perfectamente incardinables en el supuesto de hecho del artículo 72 LGT citado, a saber:

A) La transmisión de una empresa o explotación económica documentada en un título. En estos supuestos, la Administración Tributaria procederá a exigir las responsabilidades tributarias pendientes al momento de la transmisión al adquirente, salvo que éste quede exonerado por virtud de lo dispuesto en el n.º 2 del propio artículo 72 LGT.

B) La sucesión «*de hecho*» en la actividad, que tiene lugar cuando una empresa sucede en el ejercicio de la actividad a otra sin que tenga conocimiento de la existencia de un negocio jurídico de transmisión, circunstancia que no impide aplicar el artículo 72 LGT, siempre que quede acreditada la concurrencia de una serie de factores que permitan alcanzar la clara convicción de que se ha producido dicha transmisión, a través de la suficiente acreditación de la sucesión en la actividad.

Este supuesto ha sido incorporado a través de una constante doctrina del TEAC que ha sido muy criticada por la doctrina, así LOZANO SERRANO¹⁰. Ciertamente, esa interpretación del TEAC viene motivada por la ausencia de fórmulas para luchar contra el fraude al acreedor tributario que tiene lugar mediante la interposición de una nueva persona jurídica que pasa a ejercer la actividad de la anterior. No obstante, la aparición de una nueva empresa, que «realmente» existe y está ejerciendo la misma actividad, hace que nos resulte un «mal menor» la interpretación efectuada por el TEAC. Lo relevante a nuestro juicio es la prueba de la transmisión de la empresa a través de la comprobación de la continuación del ejercicio de la actividad de la anterior; siendo el pacto de transmisión no documentada, en principio, admisible, siendo nuestro Derecho de Obligaciones un derecho, básicamente, antiformalista o espiritualista (principio que se recoge en los arts. 1.254, 1.258 y 1.278 CC).

Así se trataría, más que de ausencia de transmisión, de una «transmisión no transparente»¹¹ que queda acreditada por la prueba de la continuación en el ejercicio de la actividad, sin que con ello queramos significar que todas las transmisiones deban llevar aparejadas este continuismo en la actividad para que les resulte aplicable el artículo 72 LGT.

C) Por último, el artículo 13 RGR aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, en su n.º 2, señala que tendrá lugar la sucesión de empresa cuando se transmitan elementos aislados de una empresa que permitan la continuación de la explotación o actividad¹². Siguiendo en este punto la línea marcada por la legislación laboral en cuanto se entiende producida la sucesión empresarial cuando se transmita la propia empresa o bien un centro de trabajo o una unidad productiva autónoma de la misma (art. 44 del Estatuto de los Trabajadores y art. 127 de la Ley General de la Seguridad Social).

Se hace preciso retomar, en este punto, la distinción entre la sucesión propiamente dicha (sea por fallecimiento del causante, o sea por fusión o absorción de entidades mercantiles) y la transmisión de empresas o explotaciones mercantiles.

Son varias las notas definitorias del fenómeno sucesorio propiamente dicho, tal y como ha señalado MAZORRA MANRIQUE DE LARA ¹³:

La primera es la relativa a la novación subjetiva en la relación jurídico-tributaria. Desaparece el primitivo sujeto pasivo de la obligación, colocándose en su lugar el sucesor, existe así una «transmisión de la deuda» que, como afirma FERREIRO LAPATZA, «existe cuando un nuevo deudor se coloca como titular de la misma desapareciendo el anterior de la relación obligatoria» ¹⁴.

La segunda nota es la inexistencia de conexión entre el supuesto de hecho en virtud del cual se produce la transmisión de la deuda y el hecho imponible.

La tercera es la relativa a la inexistencia de acción de reembolso a favor del sucesor.

La cuarta nota definitoria es el fundamento de la exigencia de responsabilidad al sucesor, no se trata tanto de garantizar el cobro de la deuda tributaria, cuanto de cambiar el titular de la obligación principal tramitándose el procedimiento de recaudación de ésta hasta la total extinción de la misma.

Estas notas definitorias de la transmisión de deuda que se opera en los fenómenos sucesorios propiamente dichos, permiten a MAZORRA distinguir éstos de los supuestos de responsabilidad tributaria, así en estos últimos coexisten el obligado principal y el responsable; siempre existe conexión entre el presupuesto de hecho determinante de la responsabilidad y el hecho imponible; el responsable tiene a su favor acción de reembolso y, por último, el fundamento de la responsabilidad siempre es el de garantizar el cobro de la deuda tributaria. Llegados a este punto, se plantea la autora citada si la responsabilidad por transmisión de empresas o explotaciones económicas es un fenómeno encuadrable en los supuestos de «sucesión» o en los supuestos de «responsabilidad», para señalar que «es evidente que, a pesar de su colocación en una sección diferente a la que la Ley General Tributaria dedica a los responsables, se trata de un supuesto de auténtica responsabilidad tributaria.» ¹⁵

Los supuestos que hemos calificado como de «auténtica sucesión» se rigen, además, por normas especiales en cuanto a los efectos de dicha sucesión, en relación con las deudas y responsabilidades tributarias. Así para la sucesión «*mortis causa*» de personas físicas rige lo dispuesto en el artículo 89.3 LGT y la regulación del fenómeno sucesorio en el Código Civil y para los supuestos de fusión y absorción de entidades mercantiles que determinan una transmisión sucesoria universal regirá la normativa mercantil aplicable, así la Sentencia de 26 de mayo de 1994 del Tribunal Supremo (R.J. 1994/4030) señala que la absorción de una entidad por otra, subrogándose ésta con carácter universal en los derechos y obligaciones de la primera, la convierte en «responsable directa» sin que el artículo 72 LGT resulte aplicable, en el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Supremo en la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 (R.J. 1999/8639) y en la de 15 de julio de 2000.

La «sucesión» impropia que se opera como consecuencia de la cesión *inter vivos* de las explotaciones o actividades económicas no determina la transmisión de la deuda tributaria por cuanto, como ha señalado PÉREZ ROYO, «la transmisión de la deuda *inter vivos* es una institución

inadmisible en Derecho Tributario por hallarse en contradicción con el principio fundamental de capacidad contributiva»¹⁶. En esta línea el artículo 36 LGT prohíbe que la posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria sean alterados por actos o convenios entre particulares. Sobre esta base, el artículo 13.3 RGR, en desarrollo del artículo 72 LGT señalaba antes de la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 que nos disponemos a comentar:

«La responsabilidad del adquirente no releva al transmitente de la obligación de pago. Ambos solidariamente responden de éste.»

La sentencia citada anula el inciso: *«Ambos solidariamente responden de éste»*, las líneas que siguen intentan precisar el alcance de este fallo del Alto Tribunal.

2.2.2. La Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000¹⁷.

Acotado el supuesto de hecho contenido en el artículo 72 LGT, conviene ahora precisar el procedimiento para exigir dicha responsabilidad.

Con anterioridad a la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 eran muchas las voces en la doctrina científica que denunciaban la invalidez del segundo párrafo del artículo 13.3 RGR, ya que, a falta de previsión legal expresa, había que estar a la presunción de subsidiariedad contenida en el artículo 37.2 LGT, precepto que, como señalan ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS y otros¹⁸, tiene un carácter imperativo y no meramente interpretativo, al ir vinculado a la reserva de ley existente en la determinación de los sujetos pasivos de conformidad con el artículo 10 a) LGT.

El TEAC admitía la validez del precepto en tanto no fuese anulado por el Tribunal competente del Orden Contencioso-Administrativo, si bien, como señala LOZANO SERRANO¹⁹, a partir de la reforma de la LGT operada por la Ley 25/1995 de 20 de julio, prescindiendo de calificar este supuesto como de «responsabilidad solidaria», a fin de no aplicar las exigencias contenidas en la versión reformada del artículo 37 LGT.

El Tribunal Supremo cuando ha tenido ocasión de pronunciarse lo ha hecho a favor de la subsidiariedad así de modo un tanto oscuro en las Sentencias de 16 de mayo de 1991 (R.J. 1991/4178); 19 de noviembre de 1993 (R.J. 1993/8451) y 26 de mayo de 1994 (R.J. 1994/4030); y de manera clara y precisa en la de 24 de septiembre de 1999 (R.J. 1999/8639). Con ocasión de la Sentencia de 15 de julio de 2000 el Tribunal Supremo da un paso más; aprovecha las modificaciones procesales introducidas por la nueva Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 13 de julio de 1998 para, con ocasión de un recurso de casación plantearse la anulación con efectos *«erga omnes»* del artículo 13.5 RGR de 1968 aplicable al caso de autos y por extensión del artículo 13.3 RGR vigente de idéntico contenido. Dejando a un lado los interesantes aspectos procesales de dicha sentencia,

que exceden, con mucho, las pretensiones de este trabajo, nos centraremos en las consideraciones del Tribunal Supremo sobre el procedimiento y el alcance del supuesto de responsabilidad contenido en el artículo 72 LGT.

Comienza el Alto Tribunal en el fundamento jurídico tercero recordando los pronunciamientos contenidos en el fundamento jurídico séptimo de la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 (R.J. 1999/8639) que recoge textualmente:

«Con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma conseguir que las diversas obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo: A) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho Privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible (arts. 30, 31 y 32 de la Ley General Tributaria). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática. B) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a éstos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (arts. 37, 38, 39 y 40 de la Ley General Tributaria). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.), y, por último en la cotitularidad existente en la realización del hecho imponible. C) Incorporación de diversas garantías, como son la prelación de los créditos (art. 71), hipoteca legal tácita (art. 73), afeción real (verdadero derecho real de garantía de naturaleza administrativa) (arts. 41 y 74), derecho de retención de las mercancías respecto de los impuestos que gravan su tráfico (art. 75) y, por último, avales bancarios, hipotecas o prenda sin desplazamiento en los supuestos de suspensión, fraccionamiento, o aplazamiento de deudas tributarias, líquidas, exigibles y vencidas (art. 77). La justificación de estas cantidades es la de vigorizar el crédito tributario, utilizando a tal efecto instituciones traídas del Derecho de Obligaciones general.

Intencionadamente hemos dejado aparte, el artículo 72 de la Ley General Tributaria que, pese a estar situado dentro de la Sección 5.ª de "Las Garantías", regula un caso sui generis de sujeto responsable tributario, en la persona del adquirente de empresas industriales, comerciales, de servicios, etc. El artículo 72, apartado 1, dispone que "las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, sociedades y entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad"».

Buena prueba de este aserto es que el RGR de 14 de noviembre de 1968 no desarrolló el artículo 72 LGT, en el Libro Primero. «De la extinción de las deudas», Capítulo IV. Garantías de pago (arts. 36 a 47), sino en su Título Preliminar, Capítulo III. De los obligados al pago, concretamente

en el artículo 13, bajo la rúbrica «*Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas*», a continuación de los demás responsables (arts. 10, 11 y 12). De igual modo la Regla 8.ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969 reitera que el artículo 72 LGT regula un supuesto de sujeto responsable.

La LGT ha sido fiel al principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, proclamado en la Ley General Presupuestaria y en el propio artículo 36 LGT que dispone: «*La posición del sujeto pasivo y demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos o convenios no surtirán efectos frente a la administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas*», por ello en el supuesto de transmisión *inter vivos* de las empresas, no podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del adquirente, que se convierte, así en sujeto responsable «junto» al sujeto pasivo que continúa siendo el transmitente.

No ofrece dudas que la redacción del apartado 1, del artículo 72, permite afirmar que comprende toda clase de transmisión «*inter vivos*», pues así ha de interpretarse la expresión «...sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad...», incluso implícitamente la sucesión «*mortis causa*», como se deduce de la mención a la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, aunque ciertamente tal inclusión no era necesaria, porque la sucesión a título universal de las obligaciones tributarias, ha tenido su causa, no en disposiciones de Derecho Tributario, sino en las propias del Código Civil y de la legislación mercantil. Luego volveremos sobre esta cuestión»²⁰.

A continuación señala la sentencia comentada que con ocasión de la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 la Sala Tercera del Tribunal Supremo dejó «*perfectamente claro que el artículo 72 de la Ley General Tributaria regula una modalidad de sujeto responsable, y que su responsabilidad es incuestionablemente subsidiaria y no solidaria, por aplicación evidente del apartado 2, del artículo 37 de la Ley General Tributaria*».

Sobre la base de la argumentación expuesta, en el fundamento jurídico sexto conviene que debe ser declarado nulo de pleno derecho con efectos «*erga omnes*» y expulsado del ordenamiento jurídico el inciso que dice «*Ambos solidariamente responden de éste*» del apartado 5 del artículo 13 del RGR aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre. En el fundamento jurídico siguiente conviene que, asimismo, debe ser declarado nulo de pleno derecho y expulsado del ordenamiento jurídico el inciso que dice «*Ambos solidariamente responden de éste*» del apartado 3 del artículo 13 RGR aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, recogiendo ambas declaraciones en el apartado segundo de la parte dispositiva o fallo.

Hasta aquí las previsiones de la sentencia comentada en cuanto al procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad contenida en el artículo 72 LGT. Las líneas que siguen recogen el análisis del Alto Tribunal en cuanto al alcance de la responsabilidad contenida en dicho precepto.

Se plantea el Tribunal Supremo en el fundamento jurídico quinto de la Sentencia de 15 de julio de 2000 cuál deba ser la interpretación que deba darse a la expresión contenida en el artículo 72.1 LGT: «*deudas y responsabilidades tributarias derivadas de explotaciones y actividades económicas*», para el Alto Tribunal, el concepto de deuda tributaria está claramente definido en el artículo 58 LGT, por lo que la cuestión se circunscribe a interpretar qué debe entenderse por «responsabilidades tributarias» que necesariamente ha de ser algo no encuadrable en el concepto de deuda tributaria por lo que descarta que con esa expresión se esté refiriendo la norma a las sanciones, contenidas en el apartado e) del n.º 2 del artículo 58 LGT, ni a los recargos, incluido el de apremio, que también forman parte del concepto de deuda tributaria de conformidad con lo dispuesto en el n.º 2 del artículo 58 LGT; por ello, volviendo a citar literalmente la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 señala: «*la expresión "deudas y responsabilidades tributarias derivadas..." comprende todas las obligaciones tributarias devengadas "ex lege", con anterioridad al cambio de titularidad, aunque, por supuesto, algunas de ellas sean liquidadas con posterioridad, liquidaciones que deberán ser practicadas al sujeto pasivo de las mismas, es decir, al transmitente, y pagadas por él, y sólo si resulta fallido, deberá derivarse la responsabilidad al sujeto responsable, o sea, al adquirente...*».

Partiendo de esa premisa, el Tribunal Supremo concluye que la expresión «responsabilidades» tributarias haría referencia a las deudas devengadas si bien «pendientes de liquidación» al momento de la transmisión.

Se plantea la Sala si entre las deudas y responsabilidades derivadas del ejercicio de una explotación o actividad económica se encontrarían las relativas a débitos tributarios por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, concepto retenciones, para concluir que no estarían incluidos por cuanto «*su hecho imponible es, en este caso concreto, la aportación de trabajo, como uno de los factores que determinan el concepto de explotación o actividad económica, pero que por definición no constituye "per se" la explotación o actividad económica.*»... Precizando más adelante que «*el sujeto retenedor es un verdadero sujeto pasivo, de una obligación autónoma, de modo que mal puede incluirse bajo la rúbrica de "responsabilidades" cuando lo es como sujeto pasivo de una deuda tributaria.*»

2.2.3. Alcance de la responsabilidad contenida en el artículo 72 LGT y procedimiento para hacerla efectiva.

La Sentencia de 15 de julio de 2000 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo determina, sin ningún género de dudas, que el artículo 72 LGT regula un supuesto de responsable subsidiario por sucesión en la titularidad de explotaciones y actividades económicas. El procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad contenida en dicho precepto ha de ser el regulado con carácter general en el artículo 37 LGT y desarrollado por el artículo 14 RGR de 1990.

En este sentido, de conformidad con lo dispuesto en los preceptos citados, se puede describir el procedimiento para la exigencia de responsabilidad de acuerdo con las siguientes notas:

1. La derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la previa declaración de fallido del deudor principal y los demás responsables solidarios, sin perjuicio de las medidas cautelares que antes de esta declaración puedan adoptarse dentro del marco legalmente previsto.
2. La responsabilidad alcanzará a la totalidad de las deudas tributaria y responsabilidades tributarias derivadas de la explotación o actividad económica pendientes al momento de la transmisión de titularidad de las empresas, con excepción de las sanciones, de acuerdo con la regla general, ya que este supuesto de responsabilidad subsidiaria se establece sin consideración a una eventual relación del responsable con la infracción determinante de la sanción impuesta al deudor principal. Siguiendo al Tribunal Supremo, por «responsabilidades tributarias» debe entenderse exclusivamente deudas devengadas no liquidadas al momento de la transmisión.
3. En todo caso, la derivación de la acción administrativa a los responsables subsidiarios requerirá la instrucción de un procedimiento en el que, previa audiencia del interesado, se dicte y notifique un acto administrativo con el siguiente contenido:
 - El texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad.
 - Los elementos esenciales de la deuda que pretenda exigírsele al responsable, confiriéndole desde ese instante todos los derechos del deudor principal.
 - Expresión del alcance total de la responsabilidad y del plazo para ingresar la deuda resultante que no es otro que el plazo de ingreso en período voluntario de recaudación que se determina en el artículo 20 RGR. Transcurrido dicho plazo, si el responsable no efectúa el pago de la deuda de la que se le declara responsable, dicha responsabilidad se extenderá automáticamente al recargo de apremio a que se refiere el artículo 127 LGT y la deuda le será exigida en vía de apremio.
 - El acuerdo expresará los medios de impugnación que podrán ser ejercidos por el responsable subsidiario tanto contra la liquidación practicada, cuanto contra la extensión y fundamento de su responsabilidad, con indicación del plazo y órganos ante los que podrán interponerse.

2.2.4. Aplicación por el TEAC de la sentencia comentada.

Las primeras Resoluciones del TEAC acerca de la responsabilidad por sucesión de empresa, tras la notificación a la Administración Tributaria de la Sentencia de 15 de julio de 2000, fueron adoptadas en Sesión de 30 de noviembre de 2000²¹, de su estudio se infiere que el TEAC ha aplicado la sentencia comentada en los siguientes términos:

Se plantea como primera cuestión la concurrencia de supuesto de hecho determinante de la aplicación del artículo 72 LGT.

De concurrir los requisitos para la aplicación de este precepto se plantea la existencia de previa declaración de fallido del deudor principal. De no existir éste anula el acto de derivación de responsabilidad si bien con la advertencia de que al haberse confirmado la existencia de sucesión de empresa del artículo 72 LGT, el órgano gestor, previa declaración de fallido del deudor principal y de los posibles responsables solidarios, en su caso, podrá dictar acto administrativo exigiendo a la sucesora las deudas tributarias de la sucedida, reponiéndolas a período voluntario, sin perjuicio de las medidas cautelares que entienda procedentes. Así, las Resoluciones del TEAC recaídas en las reclamaciones con n.º R.G.: 4648-98; 3694-99 y 4512-99 estiman en parte los recursos de alzada determinantes de las mismas para declarar probada la existencia de sucesión de empresa y reponer las actuaciones para que la Oficina Gestora dicte un nuevo acto, previa declaración de fallido del deudor principal y posibles responsables solidarios, exigiendo las deudas en período voluntario de recaudación.

Del contenido de dichas Resoluciones se infiere que de haber existido declaración de fallido del deudor principal y de sus posibles responsables subsidiarios, si los hubiera, el TEAC habría confirmado el acto de derivación de responsabilidad minorando su alcance, esto es exigiendo la deuda en período voluntario de recaudación. La economía procesal que parece que rige la aplicación de la Sentencia de 15 de julio de 2000 del Tribunal Supremo que efectúa el TEAC, en este caso lleva a una solución inadmisibles, a nuestro juicio, y ello porque aunque por casualidad en algún supuesto exista la previa declaración de fallido, en ningún supuesto se habrá instruido dicho procedimiento con las garantías exigidas por el artículo 37 LGT citado, en concreto, incluso en los expedientes tramitados con anterioridad a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, probablemente no habrá habido audiencia previa del interesado ya que, como señalan ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS y otros ²², tras la modificación del RGR con supresión de la mención al fraude que se efectuaba en relación con las adquisiciones aisladas que encubrieran la adquisición de la parte más importante de la empresa (supuesto en el que se establecía un expediente con audiencia previa, probablemente a semejanza del exigido en el antiguo art. 24.2 LGT para la declaración de fraude de ley), el procedimiento de exigencia de responsabilidad a adquirentes de empresa se concibe en el RGR como un procedimiento en el que se abocaba al adquirente a la vía del recurso como toda garantía. Sobre esta base creemos que las deficiencias de procedimiento no se circunscriben exclusivamente al presupuesto previo de la declaración de fallido del responsable principal o de sus posibles responsables solidarios, sino que la consideración como un supuesto de responsabilidad subsidiaria debe llevar a exigir que se cumplan en su totalidad las previsiones del artículo 37 LGT y del artículo 14 RGR. Sobre esta premisa, tampoco consideramos adecuado el pronunciamiento sobre la concurrencia del supuesto de hecho previsto en el artículo 72 LGT, por cuanto la instrucción del procedimiento de derivación de responsabilidad puede incorporar al expediente nuevos elementos que no hayan sido tomados en consideración por el TEAC en esos pronunciamientos previos, lo que impedirá aplicar la excepción de cosa juzgada a ese aspecto de la cuestión debatida, así como causar indefensión a los interesados ²³.

Otro aspecto que nos llama la atención, en este caso, a raíz de la lectura de la Resolución de 30 de noviembre de 2000 R.G. 7996-98, recaída en recurso de alzada para unificación de criterio, es la consideración de la extensión de la responsabilidad contenida en el artículo 72 LGT a las sanciones. El fundamento jurídico cuarto de la Resolución de 30 de noviembre de 2000 considera que en el siempre complejo problema de la exigencia de deudas tributarias a terceros, la LGT matiza el alcance de la responsabilidad de éstos, distinguiendo al menos tres niveles: aquel en el que la responsabilidad se extiende exclusivamente a las sanciones por entenderse que los responsables –en este caso subsidiarios– fueron quienes las cometieron, como es el caso de infracciones tributarias simples para los administradores de empresas fallidas (art. 40.1 párrafo primero LGT); el de la responsabilidad por «las obligaciones tributarias pendientes» como ocurre para quien fuera administrador de personas jurídicas deudoras en el momento de cese de actividad de estas últimas (art. 40.1 párrafo segundo de la misma Ley), supuesto en el que se excluyen las sanciones por no constituir propiamente obligaciones tributarias, y por último el supuesto de mayor extensión, en el que «*ex lege*» el alcance de lo exigido se extiende a «la totalidad de la deuda tributaria» o a «las deudas y responsabilidades tributarias», como especifican respectivamente para los supuestos de las infracciones tributarias graves el artículo 40.1 párrafo primero, respecto de los administradores de personas jurídicas que las cometieran y el artículo 72.1 para los casos de sucesión como el que aquí se contempla. So pena de quebrantar inmotivadamente la delicada matización de la Ley, es obligado dar, en estos últimos supuestos, a la mención «deuda tributaria» el contenido que la misma Ley se cuida de precisar en su artículo 58.2 e) figuran incluidas las sanciones pecuniarias. Por todo lo anterior debe concluirse que si entre las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas, existieran sanciones por infracciones impuestas al deudor principal que supongan un porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad o los rendimientos que ésta produce, estas sanciones se incluirán entre las cantidades objeto del acuerdo de sucesión de actividad, por cuanto se trata de un componente más de la deuda tributaria. Ahora bien, no obstante lo anterior, las sanciones tributarias exigibles al sucesor en la actividad, son sólo las que se concretan en un porcentaje de la cuota devengada por los tributos que recaen sobre la actividad, su ejercicio o los rendimientos que produce, pues sólo éstas son «deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas». Otras sanciones, como, por ejemplo, las impuestas por incumplir requerimientos, cualquiera que sea la causa de éstos; las debidas a infracciones simples documentales o contables, etc., no integran la deuda tributaria (a la que se refiere el art. 58 LGT) a estos efectos y no son exigibles al sucesor, pues no derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica, sino una conducta o de un incumplimiento personales del obligado principal que son independientes de dicho ejercicio, aunque, claro es, estén relacionados con él. La conclusión anterior no supone una contradicción con el artículo 37 citado, por cuanto como reiteradamente ha señalado este TEAC, el mismo es un precepto general que cede ante un precepto específico y singular, como es en este caso el artículo 72 LGT.

Antes de efectuar un comentario relativo a esta Resolución interesa significar que en la Resolución, recaída en la Reclamación con R.G. n.º 3694-99, el TEAC considera exigibles al sucesor en la titularidad de explotaciones y actividades económicas las deudas por retenciones practicadas por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas entendiendo, tal y como ya estableció en su Resolución de 9 de junio de 1993 que cita textualmente que la «*consideración del empresario rete-*

nedor como deudor principal obligado al pago de las cantidades que retuvo o debió retener, se deriva indudablemente del ejercicio de una actividad económico-empresarial en la que los trabajadores, objeto en sus retribuciones de retención, aportan el factor humano en orden a la consecución de la finalidad que persigue, por lo que es de concluir que la responsabilidad, en el caso de sucesión en la titularidad de aquella explotación del cesionario, abarca también las deudas por el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas –Retenciones que para con la Hacienda Pública hubiera contraído la persona del transmitente,...»

De la lectura de las Resoluciones antedichas se infiere que el TEAC ha minimizado los efectos de la Sentencia de 15 de julio de 2000 de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, sin que la misma haya supuesto una reconsideración del alcance de la responsabilidad derivable por el artículo 72 LGT. Sobre esta base merece una crítica desfavorable partiendo de las siguientes consideraciones:

1. A nuestro juicio comete un error de partida al considerar que responsabilidad subsidiaria de los administradores de las personas jurídicas, que se extiende a la «totalidad de la deuda» en los casos en que se hubieren cometido infracciones graves, es una obligación *ex lege* al margen de cualquier participación en la comisión de la infracción, para –sobre esta base– equipararla a la responsabilidad existente en los supuestos de sucesión en la titularidad. Por el contrario, en nuestra opinión, el artículo 40.1.1.º LGT no contempla un supuesto de responsabilidad objetiva, sino que se fundamenta en la responsabilidad del administrador por no haber evitado la comisión de la infracción; esto es, no exige dolo y participación activa en la comisión de la infracción (lo que determinaría la existencia de responsabilidad solidaria del administrador por aplicación del art. 38.1 LGT) pero sí que exige que concorra culpa o negligencia; prueba de ello es que la propia Ley General Tributaria exonera de responsabilidad en el artículo 77.4 c) a aquellos administradores que hubieren salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se tomó la decisión de la que deriva la comisión de la infracción. Por lo demás, en nada difiere el grado de culpabilidad preciso según se trate de infracciones tributarias simples y graves, por lo que no se entiende por qué en el primer caso el TEAC habla de «autoría», la única diferencia estriba en que en el caso de las infracciones simples sólo hay sanción ya que se basan en incumplimiento de obligaciones accesorias (art. 35.2 LGT) por lo que no habrá deuda distinta de la sanción. En estos casos el «autor» de la infracción sigue siendo la persona jurídica, sin que la responsabilidad subsidiaria del artículo 40.1.1.º LGT implique la coautoría, supuesto que debe depurarse a través de la aplicación del artículo 38.1 LGT según se ha señalado más arriba ²⁴.
2. Lo cierto es que los supuestos del artículo 40.1.1.º LGT y del artículo 72 LGT no son equiparables en absoluto porque en el segundo de ellos la responsabilidad no se establece en virtud de la relación del sujeto responsable con los hechos determinantes de la infracción, por lo que exigirle la cantidad correspondiente a las sanciones impuestas al sujeto pasivo vulnera el principio de culpabilidad que debe regir todo el procedimiento sancionador por imposición del artículo 25 de nuestro Texto Constitucional.

3. Nos parece, asimismo criticable, haber prescindido de la interpretación que da el Tribunal Supremo al término «responsabilidades» como algo distinto a la deuda liquidada con todos los contenidos que señala el artículo 58 LGT; no se entiende cómo se puede hacer equiparación entre «totalidad de la deuda» (supuesto que engloba las sanciones) y «deuda y responsabilidades» para entender que estas últimas hacen referencia a las sanciones que deben excluirse del término «deuda» salvo que se diga «totalidad de la deuda». Obviamente este argumento no es de recibo, ya que contradice el propio tenor literal del artículo 58 LGT. Siguiendo la línea argumental del Tribunal Supremo, de haber entendido que «responsabilidades» tiene el alcance que le otorga el TEAC, probablemente se habría planteado la posibilidad de elevar al Tribunal Constitucional la correspondiente Cuestión de Inconstitucionalidad referida al artículo 72 LGT.
4. Por último, se aleja el TEAC de la línea restrictiva que sostiene el Tribunal Supremo en cuanto a interpretación de lo que deba entenderse por deudas que derivan del ejercicio de la explotación o actividad económica, para exigir todas aquellas que recaen sobre la actividad o los rendimientos que la misma produce, como gravamen de dicha actividad, estarían las deudas por retenciones de IRPF practicadas a los trabajadores que como factor humano contribuyen a ese proceso productivo²⁵. Se aparta así el TEAC de la doctrina del Tribunal Supremo en materia de Retenciones de IRPF, lo que no conducirá a reducir la litigiosidad y la confusión en esta materia.

A nuestro modo de ver, la principal fuente de conflicto en esta materia es el distinto posicionamiento de partida que adoptan el Tribunal Supremo y el TEAC. Para el primero el artículo 72 LGT tiene una lectura objetiva, para el segundo es principalmente un instrumento para la lucha contra el fraude a los acreedores que tiene lugar con ocasión de transmisiones no transparentes o simuladas. Esta circunstancia ha llevado a LOZANO SERRANO a señalar que «Lo que no resulta admisible es querer combatir prácticas fraudulentas tergiversando, hasta el punto de subvertir totalmente su contenido, un presupuesto legal de derivación de responsabilidad»²⁶.

La lucha contra el fraude a la Hacienda Pública que tiene lugar a través de transmisiones no transparentes no puede combatirse construyendo una figura jurídica que presuponga el fraude en todos los casos de transmisión. Parece como si se diera por sentado que en las transmisiones transparentes suele solicitarse la certificación detallada de deudas (art. 72.2 LGT) con anterioridad a dicha transmisión, por lo que se considera el alcance de la responsabilidad derivada de la aplicación del artículo 72 LGT a la hora de fijar el precio a pagar por la adquisición de la empresa o centro productivo de la misma; sobre esta premisa, se concluye que cualquier litigiosidad en esta materia viene determinada por un intento de transmisión no transparente en fraude de acreedores, en muchos de los casos, mediante la interposición de otra persona con actividad empresarial real. Sin embargo, aunque esto pueda ser así en la mayoría de los supuestos, dichas conductas deben combatirse con otros instrumentos, ya que de lo contrario como ha destacado CALVO ORTEGA²⁷, este supuesto de responsabilidad se convierte en un serio impedimento para conseguir la necesaria fluidez en el tráfico mercantil, que precisa una sociedad moderna y desarrollada como la nuestra.

En esta línea la Sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 5 de julio de 2000 (Rec. 2329/1997) considera que no resulta aplicable el artículo 72 LGT ya que no existe título habilitante en función del cual se opere la transmisión y que el cese en la actividad de la presunta «sucedida» fue posterior a la constitución de la presunta «sucesora», por lo que no resulta aplicable la normativa prevista para la sucesión empresarial. En este caso, si la Administración entendió que la última entidad se había constituido con finalidad de eludir el pago de las deudas de la primera, debió tramitar el oportuno expediente de fraude de ley previsto en el artículo 24 LGT.

Llegados a este punto hemos sacado una primera conclusión, no existen mecanismos específicamente previstos en la normativa que regula el procedimiento de recaudación, para auto-tutelarse frente al fraude al derecho de crédito de la Hacienda Pública, efectuado a través de la realización de negocios jurídicos anómalos. La Administración ante la alternativa de tener que recurrir en estos supuestos a reclamar la tutela de los Tribunales civiles o penales, ha venido intentando paliar las carencias de la ley forzando la interpretación de los supuestos de responsabilidad previstos en los artículos 131.5 y 72 LGT, iniciativa que consideramos de *lege data* la única vía para auto-tutelarse frente a los efectos de las anomalías negociales que interfieren el decurso del procedimiento de recaudación, ya que, como hemos señalado más arriba, la previsión de técnicas anti-elusivas circunscritas al procedimiento de liquidación no sólo impide su empleo en el procedimiento de recaudación sino que veda la aplicación de las técnicas previstas en el Código Civil. Esta apuesta nos pone de manifiesto la imperiosa necesidad de autotutela, necesidad que incluso pone en riesgo el ejercicio de acciones civiles o penales por los mismos hechos, ya que los expedientes de responsabilidad estarían dotando de eficacia a dichos negocios, por lo que la Administración podría ir contra sus propios actos ejercitando dichas acciones.

No consideramos legítimo, sin embargo, el uso consciente del embargo de bienes que no pertenecen formalmente al deudor ejecutado, bien porque han sido enajenados o bien porque han sido adquiridos por terceras personas, aunque la Administración pueda tener sospechas de la posible invalidez de los negocios de enajenación o adquisición, al entender, *v.gr.* que han sido simulados. La realización de esta conducta podría suponer un auténtico fraude de ley realizado por la propia Administración, al tiempo que, en los supuestos más graves, tener incluso trascendencia penal. Ahora bien, sentada nuestra opinión sobre el uso consciente de esta «puerta falsa», debemos señalar que en los supuestos en los que se embargan bienes y se interpone una tercería de dominio o de mejor derecho, basados en títulos que la Administración considera inválidos por estar afectados de alguna anomalía negocial, nos encontramos ante el único caso en el que la Administración se auto-tutela plenamente, asegurando su derecho, efectuando una calificación de los títulos que se le oponen y sometiendo, de inmediato, todo el expediente a la revisión de los órganos de la Jurisdicción Civil, ante los cuales podrá ejercitar su derecho por la vía de la excepción, o si llega el caso de la reconvencción. Nos preguntamos si ésta no sería una solución adecuada en todos los supuestos, para ello sería suficiente la extensión de la potestad de recalificación a todos los procedimientos.

Llegados a este punto es preciso reflexionar sobre las previsiones del articulado del Proyecto de Ley General Tributaria.

3. EL PROYECTO DE LEY GENERAL TRIBUTARIA

3.1. La simulación en la LGT.

El Proyecto de Ley General Tributaria regula la simulación en el artículo 16 que presenta el siguiente tenor literal:

- «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 que proceda.»²⁸

Esta propuesta recoge la herencia del vigente artículo 25 LGT, clarificando algún aspecto oscuro de la vigente regulación. Sigue manteniendo su aplicabilidad estricta al procedimiento tributario de liquidación, manteniendo su actual vinculación con la consideración de la realización del hecho imponible.

Por lo que respecta a la posibilidad de luchar contra los negocios simulados en el seno del procedimiento de recaudación, el artículo 42.2 del Proyecto de Ley General Tributaria establece un supuesto de responsabilidad solidaria heredero del actualmente regulado en el artículo 131.5 LGT. Dispone textualmente:

- «2. También serán responsables solidarios de pago de la deuda tributaria pendiente, 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.
 - b) Las que por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo.
 - c) Las que, con conocimiento del embargo, la medida cautelar o la constitución de la garantía, colaboren o consientan en el levantamiento de los bienes o derechos embargados o de aquellos bienes o derechos sobre los que se hubiera constituido la medida cautelar o la garantía.
 - d) Las personas o entidades depositarias de los bienes del deudor que, una vez recibida la notificación del embargo, colaboren o consientan en el levantamiento de aquéllos.»²⁹

A los efectos de este estudio conviene que nos centremos en el apartado a) del artículo 42 del Proyecto de Ley General Tributaria transcrito. Se señala como uno de los presupuestos de los que surge la responsabilidad solidaria, causar o colaborar en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago, con la finalidad de impedir la actuación de la Administración Tributaria, no sólo en relación con los embargos, sino también con la constitución de garantías o la adopción de medidas cautelares. Si se tiene en cuenta que el término ocultación, en la jurisprudencia suele tener connotaciones meramente físicas, la expresión del término «transmisión», que tiene connotaciones jurídicas bien definidas, deja fuera del supuesto de responsabilidad actos de gravamen, que no siendo traslativos del dominio, conducen, igualmente, a impedir, a la postre, el embargo del bien del deudor apremiado.

En la regulación vigente, la referencia a la **ocultación maliciosa**, expresión de lindes no muy precisas hacía que algunos albergáramos esperanzas de incluir en el supuesto de hecho de este precepto, alguno de los supuestos en los que a través de negocios anómalos se pone fuera del alcance del acreedor ejecutante los bienes o derechos del deudor ejecutado.

El Proyecto de Ley se decanta por no permitir a la Administración el empleo de las técnicas reactivas frente a los negocios jurídicos anómalos en el procedimiento de recaudación, ni siquiera las previstas con carácter general en la Teoría General del Derecho, al no reconocer entre sus prerrogativas la de recalificación en el procedimiento de recaudación. De tal modo, que sólo le queda la posibilidad de recabar la tutela judicial o reparar los perjuicios que los posibles negocios jurídicos anómalos le hayan podido irrogar, a través de este supuesto de responsabilidad tributaria. Desde este punto de vista, el Proyecto de ley tiene el acierto de considerar expresamente estos hechos, pero restringiendo la aplicabilidad del supuesto de responsabilidad a los actos de transmisión de bienes o derechos, limitando severamente las expectativas en esta materia. Para el resto de los supuestos, deberá conformarse con la tutela judicial civil o, en su caso, penal.

3.2. «El abuso de las formas jurídicas» en fraude del derecho de crédito de la Hacienda Pública durante el procedimiento de recaudación en el Proyecto de Ley General Tributaria.

Hemos apuntado, más arriba que la interposición real de personas jurídicas era un supuesto que no podía ser considerado de «simulación», si aparecen ejercitando una actividad empresarial, se trata de un supuesto de abuso en las formas jurídicas. Es frecuente en los procedimientos de recaudación el cese sin liquidación de una sociedad y la sucesión en ejercicio de la actividad por parte de una nueva sociedad. La primera suele mantener una existencia «meramente registral», mientras que la segunda aparece ejerciendo la actividad con todos o parte de los medios materiales y personales con los que la ejercía la anterior, que queda, de este modo, totalmente despatrimonializada.

También hemos puesto de relieve cómo existe algún precedente judicial en los que se insiste en que estos supuestos no tienen cabida en el artículo 72 LGT, proponiendo el empleo de otro tipo de técnicas³⁰. Lo cierto es que los supuestos pueden ser diversos pero todos ellos encajan en el abuso de derecho, y dentro de este abuso en las formas jurídicas.

El texto del Proyecto de Ley continúa sin posibilitar el empleo de las técnicas, previstas en el mismo para luchar contra los negocios anómalos, al procedimiento de recaudación. El proyecto renuncia a establecer una cláusula anti-abuso, parece dejar claro que el ámbito de aplicación del denominado «conflicto en la aplicación de normas tributarias» es el procedimiento inspector, por ello la refiere en todo caso a los supuestos en los que mediante actos o negocios, se evite total o parcialmente realizar el hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria ³¹.

Debe destacarse cómo el Proyecto de Ley acoge la propuesta ya efectuada en el informe de la Primera Comisión de expertos de 2001 y contempla la sucesión de empresa como un supuesto de responsabilidad solidaria en el artículo 42.1 c) cuyo tenor literal es el siguiente:

«Las que sucedan por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones contraídas por el anterior titular y derivadas de su ejercicio. La responsabilidad también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. Cuando resulte de aplicación lo previsto en el apartado 2 del artículo 175 de esta Ley ³², la responsabilidad establecida en esta letra se limitará de acuerdo con lo dispuesto en dicho artículo. Cuando no se haya solicitado dicho certificado, la responsabilidad alcanzará también a las sanciones impuestas o que puedan imponerse.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable 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.

La responsabilidad a que se refiere el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los supuestos de sucesión por causa de muerte, que se regirán por lo establecido en el artículo 39 de esta Ley.

Lo dispuesto en el primer párrafo de esta letra no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado o cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal.» ³³

La primera cuestión que merece comentario es que el Proyecto apuesta por atajar el fraude al derecho de crédito de la Hacienda pública, realizado a través de la interposición de personas jurídicas con actividad real, mediante la figura de responsabilidad solidaria por sucesión en actividades o explotaciones económicas. Sobre esta base el Proyecto señala que serán responsables solidarios los que sucedan por «cualquier concepto en **la titularidad o el ejercicio** de explotaciones o actividades económicas», en este enunciado entra la sucesión de derecho o negocial en la titularidad de la explotación y la sucesión «de hecho» en el ejercicio de la actividad.

La apuesta por este tipo de solución lleva a que se configure como un supuesto de responsabilidad solidaria, posibilitándose así una solución más rápida y eficaz que ataje la cuestión antes de que se produzca una ulterior sucesión en la titularidad o en el ejercicio y que además la sitúa en paralelo a la responsabilidad solidaria que para los supuestos de sucesión en la actividad contempla la legislación laboral y de seguridad social.

Cuestión compleja es la relativa al alcance económico de esta responsabilidad. Se dice que la responsabilidad lo es por «**las obligaciones contraídas**» por el anterior titular y «**derivadas de su ejercicio**», añadiéndose que también se extenderá a las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. La primera cuestión que se nos plantea es la del término «contraídas», esta expresión de perfiles contables, exige que la deuda esté cuantificada (autoliquidada o liquidada por la Administración ³⁴) y contabilizada como pendiente de ingreso. De acuerdo con esta interpretación se produce una restricción del alcance de la responsabilidad si se compara con la prevista en el artículo 72 LGT vigente donde la responsabilidad se viene haciendo extensiva a todas las deudas y «responsabilidades» tributarias, lo que se ha interpretado por el Tribunal Supremo como deudas «pendientes», liquidadas o meramente devengadas. Es posible que el Proyecto simplemente haya empleado el término en la acepción que se maneja en Derecho Civil de obligaciones, como obligación nacida o generada; si esto es así sería conveniente recurrir al término propiamente tributario de obligación devengada, a fin de evitar posibles interpretaciones restrictivas.

Junto a ello, se mantiene la expresión «derivadas del ejercicio de la explotación o actividad» lo que puede ser interpretado por los Tribunales en sentido estricto para incluir sólo aquellos tributos que contemplan el ejercicio de la actividad o explotación en su hecho imponible (v. gr. el IVA), sin que sean incluíbles aquellos otros que se devengan con ocasión de dicho ejercicio aunque el ejercicio de la actividad no se contemple en su hecho imponible (v. gr. Impuesto de Sociedades). Ya hemos visto cómo esta interpretación se apuntaba en la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000, si bien en relación con la inexigibilidad de Retenciones de IRPF. En relación con esta última cuestión el Proyecto sí que declara exigibles al responsable las obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta practicadas o que se hubieran debido practicar. La falta de mención del término «contraídas» nos lleva a interpretar que son exigibles todas las deudas pendientes por este concepto, lo que llevaría a un reforzamiento de la exigibilidad de estas obligaciones en relación con las demás. No obstante debe señalarse que el modo en el que el precepto habla, de una parte, de obligaciones «derivadas de su ejercicio», y, de otra, señalando: «**la responsabilidad también se extenderá**», para referirse a la exigencia de obligaciones derivadas de la falta de ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta, practicadas o que se hubieran debido practicar, conduce a que se pueda interpretar que estas obligaciones no se consideran derivadas del ejercicio de la actividad, lo que apoya que el precepto está manejando una interpretación estricta del concepto «obligaciones derivadas del ejercicio».

Otro aspecto destacable del alcance de la responsabilidad solidaria por sucesión de empresa en el Proyecto de reforma es que la misma se extiende a las **sanciones impuestas o que puedan imponerse**. De este modo se va a exigir el pago de sanciones a personas que en principio no han tenido intervención alguna en la comisión de la infracción, este aspecto nos parece absolutamente contrario a los principios constitucionales de culpabilidad y de personalidad que rigen los derechos penal y sancionador. Para poder exigir las sanciones al sucesor debería poder determinarse su vinculación con el sujeto infractor, y esto pasaría por atacar el negocio en fraude de acreedores. Este aspecto pone de relieve cómo, aunque se contemple como un supuesto de responsabilidad solidaria, esta técnica no soluciona los problemas que se le plantean a la Hacienda Pública, por no mencionar las distorsiones que produce un supuesto de responsabilidad como éste en el tráfico mercantil ³⁵.

Por otra parte, salvo que se haya pedido certificación de deuda ³⁶, se van a exigir las sanciones impuestas o que puedan imponerse; si interpretamos el término «deuda contraída» de acuerdo con su acepción contable y no como deuda devengada, resultaría paradójico que no pueda exigirse una deuda liquidada por la Inspección de Hacienda que no estuviese contraída al momento de declararse la responsabilidad y, sin embargo, sí lo fuese la sanción que pudiese imponerse a raíz de dicho expediente de inspección.

Sería deseable que estos aspectos se depuren en el trámite parlamentario. Por lo demás el precepto señala que la responsabilidad no será exigible a los adquirentes de elementos aislados, salvo que permitan la continuación en el ejercicio de la actividad. Esta cláusula anti-fraude que actualmente se recoge en el artículo 13.2 del Reglamento General de Recaudación, no se había recogido en el Anteproyecto de Ley General Tributaria y con acierto se incorpora al texto del Proyecto de Ley General Tributaria.

Se configura como un supuesto de responsabilidad excluyendo la sucesión con ocasión del fallecimiento de la persona física que fuera anterior titular de la explotación, en la línea marcada por la Sentencia de 15 de julio de 2000 del Tribunal Supremo.

Como aspecto novedoso y realmente necesario incorpora una nueva causa de exclusión de la responsabilidad y son aquellos supuestos en los que la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal, lo que va a permitir reflotar las empresas por nuevos inversores, manteniendo los puestos de trabajo, e incluso fomentar que los propios trabajadores puedan adquirir dichas empresas con el correspondiente auto-empleo.

Salvando la mejora en relación con las exclusiones de la responsabilidad por sucesión de empresa, podemos concluir que el precepto al intentar contemplar, tanto los supuestos de transmisión transparente, como los de transmisión no transparente, se excede en el alcance incluyendo las sanciones en todos los supuestos, incluso cuando se ha pedido certificación de deudas –aunque aquí limitada la responsabilidad al importe de las sanciones que se reseñen en el certificado–, lo que a nuestro juicio podría ser incluso inconstitucional, si no queda demostrada la vinculación de la sucesora con la sucedida, y si se prueba la vinculación, este supuesto resulta insuficiente por cuanto permite eludir el pago de parte de las deudas, si se interpreta estrictamente el concepto «obligaciones contraídas» y «derivadas del ejercicio», lo que supone una puerta abierta al fraude a través de esta modalidad de abuso, que permitirá a empresas en apuros, a través de transmisiones no transparentes, obtener condonaciones de parte de sus deudas ³⁷ y «aplazamientos de pago» sin garantía de las que puedan quedar subsistentes. Supone además un supuesto de competencia desleal con otras empresas que cumplen sus obligaciones lo que determina que el interés público en estos supuestos de abuso no pase simplemente por el resarcimiento de los daños y perjuicios ³⁸, sino también por velar que estas conductas no proliferen y sean adecuadamente corregidas, aunque para ello tenga que acudir a los Tribunales, lo que viene impuesto por las exigencias del principio de buena fe y del respeto a los derechos, no sólo de la Administración, sino también de los terceros que operan en el tráfico jurídico-mercantil.

Ya en el plano de la tutela que la Administración de Justicia debe prestar a la Administración del Estado ante este tipo de conductas, puede ser especialmente efectiva la aplicación de la **doctrina del levantamiento del velo societario**.

En la actualidad aparece ya superado el formalismo jurídico, que afirmaba que la persona jurídica era una creación del derecho objetivo que no requería ningún substrato sino sólo el reconocimiento del Estado, y que dio lugar al afianzamiento del dogma del hermetismo o impenetrabilidad de la persona jurídica. Sin embargo las formas societarias, concebidas como fórmulas para agilizar el tráfico mercantil y favorecer el desarrollo económico, presentan el inconveniente de facilitar instrumentos idóneos para realizar determinados abusos y fraudes. Estos abusos empezaron a poner en cuestión el hermetismo de las personas jurídicas, primero en el Derecho anglosajón³⁹ y posteriormente también en la Doctrina europea continental⁴⁰.

En el Derecho español no existe ninguna norma expresa que regule esta figura, se trata de una construcción doctrinal y jurisprudencial. La admisión por la jurisprudencia civil de la doctrina del levantamiento del velo ha sido bastante reciente, en comparación con otros países. El Tribunal Supremo formula por primera vez de forma completa la doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica en la conocida Sentencia de 28 de mayo de 1984, cuyo considerando cuarto recoge la argumentación jurídica de dicha doctrina, que se transcribirá en numerosas sentencias posteriores, señalando:

«Que ya, desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. primero, 1, y noveno, 3), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. séptimo, 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 utilizada como camino del fraude (art. sexto, 4, del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (art. séptimo, 2, del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (art. 10 de la Constitución) o contra interés de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un "ejercicio antisocial" de su derecho (art. séptimo, 2, del Código Civil), lo cual no significa –ya en el supuesto del recurso– que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad del ente gestor constituido en sociedad anónima sujeta al Derecho privado, sino sólo constatar, a los efectos de tercero de buena fe (la actora y recurrida perjudicada), cuál sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, el substrato real de su composición personal (o institucional) y negocial, a los efectos de la determinación de su responsabilidad "ex contractu" o aquiliana, porque, como se ha dicho por la doctrina extranjera, "quien maneja internamente de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes" y menos "cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de otra sociedad", según la doctrina patria».

La sentencia recoge como fundamentación de esta técnica una serie de instituciones y principios jurídicos generales, cuya referencia se realiza en bloque y de forma acumulativa, para que prevalezca la justicia material ante actuaciones dañosas para los intereses de terceros. La argumentación, en síntesis, señala que en los casos de colisión entre los principios de seguridad jurídica y justicia, los Tribunales, considerando las circunstancias, pueden aplicar la doctrina del levantamiento del velo, de acuerdo con la equidad y el principio de buena fe, para evitar la utilización abusiva de las formas societarias en casos de simulación, fraude de ley, fraude de acreedores o abuso de derecho.

ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS⁴¹ señala que las sentencias del Tribunal Supremo que aplican esta doctrina afirman frecuentemente el carácter de «ficción o forma legal» de las personas jurídicas, con necesidad de «despreciar la forma para atender a la sustancia»⁴². En la actualidad es mayoritario el sector de la doctrina que entiende que se trata de una técnica subsidiaria o residual que sólo puede aplicarse cuando para el caso concreto no se encuentra una solución razonable utilizando otros mecanismos. En este mismo sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1996.

La doctrina del levantamiento del velo societario se ha visto condicionada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 13 de noviembre de 1990 (Cuestión prejudicial. Asunto C-106/1989), según la cual no es posible declarar la nulidad del contrato de sociedad por falta de causa, ya que este motivo no está previsto en el artículo 11 de la Directiva 68/151, debiendo el Estado español adecuar la interpretación de su Derecho interno a los supuestos de nulidad previstos en dicha directiva. Sobre esta base no será ya posible una acción dirigida a obtener la declaración de nulidad de la sociedad constituida en fraude de acreedores, pero seguirá siendo posible aplicar la doctrina del levantamiento del velo societario, para considerar individualmente las diferentes actuaciones realizadas en fraude por dicha sociedad⁴³.

La doctrina del levantamiento del velo societario puede ser utilizada en el ámbito tributario y de recaudación, como ya se ha hecho por los tribunales de forma puntual. Pero su aplicación por los Tribunales en el ámbito tributario ha sido muy escasa. Aparte del carácter subsidiario de esta figura, RUIZ TOLEDANO⁴⁴ entiende que su escasa aplicación en el ámbito tributario puede deberse a la existencia de mecanismos específicos en la LGT y a que los casos más graves hayan sido examinados por los Tribunales penales al enjuiciar delitos contra la Hacienda Pública⁴⁵.

DELGADO PACHECO⁴⁶ considera que la aplicación de esta doctrina en el ámbito tributario debe ser aplicada con especial cautela, ya que entiende que al basarse en la idea de la unidad patrimonial y de gestión última, pondría en cuestión realidades no sólo económicas sino legalmente consolidadas como las sociedades unipersonales o los grupos de sociedades, y que la imprecisión actual de esta teoría, trasladada sin más al campo tributario, podría introducir una gran inseguridad en las relaciones tributarias.

Aun reconociendo que esta técnica resulta imprescindible en algunos supuestos gestados en fraude de acreedores, creemos que el principio constitucional de seguridad jurídica impone que el uso de esta técnica se circunscriba a los Tribunales de Justicia⁴⁷. Quizá convenga recordar que en el núcleo de esta doctrina se encuentra la lucha entre la seguridad jurídica y la justicia, si se trasla-

da esto a un plano normativo regido por el principio de legalidad, llegaremos a la conclusión de que su empleo en Derecho Tributario debe ser siempre cauteloso y de que es dudosa la legitimación de la Administración Tributaria de este recurso a falta de previsión normativa a favor de su uso, por lo que, en principio somos partidarios de reservar su empleo a los órganos de la Administración de Justicia, salvo que la legislación aplicable contenga alguna previsión al respecto que legitime la actividad administrativa. No somos tampoco partidarios del uso por parte de los Tribunales Económico-Administrativos. El TEAC en su Resolución de 15 de diciembre de 1999 acude a la doctrina del levantamiento del velo societario para corregir los efectos de la interposición de personas jurídicas, sin embargo, creemos que mientras no esté previsto el uso de esta fórmula en la legislación tributaria debe circunscribirse su ámbito a los procedimientos jurisdiccionales.

4. CONCLUSIONES

La gestión tributaria entendida en sentido amplio (art. 90 LGT) se desarrolla a través de los procedimientos de gestión, inspección y recaudación de los tributos. Los negocios anómalos inciden en el desarrollo de dichos procedimientos de manera diversa, no sólo en el nacimiento y configuración de las obligaciones tributarias, sino también en el ámbito de la ejecución de los derechos declarados de la Hacienda Pública; así en el ámbito del procedimiento de recaudación tienen lugar los supuestos más claros de simulación para impedir el embargo de los bienes del deudor ejecutado, haciendo que éstos salgan del activo patrimonial de éste, así como para permitir que el deudor ejecutado adquiera bienes a través de testaferreros interpuestos. Junto a ello, es asimismo frecuente la despatrimonialización de entidades societarias deudoras del Estado, pasando una nueva empresa a ejercer la actividad que venía realizando la anterior usando para ello los mismos elementos personales y patrimoniales, quedando la anterior inactiva en el tráfico mercantil, si bien, en la mayoría de las ocasiones manteniendo una vida meramente formal o registral, este segundo supuesto, bajo nuestro punto de vista, al mantener la segunda empresa una actividad real, debe encuadrarse en los supuestos de abuso en las formas o configuración jurídica.

La LGT en sus artículos 24, 25 y 28.2 contiene instrumentos para combatir el fraude de ley, la simulación y otros abusos en las formas jurídicas, otorgando a la Administración la potestad de «calificar» jurídicamente los hechos, para subsumirlos en el supuesto de hecho de la norma tributaria a fin de determinar si se ha realizado el hecho imponible, con independencia de cuál haya sido la denominación o forma que los interesados le hayan dado, facultad que permitirá deslindar la frontera entre los negocios anómalos y la economía de opción⁴⁸. Sin embargo estas facultades están estrechamente relacionadas en el momento presente con la determinación del hecho imponible⁴⁹, por lo que no se puede hacer uso de ellas en el procedimiento recaudatorio.

Es más, la propia limitación de la calificación –entendida como «recalificación»– al ámbito del nacimiento de las obligaciones tributarias, y la misma previsión de las técnicas anti-elusivas en la LGT –circunscritas a los procedimientos de liquidación–, hace que, a nuestro juicio, quede vedado, asimismo, el recurso durante el procedimiento de recaudación a las técnicas pre-

vistas, con carácter general, en la Teoría General del Derecho. Hubiera bastado con la introducción de un precepto en la Ley que permitiera a la Administración la recalificación de los hechos, actos o negocios en cualquiera de los procedimientos tributarios, a fin de aplicar las normas tributarias. De existir dicha previsión legal, cuando se apreciase la existencia de negocios anómalos en el procedimiento de recaudación, se podría acudir a las técnicas previstas en el Código Civil, lo que sería más adecuado que la extensión de las técnicas anti-elusivas establecidas en la propia LGT, que contienen especialidades pensadas para los procedimientos de liquidación de los tributos.

También resultaría útil el recurso a la técnica del levantamiento del velo societario cuando se defrauda el derecho de crédito de la Administración del Estado a través de la interposición de sociedades. No obstante, en estos supuestos consideramos que dicha técnica ha de reservarse a los órganos del poder judicial, especialmente en el supuesto de sociedades anónimas, cuya nulidad no puede declararse sino en virtud de las causas previstas en el artículo 34.1 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo n.º 1564/1989 de 22 de diciembre, que deberán interpretarse de modo que no excedan las previsiones contenidas en las normas comunitarias que resulten aplicables.

Sobre esta base, creemos que la lucha contra el fraude de acreedores a través de la simulación subjetiva, sea relativa o absoluta, o la interposición de personas jurídicas con actividad empresarial en fraude de acreedores, en el procedimiento recaudatorio queda limitado, en el momento presente, al ejercicio de acciones civiles de nulidad o de revocación y, en los supuestos más graves, si se dieran las condiciones, al ejercicio de acciones penales, fundamentalmente dirigidas a la persecución del delito de alzamiento de bienes (que exige la prueba del ánimo de defraudar lo que dificulta la prueba del delito) y otras insolvencias punibles.

Por lo que respecta al fraude a los acreedores, deberá la Administración acudir al ejercicio de la acción revocatoria Pauliana, acción de carácter subsidiario, que corresponde a los acreedores para pedir la revocación de los actos dolosos y dañosos realizados por el deudor o como dice el artículo 1.111 del Código Civil para impugnar los actos que el deudor haya realizado en fraude del derecho de aquéllos. El fundamento de la acción Pauliana hay que buscarlo en el derecho que tiene todo acreedor a que no sea disminuida la garantía que la ley (art. 1.911 CC) le concede sobre todos los bienes y derechos del deudor.

Ante estas circunstancias, la necesidad de la Administración Tributaria de autotutela ejecutiva ha impuesto la ampliación de los supuestos de responsabilidad por ocultación de bienes susceptibles de embargo (art. 131.5 LGT), intentado encajar en la figura la ocultación jurídica, y de responsabilidad por sucesión en la actividad (art. 72 LGT), incluyendo en este último caso la sucesión de hecho en la actividad en fraude del derecho de crédito de la Hacienda Pública. Ambas soluciones pasan por el reconocimiento de la eficacia del negocio jurídico anómalo, limitándose la Administración a intentar paliar sus consecuencias económicas⁵⁰, pero sin atacar el negocio anómalo –salvo que no haya otro remedio de paliar sus efectos, dado el carácter subsidiario con el que se plantea el recurso a acciones civiles en estos casos–, lo que sin duda resulta contrario a la buena fe y a la igualdad,

generando distorsiones en el mercado e introduciendo una cierta permisividad con conductas que suponen competencia desleal en el tráfico mercantil, significativamente en los supuestos de sucesión de hecho en la actividad ya que permiten la minoración (al reponerse la deuda a voluntaria y no exigirse intereses de demora en ejecutiva) y la posposición de la obligación de pago a la Hacienda Pública, pese a los intentos de minimizar el impacto económico del fraude con la exigencia de sanciones al sucesor, sin que la Administración tenga que demostrar la relación del sucesor con la comisión de la infracción tributaria, en contra de la previsión general contenida en el artículo 37 LGT, vulnerándose así los principios de personalidad y culpabilidad recogidos en el artículo 25 de la Constitución.

Todo ello, a salvo de lo que se disponga en la nueva LGT. Bajo nuestro punto de vista sería deseable que posibilitara el uso por parte de la Administración de técnicas para privar de efectos a los negocios jurídicos realizados en fraude de acreedores en el procedimiento de recaudación, a estos efectos sería, a nuestro juicio suficiente que se contemplase la posibilidad de recalificar los negocios jurídicos, desconocer los negocios simulados –estando al negocio disimulado si lo hubiese o a la ausencia de negocio en otro caso– y aquellos otros en los que se hubiere abusado de las formas jurídicas, evitando de este modo la proliferación de estas conductas.

Ya hemos puesto de relieve que no parece ser ésta la opción escogida por el Proyecto de Ley General Tributaria que insiste en otorgar a la Administración como recurso de lucha contra el fraude de acreedores supuestos de responsabilidad. Como hemos venido señalando no nos parece la opción más deseable; ahora bien, si éstas van a ser las técnicas que deba la Administración emplear, de mantenerse la formulación propuesta por el Proyecto, desearíamos que se mejore el supuesto de responsabilidad por obstaculización al embargo, de manera que incluya tanto la ocultación física de bienes como la ocultación jurídica mediante la transmisión o la constitución de cargas ficticias. En lo que respecta a la responsabilidad por sucesión de empresa, sería aconsejable que se contemple el supuesto de responsabilidad por sucesión de empresa como un supuesto de responsabilidad solidaria, con la configuración más amplia posible, para lo cual debería suprimirse la referencia a deudas contraídas, en lugar de hablar de deudas pendientes (liquidadas y devengadas) al momento de la sucesión, suprimiendo del alcance de la responsabilidad las sanciones salvo que se pruebe la participación del sucesor en la comisión de la infracción lo que daría lugar a la exigencia de la responsabilidad solidaria que se contempla, actualmente en el artículo 38.1 LGT.

La opción de circunscribir la auto-tutela ejecutiva en estos casos a la exigencia de los supuestos de responsabilidad previstos en los artículos 131.5 y 72 LGT, nos parece un «mal menor», pero «mal» al fin y al cabo, ya que desnaturaliza el instituto de la «responsabilidad» tributaria, fundamentalmente en el caso de la sucesión de hecho en la actividad, y el mismo uso descarta, si resulta efectivo y se consigue cobrar, el uso de acciones civiles plenamente reparadoras de los efectos perniciosos de los negocios anómalos realizados. Esta solución no resulta plenamente satisfactoria desde el punto de vista de la salvaguarda del interés público y de la contribución en condiciones de igualdad y de acuerdo con la capacidad económica, lo que propicia el fraude en el procedimiento de recaudación por parte de cada vez más obligados al pago.

NOTAS

- ¹ DE CASTRO Y BRAVO, F. *El negocio jurídico*, Instituto de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, págs. 329 y ss. Señalaba que se «ha creado la costumbre de hablar de negocios simulados, fiduciarios, indirectos y en fraude. Expresiones arraigadas ya, pero que encierran un grave peligro de confusión, respecto al que hay que estar advertidos. La verdad es que no son verdaderos tipos de negocios, ya que en ellos no se atiende a una finalidad específica regulada como tal por el Derecho». De ahí que resulte inadecuado «el empeño de enfrentar disyuntivamente los negocios anómalos», ya que estamos ante «anomalías que pueden recaer conjuntamente sobre un mismo negocio jurídico, al que por tanto, merecerá la correspondiente plural calificación».
- ² CASADO OLLERO, G. «Legalidad Tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal», *Boletín Oficial del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, 3.ª época, Septiembre de 2000, págs. 40 y 63.
- ³ RUIZ TOLEDANO, *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, CISS, 1998, pág. 100.
- ⁴ Sería suficiente con decir «En el ejercicio de sus prerrogativas y derechos la Administración Tributaria podrá calificar los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez».
- ⁵ Este precepto tiene su desarrollo reglamentario en el artículo 118 RGR, que establece el procedimiento para hacer efectiva dicha responsabilidad.
- ⁶ GONZÁLEZ ORTIZ, D. *La responsabilidad tributaria en el ordenamiento jurídico español*, Dykinson, Madrid, 2002, pág. 139.
- ⁷ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, A. «La responsabilidad tributaria solidaria por conductas obstativas del embargo en el apremio administrativo», *Tribuna Fiscal*, n.º 109, 1999, pág. 67.
- ⁸ Artículos 136 LGT y 172 y ss. RGR.
- ⁹ LOZANO SERRANO, C., «Responsabilidad del Adquirente de Empresa por Deudas Tributarias anteriores a la Transmisión», en *Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria*, n.º 11, Aranzadi, 1998, pág. 13.
- ¹⁰ LOZANO SERRANO, C. *Ob. cit.* págs. 25 y ss.
- ¹¹ Expresión utilizada con frecuencia entre los laboristas y que, asimismo, emplean ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, LLOPIS GINER y DAGO ELORZA, *Recaudación. Aspectos sustantivos y procedimentales. Comentarios al Real Decreto 1684/1990*, CISS, 2.ª ed. Revisada, Valencia, 1993, pág. 152.
- ¹² Como señalan ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS y otros, *Recaudación... Ob. cit.* pág. 150, se trata de una fórmula establecida en previsión de que mediante la mera fragmentación formal de los actos traslativos pueda eludirse la finalidad de la norma, si bien, el Reglamento General de Recaudación de 1990 ha eliminado la mención que el texto de 1968 efectuaba al fraude cuando mencionaba las adquisiciones que «encubran» una adquisición de todo o de las partes más importantes de una empresa, ya que esta referencia explícita al fraude era desaconsejable ya que podía entenderse que el artículo 72 configuraba un supuesto de responsabilidad por actos ilícitos.
- ¹³ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. *Los Responsables Tributarios*, Instituto de Estudios Fiscales, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A., Madrid, 1994, pág. 55.
- ¹⁴ FERREIRO LAPATZA, J. J. *Curso de Derecho Financiero Español*, 14.ª edición, Marcial Pons, Madrid, 1992, pág. 392.
- ¹⁵ MAZORRA MANRIQUE DE LARA, S. *Ob. cit.* pág. 59.
- ¹⁶ PÉREZ ROYO, F. «La Sucesión en la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 3, 1972, pág. 160.
- ¹⁷ En este apartado se retoma y actualiza el contenido de nuestro trabajo «El procedimiento de exigencia de responsabilidad a sucesores en la titularidad de explotaciones y actividades económicas (art. 72 LGT). Comentario de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2000 (Rec. De Casación núm. 2971/1995)», *Aranzadi Fiscal*, n.º 24, febrero de 2001.
- ¹⁸ ZABALA RODRÍGUEZ-FORNOS, *Recaudación... Ob. cit.* pág. 155.
- ¹⁹ LOZANO SERRANO, *Ob. cit.* pág. 72.
- ²⁰ La doctrina contenida en esta parte del fundamento jurídico séptimo de la Sentencia de 24 de septiembre de 1999 y que recoge el fundamento jurídico tercero de la Sentencia de 15 de julio de 2000 en nada contradice los presupuestos subjetivo, objetivo y de actividad a los que ya nos hemos referido, por lo que no van a ser objeto de especial comentario.
- ²¹ Así las que llevan por número de Registro General los siguientes: 4648-98; 7996-98; 3694-99 y 4512-99.

- 22 ZABALA y otros, *Recaudación ... Ob. cit.* págs. 154 y 155, proponiendo dichos autores ya en el momento en el que fueron escritas dichas páginas el establecimiento de audiencia previa al sucesor en la titularidad por aplicación del artículo 91 LPA cuya interpretación extensiva ha mantenido reiteradamente la jurisprudencia, en particular desde el respaldo proporcionado por el artículo 105.a) CE.
- 23 Recientemente la Audiencia Nacional ha corregido en otro ámbito esta conducta del TEAC mediante Sentencia de 18 de abril de 2002 (rec. 1095/1999), cuyo fundamento jurídico tercero señala textualmente: Importante, en esta cuestión, es la doctrina que se contiene en la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 10 de enero de 2001, que de conformidad con el principio de unidad de doctrina ha de servir de fundamentación a la presente resolución:

«El artículo 41, apartado dos, del Reglamento de Procedimiento en las Reclamaciones Económico-Administrativas, aprobado por el Real Decreto 1999/1981, de 20 de agosto, dispone que "las infracciones en la tramitación que afectan a la validez de los actos reclamables podrán alegarse al impugnarlas", precepto este que debe ponerse en relación con el artículo 44, apartado dos, del mismo Reglamento, que regula el contenido y alcance ("extensión de la revisión") de los pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativos, cuya letra b) dispone: "En el ejercicio de dicha competencia (se refiere a la revisora), el órgano: (...) lo anulará (se refiere al acto impugnado) total o parcialmente cuando se halle incurrido en infracciones del ordenamiento jurídico". Es claro que, en el caso de autos, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de... de..., anuló totalmente el acto impugnado, ordenando la práctica de una nueva liquidación, motivada suficientemente, *ergo* no era posible formular declaraciones de derechos y obligaciones relativas a la cuestión de fondo, que es el tercer supuesto [letra c)] de dicho apartado y artículo.»

En la misma STS se añade que «la sentencia, cuya casación se pretende no apreció que la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de..., confirmada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, incidió también en el error jurídico de entrar a conocer de la cuestión de fondo, que la entidad recurrente había planteado, pero subsidiariamente, es decir sólo para la hipótesis de que le hubieran negado los vicios formales alegados, pero obviamente si se le reconocían como así hicieron ambos Tribunales Económico-Administrativos, tal subsidiariedad carecía de justificación lógica, abundando, por tanto, como razonamiento que conduce a demostrar la vulneración del *prius lógico* defendido por la Sala, y de la tipificación de los pronunciamientos regulados en el artículo 44, apartado 2, del Reglamento de 20 de agosto de 1981.

El artículo 90 de la Ley General Tributaria dispone que "las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes". La propia Ley General Tributaria desarrolla este precepto, dentro del Título Tercero, Capítulo VIII. Revisión de actos en vía administrativa, y se cuida en sus artículos 163 a 171 de afirmar una y otra vez que la revisión mediante reclamaciones económico-administrativas opera sobre actos de gestión tributaria. De igual modo, el Real Decreto Legislativo 2795/1980, de 12 de diciembre, por el que se articuló la Ley 39/1980, de 5 de julio, de Bases sobre el Procedimiento Económico-Administrativo y el Reglamento de 20 de agosto de 1981, reiteran que las reclamaciones económico-administrativas son un procedimiento revisor de actos de gestión tributaria.

De modo que los Tribunales Económico-Administrativos no pueden, obviamente, contestar consultas tributarias, ni elaborar circulares interpretativas, sino que deben limitarse, como dispone el artículo 44, apartado 2, del Reglamento de 20 de agosto de 1981, a confirmar, anular total o parcialmente, o modificar los actos impugnados; en consecuencia, si el Tribunal Económico-Administrativo Regional de ... anuló totalmente la liquidación paralela por vicios de forma y ordenó a la Oficina Gestora practicar otra debidamente motivada, carecía de competencia revisora para pronunciarse sobre la cuestión de fondo por falta del soporte procedimental ineluctable, de un acto administrativo, de modo que su declaración sobre esta cuestión invadió la vía de gestión».

Desde tal perspectiva se destaca la siguiente contradicción en la actuación de los Tribunales Económico-Administrativos: «de una parte se ordena a la Oficina Gestora practicar una nueva liquidación debidamente motivada, es decir un nuevo procedimiento, y de otra se le impide por mor de la pretendida "cosa juzgada administrativa", pronunciarse sobre la cuestión de fondo, invirtiendo así la razón de la sedicente cosa juzgada administrativa, que no era otra sino proteger la independencia funcional de los Tribunales Económico-Administrativos, frente a los órganos de gestión, al invadir, por el contrario, en este caso los Tribunales Económico-Administrativos, la competencia del Órgano Gestor».

Y como consecuencia de todo lo anterior se llega a la siguiente conclusión: «existe, como conclusión de todo lo razonado en esta Sentencia, una situación que vulnera las garantías fundamentales de todo contribuyente, y es que reconociendo los Tribunales Económico-Administrativos y por ende la sentencia, cuya casación se pretende, que la liquidación paralela y su correspondiente notificación eran inválidas por falta de motivación, es decir por indefensión del sujeto pasivo, entraron a resolver la cuestión de fondo, en situación de indefensión de éste, repitiendo la vulneración de nuestro Ordenamiento Jurídico, pues cuando se practique nueva liquidación debidamente motivada y notificada, es decir cuan-

- do el sujeto pasivo pueda defenderse, por conocer todos los datos que exige el artículo 124 de la Ley General Tributaria, entonces se le niega arbitrariamente la posibilidad de impugnar la cuestión de fondo, si la Oficina Gestora, como es de esperar, reproduce su pronunciamiento de fondo anterior».
- 24 Quede, no obstante, apuntado que el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de enero de 1999 (R. J. 1999, 1965), anuncia una línea interpretativa acerca del alcance de la reforma de la Ley General Tributaria operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en el sentido de que el nuevo artículo 37 LGT supone una derogación tácita de los artículos 38 y 40.1.1.º LGT, sin que, a partir de la reforma, la responsabilidad se extienda a las sanciones en ningún caso.
- 25 Sobre esta materia se encuentran en la doctrina opiniones para todos los gustos, parece que es relativamente pacífico incluir en el ámbito de dicha exigencia tributos vinculados a la empresa como las antiguas licencias fiscales, hoy el IAE, las tasas, el antiguo IGTE, o el IVA, pero si pasamos de los impuestos indirectos e impuestos de producto a los impuestos directos aparecen las discrepancias doctrinales. Destacáramos a ZABALA y otros, que se muestran partidarios de la exigencia de deudas por IRPF-retenciones o por Impuesto de Sociedades, e incluso señalan que no hay reparo teórico para que recaiga sobre rendimientos de explotaciones y actividades económicas en el IRPF (*Recaudación... Ob. cit.* pág. 156). PÉREZ ROYO (en «La sucesión en la deuda por el Impuesto de Sociedades ante el artículo 72 de la Ley General Tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 3/1972, págs. 155 y ss.) se muestra contrario a extender la responsabilidad a los impuestos directos; con mayor claridad LOZANO SERRANO (*Ob. cit.* págs. 86 y 87) se muestra contrario a incluir la imposición directa.
- 26 LOZANO SERRANO, *Ob. cit.* pág. 46.
- 27 CALVO ORTEGA, R. «La sucesión en actividades empresariales. Por fin, la nulidad del artículo 13-3 del RGR declarativo de la responsabilidad del adquirente», *Quincena Fiscal*, n.º 11, 2001, págs. 9 y ss.
- 28 Se mantiene la propuesta del Anteproyecto, con ligeras variaciones de redacción en el apartado tercero que no afectan al sentido del precepto.
- 29 El Proyecto de Ley reproduce el artículo 42.2 del Anteproyecto.
- 30 La Sentencia del TSJ de Valencia de 5 de julio de 2000 apuntaba que se trataba de supuestos de fraude de ley y no de sucesión en la actividad.
- 31 Del mismo modo era ajeno al procedimiento de recaudación el expediente de «abuso en la aplicación de normas tributarias» que proponía el Anteproyecto.
- 32 El artículo 175 del Proyecto de Ley regula el procedimiento para exigir responsabilidad solidaria. En su apartado 2 señala textualmente: «*El que pretenda adquirir la titularidad de explotaciones y actividades económicas y al objeto de limitar la responsabilidad solidaria contemplada en la letra c) del apartado 1 del artículo 42 de esta Ley, tendrá derecho, previa conformidad del titular actual, a solicitar de la Administración certificación detallada de las deudas, sanciones y responsabilidades tributarias derivadas de su ejercicio. La Administración deberá expedir dicha certificación en el plazo de tres meses desde la solicitud, quedando la responsabilidad del adquirente limitada a las deudas, sanciones y responsabilidades contenidas en la misma. Si la certificación se expidiera sin mencionar deudas, sanciones o responsabilidades o no se facilitara en el plazo señalado, el solicitante quedará exento de la responsabilidad a la que se refiere dicho artículo.*»
- 33 La disposición adicional undécima de la Ley 22/2003, de 9 de julio concursal ha añadido un nuevo apartado 3 al artículo 72 LGT del siguiente tenor literal: «*Lo dispuesto en los dos apartados anteriores no será de aplicación a los adquirentes de establecimientos, explotaciones y cualesquiera otras unidades productivas de bienes o de servicios pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en ejecución de un convenio entre el deudor y sus acreedores o como consecuencia de la liquidación de la masa activa.*». De conformidad con lo dispuesto en la disposición final trigésima quinta dicha modificación entrará en vigor cuando lo haga el conjunto de la Ley, esto es el 1 de septiembre de 2004, este precepto es de contenido muy similar al contenido en el artículo 42.1 c) *in fine* del Proyecto de Ley General Tributaria.
- 34 Salvo en el caso de los tributos de cobro periódico que será suficiente el devengo de la deuda puesto que, salvo aumentos de base, no se notifica la liquidación ni tampoco se autoliquidan por el contribuyente.
- 35 El alcance de la responsabilidad es el mismo tanto si ha habido fraude a los acreedores, como si se trata de una transmisión de empresa totalmente legítima, de tal modo que atacar el fraude con un supuesto de responsabilidad que engloba las transmisiones transparentes, engrosa de tal modo el alcance de la responsabilidad que supone una rémora para las exigencias que impone el tráfico mercantil, en una sociedad desarrollada como la nuestra.
- 36 En cuyo caso las deudas y sanciones exigibles son las que se hayan determinado en la certificación, o ninguna deuda ni sanción si no se emitió en plazo dicha certificación.
- 37 Deben considerarse igualmente las pérdidas de otros derechos: recargo de apremio, intereses en ejecutiva, que hacen inadecuada esta técnica para luchar contra el fraude a la Hacienda Pública.

- 38 Fundamento último de la responsabilidad solidaria del artículo 131.5 LGT. Por el contrario en el supuesto de la responsabilidad por sucesión de empresa los perjuicios en casos de fraude a acreedores son más cuantiosos que el alcance económico de la responsabilidad.
- 39 La primera reacción frente a estos abusos la protagoniza la jurisprudencia norteamericana, desde finales del siglo XIX, mediante la doctrina denominada «*disregard of the legal entity*» (desentenderse de la persona jurídica), «*lifting the veil*» (levantamiento del velo) o «*piercing the veil*» (descorrer el velo), que permite a los jueces prescindir de las relaciones jurídicas societarias formales e indagar la realidad personal subyacente, sobre la base de los conceptos de equidad y justicia (la «*equity*» del sistema de la «*Common law*») y de fraude (entendido en un sentido muy amplio, como hecho destinado a engañar en perjuicio de terceros, que incluye nuestros conceptos de actos fraudulentos, dolo y simulación). Se trata de una figura jurisprudencial, de carácter casuístico y perfiles bastante difusos, que huye de las construcciones teóricas y doctrinales y que sólo busca una solución justa para el caso concreto.
- 40 La doctrina del levantamiento del velo adquiere visos de categoría conceptual autónoma mediante la fundamentación dogmática de la doctrina europea continental. Siguiendo a BOLDO ROCA («*Levantamiento del velo y persona jurídica en Derecho Privado Español*», Aranzadi, Pamplona, 1996, págs. 38 y ss.) deben distinguirse dos corrientes doctrinales. La primera es la que nos ofrece SERICK: Según esta construcción se puede prescindir de la personalidad de una entidad cuando se produce un abuso de su forma respecto de la realidad subyacente, dirigida a violar la ley u obligaciones contractuales o a defraudar a terceros. Esta doctrina parte fundamentalmente del principio de buena fe y, por tanto, del carácter fraudulento o doloso de la distorsión entre forma y realidad, por lo que entra en las esferas de la simulación o del fraude. Se considera que la forma societaria constituye una mera ficción, que sólo debe mantenerse en tanto que sirva al fin para el que fue creada y no cuando se utiliza para menoscabar intereses ajenos. Su aplicación se considera de carácter subsidiario y excepcional. Esta construcción se critica porque al no establecer un criterio rector claro que indique en qué casos se puede aplicar, implicando un delicado equilibrio entre seguridad jurídica y justicia. La segunda es la doctrina del carácter meramente instrumental de la persona jurídica de ASCARELLI: este autor propone como solución para superar la anterior incertidumbre la revisión del concepto de persona jurídica, para establecer claramente las condiciones en las que puede o no utilizarse. Considera que la persona jurídica es la expresión abreviada de un régimen jurídico aplicable a determinados conjuntos de personas jurídicas, con imposición de determinadas condiciones de aplicación, contenido y uso. Por ello podría negarse la entidad separada del ente colectivo respecto de sus miembros en caso de falta de cobertura legal apropiada. Esta doctrina se apoyaría en el fraude de ley, como reacción contra el empleo indebido de la normativa de cobertura de la persona jurídica.
- 41 ZABALA RODRÍGUEZ FORNOS, A. «Simulación y "levantamiento del velo" en el ámbito tributario», *Tribuna Fiscal*, n.º 85, págs. 74 y ss.
- 42 En una línea que puede asemejarse a la tendencia doctrinal encabezada por ASCARELLI.
- 43 Como ha sucedido en el ámbito de las demandas de tercería de dominio, donde la Administración no se ve obligada a ejercitar una acción reconvenzional, sino simplemente a objetar la titularidad de un determinado bien o derecho con efectos limitados al procedimiento donde haya tenido lugar el acto que ha dado lugar a la tercería.
- 44 RUIZ TOLEDANO, *Ob.cit.* pág. 252.
- 45 En el ámbito penal esta doctrina se ha aplicado en el ámbito del alzamiento de bienes, del delito fiscal o del delito ecológico (SSTS 24-7-89; 5-4-1994; 20-5-91 entre otras).
- 46 DELGADO PACHECO, «El fraude de ley y los negocios anómalos en la doctrina del TEAC y la jurisprudencia tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados*, n.º 16, 3.ª época, Septiembre de 2000, págs. 106-108.
- 47 Por el contrario ZABALA («Simulación...». *Ob. cit.* pág. 78) sostiene la aplicabilidad de esta doctrina por la Administración Tributaria, que para fundamentar su utilización deberá acudir a los artículos 24, 25 ó 28.2 LGT. Se trataría de una medida complementaria para realzar las figuras de la simulación, fraude de ley o abuso de derecho cuando se utilizan formas societarias de forma abusiva, fraudulenta o simulada en perjuicio de la Hacienda pública. Cuando la Administración acuda al artículo 24 LGT, deberá tramitar el expediente especial de fraude de ley, que no será necesario si se trata de actos o negocios societarios simulados. Pero señala que la doctrina y la jurisprudencia tienden a vincular la técnica del «levantamiento del velo» con el fraude de ley, por lo que aconseja acudir al procedimiento especial de fraude de ley en caso de duda.
- 48 La Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 182/97 de 28 de octubre señala en su fundamento jurídico sexto: «Desde una perspectiva material el artículo 31 CE consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica en el modo, condiciones y cuantía establecidos en la Ley; pero existe, correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad...»

Tal y como señala CASADO OLLERO (en «Legalidad Tributaria y función calificador de la Administración Fiscal», *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*, n.º 16, septiembre de 2000, pág. 48), el contribuyente tiene derecho a disponer, con plenitud de su patrimonio y del libre ejercicio de su actividad económica y de su autonomía contractual, sin que la Administración pueda cercenarlo más allá de lo que el texto legal consienta, so pena de invadir campos de la actividad económica que la ley ha estimado deben dejarse indemnes. De ahí que deba aceptarse un terreno «desfiscalizado», sea por indiferencia, insuficiencia de la ley; sea por imprevisión o impotencia del legislador; o, en fin por decisión consciente, explícita o implícita del mismo. Sobre esta base afirma este autor que «estas esferas *desfiscalizadas* de actuación únicamente podrán ser cubiertas o colmadas por la ley cuando se adviertan o, simplemente, dejen de ser toleradas o (explícitamente) consentidas por el legislador.»

- 49 Comparten esta opinión, entre otros, DELGADO PACHECO, A. y ZORNOZA PÉREZ en sus trabajos «El fraude de ley y los negocios jurídicos anómalos en la doctrina del TEAC y la Jurisprudencia Tributaria» y «La simulación en Derecho Tributario», ambos publicados en el n.º 16 de septiembre de 2000 de *Boletín del Colegio de Abogados de Madrid*.
- 50 La Resolución de la Secretaría General de Hacienda de 7 de marzo de 1991, por la que se dan Instrucciones a los órganos de recaudación del Ministerio de Hacienda sobre el modo de proceder ante actuaciones realizadas en perjuicio de los derechos de la Hacienda Pública señala que cuando se tenga noticia de actuaciones de los obligados al pago tendentes a la elusión del cobro de las deudas deberán:
- En primer lugar agotar las actuaciones administrativas posibles, fundamentalmente las dirigidas a la exigencia de la deuda a posibles responsables solidarios o subsidiarios.
 - En segundo lugar, cuando aprecien la existencia de actos o negocios que dificulten o hagan infructuoso el procedimiento de apremio solicitarán al Servicio Jurídico el ejercicio de acciones civiles.
 - Finalmente, cuando se haya acreditado que el deudor ha actuado con intención de eludir la ejecución de sus bienes siendo consciente de las consecuencias de su conducta se procederá a instar el ejercicio de acciones penales por alzamiento de bienes y otros delitos conexos.