

Levantamiento del velo, sucesión de actividad económica y concurso

Análisis de las SSAN de 22 de diciembre de 2023, rec. núm. 2465/2021, de 5 de marzo de 2024, rec. núm. 2438/2021, y de 8 de marzo de 2024, rec. núm. 2882/2021

Rosa Fraile Fernández

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.

Universidad Rey Juan Carlos (España)

rosa.fraile@urj.es | <https://orcid.org/0000-0003-3389-2714>

Extracto

En el presente texto se plantea si resulta adecuado derivar responsabilidad tributaria por levantamiento del velo cuando existen otros tipos responsables que podrían ser aplicados. Se analizan tres recientes sentencias de la Audiencia Nacional relacionadas con el mismo deudor principal que, incuso en un proceso concursal, es liquidado. Nos planteamos si se ha producido una extensión del tipo responsable más allá de lo previsto en la legislación en dos de los casos, así como si el empleo restrictivo de la responsabilidad por levantamiento del velo permite su aplicación cuando estamos ante un claro supuesto de sucesión en la actividad económica. Se concluye manifestando que sería la acción pauliana la que debiera ejercitarse la Administración en la vía civil en supuestos como el que se presenta.

Publicado (en avance online): 18-09-2024

Cómo citar: Fraile Fernández, R. (2024). Levantamiento del velo, sucesión de actividad económica y concurso. (Análisis de las SSAN de 22 de diciembre de 2023, rec. núm. 2465/2021, de 5 de marzo de 2024, rec. núm. 2438/2021, y de 8 de marzo de 2024, rec. núm. 2882/2021). *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 499, 142-158. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.22391>

1. Supuesto de hecho

Son tres las derivaciones de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo que aquí se analizan, dos de ellas por aplicación del artículo 43.1 g) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), y otra empleando la letra h) del mismo precepto; en las tres causas coinciden el deudor principal y la cantidad que se deriva al responsable.

Los hechos que se ponen de manifiesto en las tres sentencias reflejan una construcción empresarial de carácter complejo y estructura difusa, donde una empresa insolvente se declara en concurso de acreedores y lo hace de forma artificiosa según la Administración. Resumiendo de un modo muy esquemático el asunto, se puede señalar que la empresa Camion World presenta dificultades financieras desde el año 2012 y por ello solicita aplazamientos tributarios; en el año 2014 incumple los plazos de pago y solicita el concurso de acreedores con una masa pasiva tres veces superior a la masa activa y, por tanto, en claro estado de insolvencia.

Servitrucks y Multicamions son dos mercantiles que se crean en el año 2014 y que parecen estar vinculadas de forma directa o indirecta con la deudora principal. El entramado familiar y de terceros que se describe en las páginas de las diferentes SSAN es complejo de exponer en pocas líneas y debemos precisar que, incluso de la lectura completa, resulta, a nuestro juicio, poco claro algún extremo.

Se indica que Multicamions empieza a suceder en la actividad empresarial a Camion World antes de que esta se declare en concurso. Sin embargo, ningún intento de derivar responsabilidad por sucesión de actividad económica hacia Multicamions puede apreciarse en cualquiera de las tres sentencias observadas. Sin duda, ello tiene su lógica, dado que, como

hemos podido averiguar, se ha acordado la extinción de Multicamions por el Juzgado de lo Mercantil número 1 de Girona en fecha 9 de febrero de 2021, por falta de masa en su propio concurso de acreedores. Servitucks es, de las dos empresas supuestamente creadas con ánimo defraudatorio, aquella con la que más difícil nos parece estimar relación existente entre sí y los dos hermanos declarados responsables de la letra g), así como con la extinta Camion World. A Servitucks se le adjudica en el procedimiento concursal una unidad productiva de Camion World y, puesto que acontece en el marco del concurso, no se transmiten las deudas en esta sucesión de actividad. Ello es debido a que la administración concursal y el juez mercantil no parecen haber apreciado vinculación alguna entre Camion World y Servitucks.

La Dependencia Regional de la Recaudación de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, en ánimo de obtener el cobro del crédito tributario no satisfecho en el concurso de acreedores, deriva responsabilidad por levantamiento del velo contra dos personas físicas, hermanos entre sí, que fueron socios de Camion World y administradores hasta el año 2011 y que, asimismo, se hallan especialmente vinculados con Multicamions. De la lectura de las sentencias parece que estos también tienen relación indirecta con Servitucks, asunto que ambos niegan en sus demandas.

Ambos hermanos son declarados responsables subsidiarios de las deudas tributarias de Camion World por un importe de 1.176.986,75 euros en virtud del artículo 43.1 g) de la LGT.

El TEAC, ante quien recurren los declarados responsables, coincide en su resolución con la Recaudación, considerando que existe unidad de dirección de la familia de los declarados responsables en cada uno de los actos y que esa dirección empresarial tendió a constituir las empresas Servitucks y Multicamions «de forma artificiosa con la finalidad de la obtención del inmovilizado y los negocios de la entidad deudora con el desvío patrimonial consiguiente».

A los hechos probados en la SAN de 22 de diciembre de 2023 (rec. núm. 2465/2021 –NFJ092480–) se le añade, con lo dispuesto en la SAN la de 5 de marzo de 2024 (rec. núm. 2438/2021 –NFJ093271–), que «es un hecho incontestable que el demandante fue socio de CWG, junto con su padre y hermano», que cuando Camion World comienza a tener dificultades para pagar los aplazamientos tributarios se creó Multicamions, «que comienza a prestar servicios a parte de los clientes de CWG, minorando los ingresos corrientes de ésta». Servitucks, como ya se ha señalado, asumió la actividad de reparación de camiones, habiendo sido adjudicataria de unidad productiva en el proceso concursal. Conforme a la citada sentencia:

Todo este cúmulo de circunstancias es una evidencia de que el demandante, a través de su sociedad, y en coordinación con otros miembros de su familia, se repartieron el negocio de CWG, a la que dejaron sin actividad, mientras asumían su clientela y ejercieron en las mismas instalaciones que la deudora, con el fin de defraudar a la Hacienda.

Se creó la «apariencia de sociedades distintas con el fin de que» Camion World no hubiera de responder de sus deudas.

Por otra parte, la Dependencia Regional de la Recaudación de la Delegación Especial de Cataluña de la AEAT, en ánimo de obtener el cobro del crédito tributario no satisfecho en el concurso de acreedores, deriva responsabilidad por levantamiento del velo contra Servitrucks, aquella empresa que parece estar indirectamente vinculada con los declarados responsables en los otros dos procedimientos y que resultó adjudicataria de unidad productiva en el marco del proceso concursal. Este es el caso que se enfrenta en la SAN de 8 de marzo de 2024 (rec. núm. 2882/2021 –NFJ093964–). A esta se le deriva responsabilidad por la misma cifra que a cada uno de los hermanos, entendiéndose, por tanto, que tal es la deuda total, incluidas sanciones, que Camion World mantenía con la Hacienda pública estatal.

Los declarados responsables recurren ante la AN las tres resoluciones del TEAC, dos de ellas de 19 de mayo de 2021 y la que concierne a Servitrucks, de 19 de julio de 2021. Los declarados responsables obtienen fallos desestimatorios en todos sus recursos.

2. Doctrina del tribunal

En lo que respecta a la responsabilidad de las personas físicas, la AN confirma la declaración de responsabilidad conforme al artículo 43.1 g) de la LGT recordando que, para que esta pueda ser derivada, han de concurrir los tres requisitos:

1. Que el responsable tenga el control del deudor principal o que exista un control o una voluntad rectora común entre deudor principal y el responsable (supuesto de la letra g) o que el obligado tributario tenga el control o que exista un control o una voluntad rectora común entre deudora principal y el responsable (supuesto de la letra h).
2. Que las personas o entidades responsables hayan sido creadas o utilizadas con ánimo de eludir el cumplimiento o pago de las deudas tributarias.
3. Que exista unicidad de personas o esferas económicas, o bien, una confusión o desviación patrimonial.

Deben cumplirse todos los requisitos, de manera que, en el caso de que no concurra uno de ellos, no será aplicable este supuesto de responsabilidad. Los requisitos 1 y 3 tienen carácter objetivo, mientras que el 2 tiene carácter subjetivo.

El control efectivo o la voluntad rectora común requiere efectuar un análisis más real que formal, no atendiendo exclusivamente a lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio. En el caso analizado, «la participación del demandante en la entidad deudora

principal, así como en» Multicamions y Servitrucks, se apoya en «un clamoroso panorama indicario».

En este apartado debemos destacar la afirmación sobre la falta de relevancia de la calificación del concurso de acreedores en el procedimiento de derivación de responsabilidad.

La AN también destaca el requisito subjetivo, el ánimo de la operación «intentar eludir las obligaciones para con la Hacienda Pública», afirmando que en el caso se ha producido la «adquisición de la unidad productiva por parientes o personas relacionadas con la empresa concursada» y que «además de la utilización de la figura del concurso, previamente [...] se hace uso de una nueva personalidad jurídica [...] para desviar parte de la facturación».

Fallando con la desestimación del recurso.

En el caso de Servitrucks, en el que se aplica la letra h) del artículo 43.1 de la LGT, la AN reitera los requisitos para la derivación de responsabilidad. Considera que existe una voluntad rectora común entre Servitrucks y la obligada principal y que se ha abusado de la figura del concurso. Como elemento añadido a lo señalado en las sentencias previas, debido a las alegaciones de la demandante, se pronuncia sobre el último párrafo del artículo 42.1 c) de la LGT. Como se podía esperar, la AN recuerda que no es de aplicación dicho párrafo cuando se deriva responsabilidad subsidiaria. Nótese que el citado párrafo es el que impide la derivación de responsabilidad por sucesión de actividad económica cuando esta tiene lugar en el procedimiento concursal.

3. Comentario crítico

Hemos empleado más líneas de las que acostumbramos en presentar los hechos y la doctrina del tribunal por entender que estos hechos (algunos probados, otros presuntos) son fundamentales para poder desarrollar las siguientes páginas. No se trata de comentar el sentido de la responsabilidad por levantamiento del velo o la relación del procedimiento concursal y la continuación de la actividad económica sin transmisión de deudas, sino todo junto y, a su vez, en vinculación de diferentes personas y diversos preceptos. Nótese que, siendo similar lo dispuesto en la letra g) y en la letra h) del artículo 43.1 de la LGT, no son, sin embargo, iguales. Ello nos lleva, como fundamentaremos, a afirmar que en este caso no concurren los presupuestos de hecho pertinentes para la derivación de responsabilidad subsidiaria hacia cualquiera de los hermanos afectados. Por otra parte, presentamos dudas sobre si es aceptable levantar el velo societario en supuestos de sucesión de actividad económica llevados a cabo de manera evidente y, por tanto, sin ocultación de la sucesión. En las siguientes líneas abordaremos, desglosado en epígrafes, el comentario crítico de las tres SSAN que nos corresponden, procurando justificar aquellos planteamientos que defendemos. Finalizaremos concluyendo como mejor sabemos, anunciando ya en este punto que

no resulta un asunto en el que tengamos certeza sobre la mejor interpretación de la legislación vigente.

3.1. Breve acercamiento a la responsabilidad por levantamiento del velo

Con origen en la jurisprudencia anglosajona, la concepción jurídica del levantamiento del velo, que busca salvar el hermetismo de la personalidad jurídica, comenzó a aplicarse por los tribunales españoles en los años noventa en relación con el delito fiscal (Castillo Solsona, 2008, p. 103). A través de su sentencia de 19 de abril de 2003 (rec. núm. 5327/1998 –NFJ014307–), el TS aplica esta construcción jurisprudencial en un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria. Algo después, por virtud de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se introdujeron en el artículo 43.1 de la LGT los supuestos g) y h), dedicados a la responsabilidad de quien controla una persona jurídica creada para evitar el pago de la deuda tributaria de la persona jurídica, o bien, para derivar responsabilidad a la persona jurídica creada para evitar el pago del tributo por parte de la persona física o jurídica que la controla. Así pues, se ha entendido que se trata de preceptos complementarios; el primero atribuye la responsabilidad por la deuda generada por la entidad creada para eludir y el segundo penaliza la actuación que «obedece al propósito de eludir la responsabilidad patrimonial, no de la entidad creada, sino del creador de la misma» (Pérez Royo, 2013, p. 190). Y es que, como ya hemos tenido ocasión de señalar, «en ambos casos, la persona jurídica habrá sido creada o utilizada con el fin de eludir el pago de las deudas tributarias, bien de las suyas propias, bien de quienes la controlan» (Fraile Fernández, 2024, p. 309).

Con ello se habilita a la Administración para que, actuando en autotutela, levante el velo societario, quedando facultada para actuar contra quienes desvirtúan el principio de responsabilidad patrimonial universal consagrado en el artículo 1911 del Código Civil escudándose en la que es la ficción jurídica más fundamental del tráfico mercantil, la personalidad jurídica.

Debe notarse que la STS de 19 de abril de 2003, antes citada, remarcaba el carácter excepcional y de recurso de última instancia que supone el empleo de la doctrina del levantamiento del velo, por lo que son muchos los autores que han criticado que se otorgase, ya hace más de 20 años, esta facultad a la Administración tributaria, y es que, como señalan Romero Plaza y Serrantes Peña (2016, p. 304), parece que estos tipos responsables se legislaron con la «finalidad de ahorrar tiempo a la Administración eliminando la necesidad de acudir a un procedimiento judicial declarativo para poder actuar», lo que, como hemos señalado en otras ocasiones, no solo ahorra tiempo a la Administración, sino que limita las garantías de los administrados. Y es que, «desde nuestra opinión, otorgar a la Administración, que es juez y parte la potestad para levantar el velo parece una burla a la personalidad jurídica, elemento básico del Derecho Mercantil y esencia de las transacciones económicas» (Fraile Fernández, 2024, p. 308).

Apuntado lo anterior, debemos precisar que en el caso aquí analizado se ha aplicado por la Administración lo previsto en el artículo 43.1 g) de la LGT, que prescribe la responsabilidad tributaria subsidiaria de:

Las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad rectora común con éstas, cuando resulte acreditado que las personas jurídicas han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y exista unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial. La responsabilidad se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones de dichas personas jurídicas.

Por su parte, se puede decir que la letra h) del mismo precepto es el complemento a la situación inversa, aquella en la que el obligado tributario emplea una persona jurídica para eludir su responsabilidad tributaria, derivándose en este caso la responsabilidad a la persona jurídica creada y en lugar de la persona jurídica creada:

Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que [...].

De la lectura del texto transcrto, así como de las interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales, se puede apreciar la necesidad de concurrencia de tres requisitos. El primero de ellos es el control efectivo; el segundo, el propósito de abuso/elusión, y el tercero es la unicidad de personas o esferas económicas o la confusión o desviación patrimonial. El control efectivo o voluntad rectora común puede considerarse un requisito objetivo, si bien el legislador no ha establecido qué entiende como elemento limitador de la presencia certa de un control efectivo. El tercer requisito, también de carácter objetivo e igualmente de contenido indeterminado, se considera un complemento al primer y segundo condicionantes, una especie de prueba objetiva de que el control se ha ejercido en ánimo de defraudar. Este ánimo defraudatorio constituye el elemento subjetivo del tipo, elemento volitivo que habrá de ser probado por la Administración tomando por base indicios que permitan alcanzar presunciones asentadas en la máxima de la experiencia.

Así pues, si un sujeto controla a una persona jurídica que ha sido creada o empleada en ánimo de defraudar, podrá ser declarada responsable de la deuda tributaria de aquella persona jurídica deudora cuando se pueda probar la unicidad de personas o esferas económicas. En el caso analizado, los hermanos han sido declarados responsables de las deudas tributarias de Camion World al entender la Administración y los tribunales que Servitrucks y Multicamions han sido creadas con la finalidad de eludir tributos y que existe unicidad de

personas o esferas económicas entre Servitucks y Multicamions y Camion World. Debe apuntarse que esta frase inteligible no aparece, sin embargo, en las sentencias que analizamos, sino que ello es lo que hemos inferido de su lectura, bastante más farragosa y carente de conclusiones, para arrojar luz sobre el hecho realmente enjuiciado.

3.2. Falta de encaje en el tipo responsable

La responsabilidad tributaria se ha legislado a través de la tipificación de diversos supuestos de hecho cuyo acaecimiento puede suponer la derivación de la deuda tributaria de un tercero sobre aquel que se encuentra en el supuesto de hecho tipificado.

Insistimos en la tipificación o detalle legislativo, pues se trata de un asunto fundamental para afrontar la sentencia que aquí se comenta. Es menester que el responsable se halle en la posición que determina la ley y que concurran todas las circunstancias legalmente previstas para que pueda sufrir la derivación de responsabilidad tributaria. No se trata de atribuir la obligación de pago a aquel que, conforme a las normas del sentido común, la sana crítica o el buen juicio haya tenido responsabilidades en que se mantenga una deuda de un tercero con la Hacienda pública. Esta tipificación no es un asunto menor, y tiene su amparo en la Constitución.

En lo que respecta a los dos hermanos, se ha derivado responsabilidad tributaria subsidiaria ex artículo 43.1 g) de la LGT. Conforme a este precepto, podrá ser declarado responsable aquel que tenga el control de una persona jurídica que haya sido empleada de forma abusiva para eludir el pago de tributos. Nótese que el responsable será la persona física o jurídica que tenga el control de una persona jurídica deudora. Esto es, para que pueda entrar en funcionamiento el artículo 43.1 g) de la LGT, debe existir una persona jurídica deudora creada o empleada para evitar el pago de la deuda tributaria y debe existir un tercero que controla a esta persona jurídica.

Sin embargo, el supuesto de hecho descrito en las SSAN de 22 de diciembre de 2023 y de 5 de marzo de 2024 no se compadece, según nuestro entendimiento, con lo previsto en el texto legal. Puede inferirse que han existido personas jurídicas que han sido creadas de forma abusiva, empero no parece que esas personas sean deudoras tributarias. Se esfuerzan, primero la Administración, y posteriormente el órgano judicial, en demostrar que se han creado dos empresas en ánimo de suceder a una tercera empresa, la deudora. También se aprecia el esfuerzo por demostrar que los declarados responsables tienen el control directo o indirecto de las empresas que han sucedido a la deudora. Ahora bien, conforme a nuestra humilde opinión, ha quedado en el olvido demostrar qué ánimo defraudatorio tenía la existencia, creación o empleo de la primera empresa, que es la obligada principal. Ni siquiera se manifiesta como asunto de importancia la relación entre la deudora principal y los declarados responsables tributarios en las dos primeras sentencias, las que afectan a responsables personas físicas.

De hecho, refiere el juzgador en las dos primeras sentencias lo expuesto en el folio 67 del acuerdo de derivación de responsabilidad subrayando que «el obligado tributario a través de la utilización y constitución de distintas sociedades de forma artifiosa y a través de la declaración de concurso, trata de eludir la responsabilidad por las deudas de Camion World Girona SL».

Pues bien, el concurso, precisamente, se debe solicitar ante la concurrencia de varios deudores a los que no es posible satisfacer de forma adecuada. La solicitud de un concurso de acreedores por existir deudas tributarias, entre otras, no puede ser causa de señalamiento culposo o negligente, todo lo contrario, no hacerlo cuando existen deudas puede ser causa de derivación de responsabilidad tributaria ex artículo 43.1 b) de la LGT, así como un supuesto de responsabilidad de tipo mercantil.

Eliminada de la frase transcrita la cuestión de la solicitud del concurso, basándonos en las causas expuestas en el párrafo previo, nos queda que el obligado tributario, a través de la utilización y constitución de distintas sociedades de forma artifiosa, pretende eludir el pago de los tributos de un tercero, Camion World. Esto es, las personas jurídicas creadas y utilizadas de forma artifiosa no son la deudora principal. Son Multicamions y Servitrucks las dos sociedades que se consideran artificialmente creadas con fines perniciosos en materia fiscal. Pues bien, puede aceptarse, pese a lo complejo del resumen de las titularidades de diversas empresas, que los hermanos declarados responsables en sus respectivos procedimientos tienen el control directo o indirecto de Multicamions y de Servitrucks. Pero, insistimos, no se deriva responsabilidad a estos hermanos por las deudas de Multicamions o de Servitrucks, que parecen haber sido creadas y empleadas con ánimo defraudatorio, sino que se les derivan las deudas de otra empresa de la que no se ha arrojado explicación de más ánimo defraudatorio que el que se le supone por la solicitud del concurso de acreedores.

Como señalamos, solicitar la declaración del concurso de acreedores, que es deber mercantil del administrador social, tiene su reflejo tributario en el artículo 43.1 b) de la LGT. Como hemos apuntado al describir el caso enjuiciado, ciertamente el entramado empresarial que manejan los declarados responsables y su familia puede resultar indicativo de la voluntad rectora común de casi una decena de personas jurídicas. Incluso nos parece cercano al buen juicio, al sentido común, que existe un ánimo defraudatorio en el proceder del declarado responsable en lo que a la administración empresarial se refiere. No obstante, lo expuesto no puede ser causa para derivar responsabilidad tributaria por las deudas de una empresa que ha sido sucedida a quien tiene el control efectivo de la sucesora.

3.3. Falta de responsabilidad por sucesión de actividad económica

Siendo manifiesto que se ha producido la sucesión en la actividad económica de la sociedad Camion World por parte de las sociedades Multicamions y Servitrucks, debemos

plantearnos si pudiera caber la responsabilidad por sucesión de empresas de la prevista en el artículo 42.1 c) de la LGT. Conforme a lo dispuesto en dicha letra, podrá ser declarado responsable quien suceda «por cualquier concepto en la titularidad o ejercicio de explotaciones o actividades económicas, por las obligaciones tributarias contraídas del anterior titular y derivadas de su ejercicio».

Como se ha puesto de manifiesto al describir el caso, la deudora principal, Camion World, presentaba dos ramas de negocio, la reparación de camiones y la compraventa de vehículos. Cada una de esas ramas de negocio ha sido desarrollada por una empresa sucesora; por un lado, Servitucks se ha dedicado al negocio de reparación de camiones y, de otro lado, Multicamions se ha encargado de continuar con la actividad de compraventa, según se puede entrever en las sentencias analizadas. Posteriormente, esta ha sido liquidada en su propio concurso de acreedores, como ya se ha comentado. Nada de fraude existente en suceder en la actividad económica a otro, por lo que no es preciso que se busque la presencia del elemento volitivo tendente a la defraudación cuando se pretende derivar responsabilidad tributaria solidaria ex artículo 42.1 c) de la LGT. Puede criticarse la extensión de la responsabilidad a las sanciones, o la posibilidad de declarar responsable al que continúa la actividad de un tercero con el que no ha tenido previa relación, pero nada de ello afectaría en el caso que se analiza. En el presente caso no se discute que las empresas en cuestión están desarrollando la actividad que previamente desarrollaba Camion World y que se ha producido una sucesión no de hecho, sino de derecho.

Pese a lo expuesto, no cabe derivar responsabilidad tributaria solidaria por sucesión en la actividad económica del deudor tributario, pues, para ello, habría sido preciso que la sucesión se hubiera producido al margen del proceso concursal. Ello queda así dispuesto en el propio artículo 42.1 c) de la LGT, en el cuarto párrafo, al señalar que la responsabilidad por sucesión en la actividad económica «no será aplicable a los adquirentes de explotaciones o actividades económicas pertenecientes a un deudor concursado cuando la adquisición tenga lugar en un procedimiento concursal». En este punto coincide la norma tributaria con el artículo 224 del Real Decreto legislativo 1/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley concursal (TRLC), al prever que la transmisión de unidad productiva «no llevará aparejada la obligación de pagos de los créditos no satisfechos por el concursado antes de la transmisión». Se ha señalado en el epígrafe previo que la Administración ha derivado responsabilidad tributaria por las deudas de Camion World a quienes controlaban a las empresas sucesoras, por lo que entendemos que no existe relación que permita acoplar los tres requisitos del artículo 43.1 g) de la LGT.

De otro lado, ha declarado la Administración la responsabilidad tributaria, en este caso del tipo recogido en el artículo 43.1 h) de la LGT, sobre Servitucks, la persona jurídica que sucede a Camion World. Como sucesora de la actividad empresarial, con carácter general, sucedería en las deudas de la sucedida. Esta sucesión tendría lugar tanto en aplicación de las normas sobre novación de sujetos parte de la obligación como en aplicación de la responsabilidad por sucesión de actividad empresarial a la que ya nos hemos referido. Ahora

bien, como se ha señalado, la norma tributaria no permite derivar responsabilidad solidaria por sucesión en la actividad empresarial cuando esta sucesión tiene lugar en el marco del concurso de acreedores.

3.4. Empleo fraudulento de la sucesión empresarial

Para evitar el empleo fraudulento de la sucesión concursal, el TRLC, en el artículo 224, indica que no resultará de aplicación la separación de la unidad productiva y de las deudas que a ella se asocian «cuando los adquirentes de las unidades productivas sean personas especialmente relacionadas con el concursado». Así pues, como ya señalamos en Fraile Fernández (2024, p. 373), si, en el marco del concurso de acreedores, el adquirente de una unidad productiva fuese persona vinculada con el deudor concursado, la Administración no está habilitada para derivar responsabilidad tributaria por sucesión de actividad económica, lo que acontece es que en ese caso se produce la sucesión en las deudas relacionadas con la unidad productiva transmitida, de modo que quien sucede en la actividad económica es ahora el titular de las deudas tributarias que se relacionan con esa rama de actividad.

En el marco de los fundamentos de derecho de los pronunciamientos judiciales que aquí se comentan se identifica que la Administración defiende que «se utilizó el artificio de solicitar el concurso de la deudora». Como ya se ha señalado, la solicitud del concurso no es un artificio, sino un deber de los administradores de la deudora. Asimismo, indica la Administración que se han empleado sucesoras para ejercer la misma actividad «con la finalidad de evitar la acción de cobro de los acreedores y una desviación patrimonial para impedir la responsabilidad patrimonial de la deudora». Pues bien, consideramos que no se ha probado ni fundamentado en modo alguno que se haya producido una desviación patrimonial. Lo que se manifiesta como probado es la insolvencia grave de la deudora principal, pues, como concluye el TEAC, «la deudora desde mediados del año 2012 tenía dificultades financieras».

Defienden los declarados responsables que existe una «imposibilidad de uso abusivo del concurso» pues «el proceso de venta de la unidad productiva se ejecuta por la administración concursal, como representante de la concursada y se validad por el juez del concurso».

Por su parte, la AN, en los antecedentes fácticos, reconoce que la masa activa del concurso había quedado valorada en poco más de dos millones de euros, mientras que la masa pasiva casi alcanzaba los ocho millones de euros. Asimismo se indica que en el plan de liquidación presentado por la administración concursal se proponía que Servitucks adquiere «los principales activos de la concursada por un importe de 25.000 euros, así como la asunción de 28 trabajadores».

Nos parece que en este análisis debemos dejar de lado la hipótesis de que se hubiera producido un hermanamiento entre el declarado responsable tributario y el administrador concursal en ánimo de ocultar la realidad económica al juez del concurso y proceder a un vaciamiento

patrimonial del deudor, lo cual no puede siquiera inferirse de la lectura de la sentencia. Por lo tanto, debemos considerar que la oferta de Servitucks sería razonable. De los dos millones de masa activa, entendemos que buena parte se repartirían conforme al orden de liquidación correspondiente, quedando activos valorados por una cuantía mucho menor en esa entrega a Servitucks a cambio de 25.000 euros y el mantenimiento de ciertos puestos de trabajo.

Si ello es así, ninguna utilización abusiva o fraudulenta del concurso de acreedores se aprecia. Como venimos reiterando, solicitar el concurso de una empresa insolvente no puede ser considerado un artificio, sino que es una obligación legal cuyo incumplimiento presenta graves consecuencias para los administradores sociales.

Como también se ha observado, la legislación concursal prevé que la sucesión en el marco del concurso se realice libre de deudas cuando se trate de la adquisición de una unidad productiva, pudiendo incluso declararse sucesión de empresa a efectos laborales y de la Seguridad Social, pero acordarse, si así se estima oportuno, que no se subrogue el adquirente en la cuantía de los salarios pendientes de pago, conforme a lo dispuesto en los artículos 221 a 224 del TRLC.

Como ya hemos advertido, cuando los adquirentes de las unidades productivas sean personas especialmente relacionadas con el concursado no tendrá efectos el artículo 224 del TRLC, lo que no implica que no pueda adquirirse una unidad productiva por persona especialmente relacionada con el deudor, sino que aquel habrá de asumir las deudas correspondientes.

En el caso que se analiza, parece que la Administración entiende que se han creado dos personas jurídicas para suceder artificiosamente a un deudor tributario. Dado que esta sucesión se ha realizado en el marco del concurso de acreedores, sea o no artificiosa, no podrá exigirse responsabilidad tributaria por sucesión de actividad económica. Si se ha producido que la sucesora fuese especialmente relacionada con la sucedida, en el mismo acto de transmisión de la unidad productiva a la parte vinculada, conociéndose de antemano esa vinculación, debiera haberse pactado por el juez concursal la transmisión de las deudas relacionadas con la actividad económica al adquirente. En tal caso, la novación subjetiva del acreedor se habría producido por virtud del acuerdo del juez concursal, quedando la Administración habilitada para exigir el pago como cualquier otro de los acreedores afectados. No parece que este haya sido el caso, pues no parece que el juez de lo mercantil haya entendido que Servitucks estuviese especialmente relacionada con Camion World.

Suponiendo que ciertamente la acción concertada de Servitucks y Camion World pretendiese vaciar de patrimonio a la deudora principal, la concursada Camion World, entendemos que la Administración podría tratar de declarar la responsabilidad solidaria de Servitucks ex artículo 42.2 a) de la LGT. Este precepto ha sido empleado en más de una ocasión para derivar responsabilidad tributaria contra los administradores concursales, en un modo de actuar criticado por nuestra parte (Fraile Fernández, 2023), entre otras ocasiones, en el número 488 de esta misma revista. No creemos que deba la Administración juzgar la intención

dañosa del administrador concursal, salvo contadas excepciones, empero sí pensamos que pueda emplearse la figura de la responsabilidad de quien cause o colabore en el vaciamiento patrimonial del deudor si, en un caso como este, se puede apreciar el concierto de voluntades para eludir el pago del tributo por parte de Camion World. Ahora bien, recuérdese que la Administración en este caso solo podría atacar hasta el importe del valor de los bienes que se hubieran podido embargar o enajenar. Hemos visto que el juez concursal ha aceptado el pago de 25.000 euros por el negocio de Camion World y el mantenimiento de los puestos de trabajo y que era seis millones mayor la masa pasiva que la activa en la contabilidad concursal, por lo que nos parece razonable afirmar que la Administración no ha intentado derivar responsabilidad ex artículo 42.1 a) de la LGT porque el patrimonio adquirido por Servitucks fue bastante inferior en valor que la deuda tributaria que se le ha derivado.

3.5. No extensión de los supuestos de responsabilidad y aplicación restrictiva

La responsabilidad que aquí se deriva, tal y como se apuntó al inicio, ha venido a ser aceptada doctrinalmente como responsabilidad por levantamiento del velo. Ahora bien, el levantamiento del velo societario es una tarea judicial, no administrativa, de modo que la Administración tributaria no resulta capacitada para levantar sin más el velo societario, sino que exclusivamente puede aplicar la norma tal y como ha quedado redactada por el legislador. La Administración puede declarar por sí misma el tipo responsable cuando concurren los presupuestos fijados en la norma. Puede considerarse que se trata de una potestad exorbitante y así lo ha manifestado buena parte de la doctrina. Consideramos que la presencia en el tipo responsable que aquí se analiza de conceptos jurídicos indeterminados o de carácter tan subjetivo que difícilmente puedan ser probados con absoluta certeza ya supone suficiente sacrificio de la seguridad jurídica como para pasar a permitir que la Administración levante el velo de manera extensiva, con aplicación del tipo responsable a supuestos que puedan ser considerados análogos.

Son dignas de mención las consideraciones del TEAC a este respecto contenidas en las resoluciones de 4 de junio y 17 de noviembre de 2020 (RG 5491/2019 –NFJ078129– y 4047/2019 –NFJ081013–, respectivamente), en las que afirma que:

La Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, no se encuentra habilitada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la normativa vigente donde expresamente se le atribuyen estas prerrogativas para el cobro de deudas en el marco de su autotutela.

Concluyendo que no resulta conforme a derecho declarar a otros responsables diversos de los previstos en el artículo 43.1 g) y h) de la LGT «por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil de levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil».

En este caso, creemos que la Administración podría tratar de derivar responsabilidad tributaria por las deudas impagadas por Camion World a través del tipo responsable del artículo 42.2 a) de la LGT, si es que considera que ciertamente se ha producido una desviación patrimonial. Dudamos de que realmente haya tenido lugar dicha desviación patrimonial y, como hemos señalado, no creemos que pudiera hacerse pago a la Administración con el valor de ese patrimonio desviado.

La responsabilidad del administrador social no parece estar en tela de juicio. La responsabilidad por sucesión de empresa no resulta viable por hallarnos ante una transmisión en el marco del concurso de acreedores y quedar así exceptuado en el propio precepto tributario.

Leyendo la SAN se aprecia que el reproche jurídico se asienta en que entiende la Administración que se ha producido una sucesión de actividad y que existen vínculos entre la empresa sucesora y la sucedida; lo que no nos parece motivo suficiente para levantar el velo societario. Ello debió hacerlo valer en el marco del concurso de acreedores para que, de ser así, Servitucks hubiera asumido también las deudas y no solo los contratos de trabajo.

En cualquier caso, conforme a nuestro criterio, no se aprecia que los hermanos declarados responsables hayan incurrido en causa de responsabilidad del artículo 43.1 g) de la LGT, pues la empresa deudora no ha sido empleada de modo fraudulento, simplemente ha entrado en concurso.

Conforme a lo dispuesto en el tipo, los hermanos podrían tener que asumir, en atención al artículo 43.1 g) de la LGT, las deudas tributarias de Servitucks, pues esta segunda empresa es la que se refiere como creada con ánimo defraudatorio, pero nunca las deudas de Camion World, que no ha realizado ningún acto merecedor de reproche jurídico y, por tanto, no se cumple en tal relación el tipo responsable. Servitucks no ha sucedido en las deudas a Camion World, por lo que no habría nada que exigir a los hermanos si se aplicase el artículo 43.1 g) de la LGT ocupando Servitucks la posición de obligado principal.

En el caso de Servitucks y la responsabilidad del artículo 43.1 h) de la LGT, sí se cumplen, a nuestro juicio, los requisitos objetivos, pero tenemos dudas de que el requisito subjetivo pueda fundamentarse. Entendemos que, aunque pueda probarse la confusión patrimonial o la unicidad de personas y esferas económicas, lo que puede ser indicativo de intención fraudulenta, sin más elementos que construyan la presunción no queda acreditado el elemento volitivo preciso. Siguiendo al TSJ de la Comunidad Valenciana, entre otras, en su sentencia 539/2023, de 26 de mayo (rec. núm. 1029/2022 –NFJ093965–), no es suficiente la concurrencia de los requisitos objetivos, pues «otro entendimiento nos llevaría a la conclusión de una suerte de responsabilidad universal entre sociedades vinculadas, de manera que cualquiera de ellas habría de responder de las deudas de cualquiera de las otras». Asimismo, la propia confusión patrimonial entre Servitucks y Camion World nos parece que queda en entredicho desde el momento en el que, siendo una sucesora de la otra, el patrimonio no se confunde, sino que pasa, por un precio de 25.000 euros y con el visto bueno del juez mercantil, de una a la otra.

Siguiendo nuevamente consideraciones del TEAC, en este caso conforme a lo señalado en la resolución de 19 de enero de 2023 (RG 5328/2020), este tipo responsable debe aplicarse haciendo uso restrictivo, pues,

como medida antiabuso que es, ha de ser aplicada con cautela y reservada a aquellos casos en que, como consecuencia de conductas defraudatorias por lo general sofisticadas, no queda otra reacción, sin que deba aceptarse su aplicación como simple alternativa.

No creemos que deba optarse por aplicar responsabilidad por sucesión de actividad económica de la prevista en el artículo 42.1 c) de la LGT o responsabilidad por perjudicar la actuación ejecutiva de la Administración del artículo 42.2 a) de la LGT de modo preferente por ser ambos supuestos de responsabilidad solidaria. Ha sido claro el TS en su reciente sentencia 680/2024, de 22 de abril (rec. núm. 9119/2022 -NFJ088932-), al afirmar que «la declaración de responsabilidad subsidiaria no exige agotar previamente todas las posibilidades de declaración de responsabilidad solidaria» y no pretendemos en este momento contradecir al Alto Tribunal. Si consideramos que debió la Administración aplicar si pudo otros tipos responsables es debido a que, en el caso de las personas físicas, creemos que no se dan los presupuestos del tipo literalmente previstos en el texto legal y, en el caso de la persona jurídica, entendemos que la aplicación restrictiva del tipo impide su empleo alternativo respecto a los otros tipos responsables ya anunciados.

3.6. Conclusiones y búsqueda de respuesta en la jurisdicción civil

Nos parece que no puede derivarse responsabilidad por el tipo escogido sobre los hermanos que han tenido el control de la concursada, pues el tipo prevé derivación de responsabilidad por deudas de la empresa empleada fraudulentamente y la concursada simplemente procedió a su liquidación ordenada en el procedimiento concursal.

Por otra parte, la finalidad del artículo 43.1 h) de la LGT no es servir a facilitar la derivación de responsabilidad tributaria cuando son otras las causas o el tipo responsable que debiera aplicarse. Así lo hemos fundamentado en palabras del propio TEAC. Por ello, somos de la consideración de que, hallándonos, como nos hallamos, ante un supuesto de sucesión en la actividad empresarial, no cabe derivar responsabilidad por levantamiento del velo contra el sucesor. Por el ataque que el levantamiento del velo supone contra la personalidad jurídica, elemento este esencial en el tráfico mercantil, su empleo debe hacerse con cautela y no como alternativa entre tipos responsables.

Lo que acontece en este caso es que se ha producido un hecho cierto que supone la exención de la responsabilidad del sucesor de empresa cual es que esta sucesión se haya

realizado en el marco del procedimiento concursal sin vinculación aparente entre la concursada y la sucesora.

La Administración, por su propio interés, se ha olvidado de que el tipo aplicable es el previsto en el artículo 42.2 a) de la LGT y que Servitucks ha quedado exenta de tal responsabilidad por lo dispuesto en la propia norma tributaria.

Al entender la Administración que existe vinculación entre sucesora y sucedida, debió hacer valer esta circunstancia en el marco del procedimiento concursal, interponiendo el pertinente incidente antes de que se produjera la adjudicación de la unidad productiva. Como se ha mencionado, no existe excepción en materia de responsabilidad tributaria cuando se trata de sucesión en el concurso de acreedores por parte de una entidad vinculada. Por ello, conforme a nuestra opinión, la sucesora ha quedado exenta de responsabilidad conforme al artículo 42.1 c) de la LGT. Quizá debiera el legislador incluir una cautela similar a la que se contiene en el TRLC, de modo que, observada *a posteriori* la vinculación, pueda la Administración hacer valer la responsabilidad por sucesión, aunque esta se haya producido *pendiente* concurso.

En las circunstancias concurrentes, nos parece que la Administración debería resolver el asunto en la vía mercantil, de modo que se produzca la novación subjetiva del deudor con la transmisión de la rama de actividad.

El empleo por parte de Hacienda de los mecanismos civiles y mercantiles nos ha parecido desde siempre una actuación interesante. De un lado, porque permite a la Administración actuar en aras de sus intereses recaudatorios y, de otro, porque se realiza desde un primer momento bajo el auspicio del juez que vela por el interés general por encima del interés recaudatorio. En esta línea se ha posicionado de manera novedosa el Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2024-2027 que, en el marco de las actuaciones contra el fraude, aboga por acudir cuando sea preciso a la vía civil o mercantil según corresponda, indicando que:

Se trata de casos en que los mecanismos de recuperación de deuda de los que está dotada la Agencia Tributaria se muestran insuficientes para lograr el fin perseguido, por lo que ha de acudir a la tutela judicial para conseguir el mismo, a través del ejercicio de acciones en el ámbito jurisdiccional civil. Así pues, es un hecho que la mejor defensa recaudatoria de los derechos de la Hacienda Pública estatal hace necesario acudir a las acciones civiles.

Pues bien, creemos que en este caso no existen los requisitos para derivar responsabilidad sobre los hermanos por las deudas tributarias de la concursada y sostenemos que la eximente de responsabilidad que prevé el artículo 42.1 c) de la LGT no puede permitir que se derive al responsable por tal causa responsabilidad por levantamiento del velo, siendo esta última una excepción de uso restrictivo.

Nos parece que la actuación adecuada, que no fuerza y retuerce la legislación para aplicarla al caso, habría sido el ejercicio de la acción pauliana. A falta de opinión de mejor

doctrina, nos parece que la acción pauliana o revocatoria, que queda recogida con carácter general en el artículo 1111 del Código Civil, es lo que la Administración debiera haber ejercitado. Se trata de una acción que tiene por base la revocación del negocio realizado en fraude de acreedores, que es lo que la Administración entiende que ha sido la transmisión de la actividad económica de Camion World a Servitucks. Creemos que, en términos de legislación y de justicia, este sería el proceder adecuado.

Referencias bibliográficas

- Castillo Solsona, M.^a M. (2008). *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria: La responsabilidad por «levantamiento del velo»*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Fraile Fernández, R. (2023). La responsabilidad tributaria del administrador concursal pendiente de concurso. Especial referencia a los actos convalidados por el juez de lo mercantil. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 488, 89-120. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18781>
- Fraile Fernández, R. (2024). *Tratado sobre responsabilidad tributaria*. Atelier.
- Pérez Royo, F. (2013). *Derecho financiero y tributario: Parte general* (23.^a ed.). Civitas.
- Romero Plaza, C. y Serrantes Peña, F. (2016). *Responsables y responsabilidad tributaria* (2.^a ed.). Wolters Kluwer.