

La Administración no puede declarar la responsabilidad tributaria, mediante la aplicación directa de la jurisprudencia civil del levantamiento del velo

Análisis de la [RTEAC de 4 de junio de 2020, RG 5491/2019](#)

Manuel Mejías Mondelo

*Inspector de Hacienda del Estado
Tribunal Económico-Administrativo Central*

Extracto

El Tribunal Económico-Administrativo Central considera que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 8 y 41 de la Ley General Tributaria, el legislador viene a exigir que tanto la determinación de los responsables así como el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria deben realizarse por una norma con rango de ley, por lo que no es admisible que la Administración tributaria trate de justificar el acuerdo de derivación impugnado, amparándose en la existencia de una «doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001».

1. Supuesto de hecho

El 27 de marzo de 2019, por el órgano de recaudación competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), se dictó respecto al reclamante (persona jurídica) acuerdo de inicio de expediente de derivación de responsabilidad solidaria, por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo, artículos 6 y 7 del Código Civil, alcanzando los débitos a derivar una cifra superior a los 31 millones de euros.

Las deudas cuya derivación se iniciaba correspondían a responsabilidad civil y multa resultantes de delito contra la Hacienda Pública del deudor principal (persona física).

Puesto de manifiesto el expediente y concedido el trámite de audiencia, la interesada formuló el 21 de mayo de 2019 diversas alegaciones, consistiendo esencialmente en considerar que la Administración estaba creando un supuesto de responsabilidad sin cobertura legal alguna.

La Administración rechazó las alegaciones de la interesada, dado que el 5 de agosto de 2019 la declaró responsable solidaria del deudor principal, donde el órgano de recaudación, en contestación a las mismas señalaba que:

[...] Es doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada la posibilidad de aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001).

Así, en términos del Reglamento General de Recaudación, el levantamiento del velo societario, la declaración del tercero como deudor, y en su caso las trabas cautelares en el patrimonio del mismo, y la aplicación al mismo del procedimiento de apremio –en idéntica medida que al obligado principal por responsabilidad civil–, serían actos del procedimiento administrativo de apremio dictados por los órganos de recaudación para la exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.

Y ello, porque tal y como refieren las citadas STS de 19-4-2003 y 31-1-2007: «En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo... desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones

sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1911 del Código Civil».

Por lo tanto, levantar el velo societario, significa, a efectos tributarios, integrar los patrimonios de los participantes en el abuso de formas societarias, por lo que el embargo cautelar en una sociedad pantalla o refugio, en puridad supondría el embargo en el patrimonio del obligado principal por responsabilidad civil, y supondría dar puntual cumplimiento a la orden judicial de exacción de dicha responsabilidad civil.

[...]

La referida STS de 19-4-2003 en el FJ 3.º PARTE TERCERA, nos ofrece una de las claves del asunto, al advertir en una interesante reflexión que, bien parece, que el empleo en del derecho tributario de normas concretas, para afrontar el fenómeno de las sociedades interpuestas, ha podido llevar, erróneamente, a relegar a un segundo plano la aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo.

Es decir, como es sabido, la doctrina del levantamiento del velo, o si se quiere la posibilidad de superar la personificación jurídica, ha tenido «cristalizaciones» o plasmaciones legislativas concretas, y ello ha inducido a error, porque ha llevado a pensar que precisamente por la existencia de tales normas legales concretas sobre la materia, «a sensu contrario», solo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por Ley, faltando así una aplicación general de la doctrina del levantamiento del velo .

Esta es la idea auténticamente central: la legislación del art. 43.1 g) y h) LGT es una mera cristalización más, concretamente del cauce procesal para construir una solidaridad civil sin límite entre los implicados en el fraude de ley con abuso societario en fraude de acreedores. Nada más y nada menos, pero no cierra la posibilidad de acudir al artículo 6.4 CC para lo que sea menester.

Frente al acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria, la sociedad interpuso reclamación económico-administrativa *per saltum* directamente ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), que tras los trámites oportunos se han seguido con el número 5491/2019, y donde la reclamante reiteró, en esencia, las alegaciones formuladas ante el órgano de recaudación.

2. Doctrina del tribunal

El TEAC ha procedido a estimar la reclamación económico-administrativa, siendo su criterio el siguiente, *si bien no constituye doctrina vinculante en el sentido del artículo 239.8 de la LGT*.

En el presente caso, el órgano de recaudación afirma en el acuerdo de derivación impugnado que existe:

[...] doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001).

De la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo (TS) invocadas, no parece que pueda deducirse sin más que la Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, se encuentre 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).

En definitiva, es indudable que en el presente caso la Administración tributaria, al dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil –yendo más allá de los supuestos de responsabilidad que expresamente se recogen/tipifican en la normativa vigente–, ha invadido esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a los órganos jurisdiccionales, y por ello ha de acogerse el motivo de impugnación alegado con correlativa estimación de la presente reclamación.

3. Comentario crítico

Las normas en las que la Administración ha pretendido amparar su acuerdo de declaración de responsabilidad son los citados artículos 6.4 y 7 del Código Civil, que establecen:

Artículo 6.4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.

Artículo 7.

1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe.
2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por la intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.

En lo relativo a la responsabilidad tributaria, dispone el artículo 41.1 de la Ley General Tributaria (LGT):

Artículo 41. Responsabilidad tributaria

1. La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades. A estos efectos, se considerarán deudores principales los obligados tributarios del apartado 2 del artículo 35 de esta ley.

A su vez, el artículo 8 de la misma ley establece en lo que aquí importa:

Artículo 8. Reserva de ley tributaria.

Se regularán en todo caso por ley:

[...]

c) La determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 de esta ley y de los responsables.

En el presente caso, la AEAT ha justificado su actuación con base en la existencia de una autotutela ejecutiva, que le permite aplicar directamente la doctrina del levantamiento del velo, en supuestos diferentes a los contemplados expresamente en la normativa tributaria (en concreto el art. 43.1 g) y h) LGT).

La institución de la autotutela administrativa, que no se encuentra plasmada como principio constitucional de la administración, pero que existía ya en determinadas leyes preconstitucionales, se ha justificado por la generalidad de la doctrina según el principio constitucional de eficacia administrativa: para que la Administración pueda actuar con eficacia, debe ser capaz de autotutelar sus relaciones jurídicas con los administrados, siempre con sometimiento pleno a la ley y el derecho, lo que implicaría el control de tal autotutela por parte de los órganos jurisdiccionales.

El principio (o la institución) de autotutela administrativa tiene varias vertientes, siendo las más destacadas:

- La Administración pública no requiere de una sentencia declarativa de un tribunal de justicia que declare válidos sus actos: los actos de la Administración gozan de presunción de validez desde el momento en que se dicten y hasta tanto no sean revocados en la manera prevista en las normas.
- La Administración pública puede hacer efectivos (ejecutar) sus propios actos administrativos sin tener que recabar una sentencia ejecutiva de los tribunales de justicia.

En el caso que nos ocupa, entiende la Administración que con base en el principio de la autotutela administrativa, está habilitada para aplicar directamente la doctrina civil del levantamiento del velo, y para la recaudación de las deudas del deudor principal, puede declarar la responsabilidad solidaria respecto de un tercero, amparándose en los artículos 6 y 7 de la LGT. Tal conclusión de la Administración tiene su fundamento en la interpretación de las Sentencias del TS de 19 de abril de 2003, Sala de lo Contencioso, recurso de casación número 5327/1998 (NFJ014307), y de 31 de enero de 2007, Sala de lo Contencioso, recurso de casación número 6991/2001 (NFJ024999).

Sin embargo, esa no es la opinión del TEAC, pues el ejercicio de la autotutela administrativa encuentra su límite en el sometimiento a la ley. Y en el caso de la responsabilidad tributaria, esta solo podrá ser declarada por la Administración, directamente y sin necesidad de intervención judicial, en aquellos casos en los que una norma con rango de ley expresamente la habilite para ello, debiendo ajustarse al procedimiento establecido, además de cumplir en cada uno de los diferentes supuestos de hecho las condiciones objetivas, subjetivas y temporales.

Así pues, en las dos sentencias señaladas por la AEAT para justificar su actuación, inicialmente la Administración tributaria dicta acuerdo de derivación de responsabilidad según el artículo 72 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (antigua LGT); sin embargo, son los órganos jurisdiccionales los que ulteriormente deciden aplicar la citada doctrina del levantamiento del velo.

Esta misma idea subyace en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introdujo los nuevos apartados g) y h) del artículo 43.1 de la vigente LGT, en donde se explica la introducción en la normativa tributaria de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo –encuadrándola entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria–, señalando el legislador que:

[...] La introducción de esta medida antiabuso permitirá a la Hacienda Pública reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema y tendentes a conseguir, cuando no la exoneración *de facto* de las obligaciones contributivas, *un retardo elevadísimo en su cumplimiento al tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa* [...]

En consecuencia, la Administración tributaria podrá, en aplicación del principio de autotutela, declarar la responsabilidad tributaria, pero solo en los supuestos y con las condiciones y demás requisitos establecidos en normas con rango de ley para cada supuesto de hecho concreto, y en aquellos casos en los que la norma legal de responsabilidad tributaria no sea suficiente para la recaudación de la deuda tributaria –y por ello la Hacienda Pública no pueda cumplir directamente con su finalidad de interés público–, podrá, en defensa de tal interés, acudir a la tutela judicial, con la finalidad de obtener un pronunciamiento favorable en fase declarativa.