

EL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO: ALGO MÁS QUE DOS LETRAS FINALES EN EL PRIMER APARTADO DE UN PRECEPTO DE LA LEY 58/2003

MANUEL SANTOLAYA BLAY

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA técnica del levantamiento del velo (TLV, en lo sucesivo) ha sido analizada hasta la saciedad por diversos autores, tanto desde una perspectiva teórica como práctica. Cabe preguntarse, pues, por las razones de un nuevo trabajo que la aborde. Son, al menos, dos. En primer lugar, siempre cabe exponer a través de unas pocas líneas el grueso principal de una doctrina que, bien en ocasiones es mal comprendida, bien ocupa en otros especialistas una extensión innecesaria. Porque la idea básica que late bajo la TLV es muy sencilla. En consecuencia, se presta bien al resumen ordenado. En segundo lugar, su aplicación al ámbito tributario se despacha, por lo general, con una referencia, más o menos completa, a las letras g) y h) del artículo 43.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Pero el contenido de tales letras no se pone en relación con el presupuesto de hecho de otras responsabilidades tributarias con las que acaso limitan aquéllas o, directamente, chocan. Ello lleva a los tratadistas a sostener que constituye una institución fiscal novedosa, cuando verdaderamente no es así.

Palabras clave: seguridad jurídica, justicia material, responsabilidad tributaria y abuso de la persona jurídica.

THE TECHNIQUE LIFTING THE VEIL IN THE FIELD OF TAXATION: MORE THAN TWO FINAL LETTERS IN THE FIRST PARAGRAPH OF A REGULATORY PROVISION OF THE LAW 58/2003

MANUEL SANTOLAYA BLAY

Inspector de Hacienda del Estado

Abstract:

THE technique of lifting the veil (TLV, hereinafter) has been analyzed ad nauseam by numerous authors, from both a theoretical and practical approach. So one may wonder about the reasons of another paper on the subject. They are at least twofold. Firstly, one may always survey in a few lines the core of a doctrine that is often misunderstood or simply too lengthily addressed. Because the basal idea underlying the TLV is very simple, and thus well suited for a methodical summary. Second, its application to the tax field is generally done with a more or less complete reference to letters g) and h) of article 43.1 of Law 58/2003, of December 17, General on Taxation. But the content of such letters is not usually connected to the factual elements of other mayhap bordering or even conflicting tax liabilities. This leads scholars to contend that TLV is an innovative tax institution, when really it is not.

Keywords: legal certainty, material justice, tax liability and abuse of the legal person.

Sumario

1. Introducción.
2. Antecedentes de la técnica del levantamiento del velo en España.
 - 2.1. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1959.
 - 2.2. La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984.
3. Panorámica.
4. Significado del levantamiento del velo.
 - 4.1. Concepto.
 - 4.2. Características.
5. Consideraciones generales sobre el levantamiento del velo tributario.
6. El deslinde entre los distintos supuestos de responsabilidad por levantamiento del velo tributario.
7. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

El origen de la técnica jurídica conocida como levantamiento del velo debe situarse en Estados Unidos, en la segunda mitad del siglo XIX. De ahí saltó a la Europa anglosajona. Y de ésta, a España. En nuestro país suele denominarse levantamiento del velo («lifting the veil») a lo que estos otros países denominan «disregard of legal entity» (desentimiento de la personalidad jurídica).

La técnica del levantamiento del velo (TLV, en lo sucesivo) ha sido analizada hasta la saciedad por diversos autores, tanto desde una perspectiva técnica como práctica. Cabe preguntarse, pues, por las razones de un nuevo trabajo que la aborde. Son, al menos, dos. En primer lugar, siempre cabe exponer a través de unas pocas líneas el grueso principal de una doctrina que, bien en ocasiones es mal comprendida, bien ocupa en otros especialistas una extensión innecesaria. Porque la idea básica que late bajo la TLV es muy sencilla. Se presta, por ello, al resumen ordenado. En segundo lugar, su aplicación al ámbito tributario se despacha, por lo general, con una referencia, más o menos completa, a las letras g) y h) del artículo 43.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Pero el contenido de las mismas no se pone en relación con el presupuesto de otras responsabilidades tributarias con las que limitan aquéllas o, directamente, chocan acaso. Ello conduce a los tratadistas a sostener que constituye una institución fiscal novedosa, cuando realmente no es así.

El trabajo que sigue se estructura en dos partes. En la primera, se abordan los principales aspectos de la TLV como técnica jurídica general. En la segunda, se trasladan esas reflexiones al ámbito tributario, a fin de extraer algunas conclusiones operativas.

2. ANTECEDENTES DE LA TÉCNICA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN ESPAÑA

2.1. La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 1959

La primera sentencia que en nuestro país abordó de modo sistemático la TLV fue la del Tribunal Supremo (STS) de 28 de mayo de 1984. Se trata de un pronunciamiento que sin rubor podemos calificar de legendario y prototípico. También de único. Porque a partir de entonces, lo que sentencias posteriores han hecho no ha sido más que reproducir sus razonamientos o remitirse a ellos. No se puede pretender, en consecuencia, ser alguien en el mundo de la TLV y vivir al margen de la STS de 28 de mayo de 1984 y sus epígonas. Pero que dicho fallo sea el primero que abordó de forma razonada los perfiles de la institución no significa también que fuera el primero en el tiempo en dictarse sobre la base de dicha teoría. Este otro honor corresponde a un pronunciamiento mucho más antiguo: la STS de 30 de abril de 1959, dictada en el denominado caso *El Noroeste-El Oriente*. Brevemente, los hitos del asunto que suscitó este otro fallo del Alto Tribunal son los siguientes:

1. Don Manuel R.V. se sube a bordo de un autobús perteneciente a la empresa regular de viajeros denominada «EL NOROESTE».
2. El autobús, alcanzado un determinado punto del trayecto, se estropea.
3. Previo trasbordo a un autobús de la empresa «EL ORIENTE», perteneciente al mismo dueño que «EL NOROESTE», el trayecto continúa.
4. El autobús de «EL ORIENTE» sufre un accidente que le causa lesiones a don Manuel R.V.
5. Don Manuel R.V. formula una demanda por daños y perjuicios contra «EL ORIENTE».
6. La empresa «EL ORIENTE» se opone a tal demanda arguyendo que no mantiene ni ha mantenido jamás relación contractual alguna con don Manuel R.V. Es «EL NOROESTE» la única que ha contratado con él.
7. Cuando, tras sucesivas instancias, el caso llega al TS, éste admite las pretensiones de don Manuel R.V. en atención a constituir «ambas empresas una sola entidad con una unidad patrimonial».

Cualquier razonamiento –más allá de la comunidad patrimonial señalada– de por qué es válido extender las consecuencias desfavorables de un caso fortuito, predicable en principio de un sujeto («EL NOROESTE»), a otro («EL ORIENTE»), brilla por su ausencia del texto del fallo. Éste se limita a producir dicha extensión, sin ahondar, como digo, en las causas jurídicas que la hacen viable. Nada más.

2.2. La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984

Muy diferente es el caso de esta otra sentencia, que, como he dicho, ofrece un fallo acompañado de una previa reflexión analítica sobre los contornos de la institución (TLV) en que lo basa. En este otro supuesto, los hechos habidos son los siguientes:

1. «EMAYA» era la empresa municipal (desconozco si continúa siéndolo) a través de la cual el Ayuntamiento de Palma de Mallorca efectuaba el suministro de agua en la ciudad.
2. La red de abastecimiento –cuyo mantenimiento en perfectas condiciones de uso– competía a «EMAYA», se avería, lo que causa humedades y otros desperfectos a la sociedad «X».
3. La sociedad «X» se dirige, en reclamación de daños y perjuicios, al Ayuntamiento de Palma de Mallorca. Algún tiempo después, vuelve a formular su demanda, dirigiéndola esta segunda vez tanto al Ayuntamiento como a la propia «EMAYA».
4. La demanda no prospera en sede administrativa porque: a) Al tener «EMAYA» personalidad jurídica diferenciada respecto del Ayuntamiento, debía haberse dirigido contra ella, no frente a aquél. En este sentido, la primera demanda resulta irrelevante; b) Cuando se demanda verdaderamente a la empresa municipal, había operado la prescripción del derecho a ejercitar la acción de daños y perjuicios.

5. El TS resuelve a favor de la entidad «X», por cuanto que el poder de gestión sobre «EMA-YA» que posee el Ayuntamiento (que es total; de hecho, el propio alcalde de Palma era su presidente) determina que no puedan reputarse sujetos mutuamente extraños la empresa de suministro y la corporación local.

3. PANORÁMICA

Es relativamente elevado (unas 800) el número de sentencias que en nuestro país han resuelto casos de conflicto aplicando la TLV. Abundan, sobre todo, en el ámbito civil, en el cual, con frecuencia, el sujeto pasivo de un procedimiento ejecutivo (deudor), con la concurrencia de terceros, formula tercerías (de dominio o de mejor derecho) en el marco del procedimiento, con el deseo de evitar que éste prospere. Considerados dichos terceros como una prolongación suya –cosa que, precisamente, permite la TLV–, no hay realmente razón alguna para la tercería, pues es el propio deudor el que formula la oposición, no un auténtico tercero independiente. También recaen en el orden laboral, en el que a menudo tratan de erosionarse legítimos derechos laborales por la vía de la sucesión empresarial o el fraccionamiento de la contratación. En el primer caso, el expediente de una supuesta nueva entidad («B»), al contratar al trabajador, que hasta entonces venía prestando sus servicios en otra («A»), puede dar al traste con la antigüedad del empleado, que en verdad computa desde su alta en «A», por ser «A» y «B» dos instancias de una misma realidad jurídico-patrimonial. También puede tratar de evitarse, mediante la contratación sucesiva por empleadores aparentemente distintos, que la relación laboral devenga indefinida. Menos necesidad de la TLV se tiene, por el contrario, en el ámbito penal, una jurisdicción que suele basar sus pronunciamientos, según una honda tradición, en consideraciones casi exclusivamente de fondo (en el ámbito administrativo la persona jurídica puede ser sujeto infractor; esto nunca sucede en el criminal). Si acaso, queda relegada aquí a los supuestos de obstaculización del procedimiento de cobro de la responsabilidad civil aneja a la pena impuesta, materia esta que constituye una simple cuestión civil que sólo por su accesoriedad se dirime en vía también penal.

4. SIGNIFICADO DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO

4.1. Concepto

La referida STS de 28 de mayo de 1984 acuñó el concepto doblemente, en el sentido de que ofrece dos definiciones, sustancialmente idénticas, de lo que significa la TLV:

1. Penetrar en el sustrato 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 se puedan perjudicar intereses dignos de tutela (privados o públicos) o cometer abusos.

2. Penetrar en el interior de las personas jurídicas para evitar que la independencia que su existencia (respecto de la de sus verdaderos artífices se entiende) supone, conlleve abuso o daño a terceros.

Se trata de una sucinta, pero clara, doctrina que puede ser representada mediante no dos sencillas ecuaciones de comportamiento:

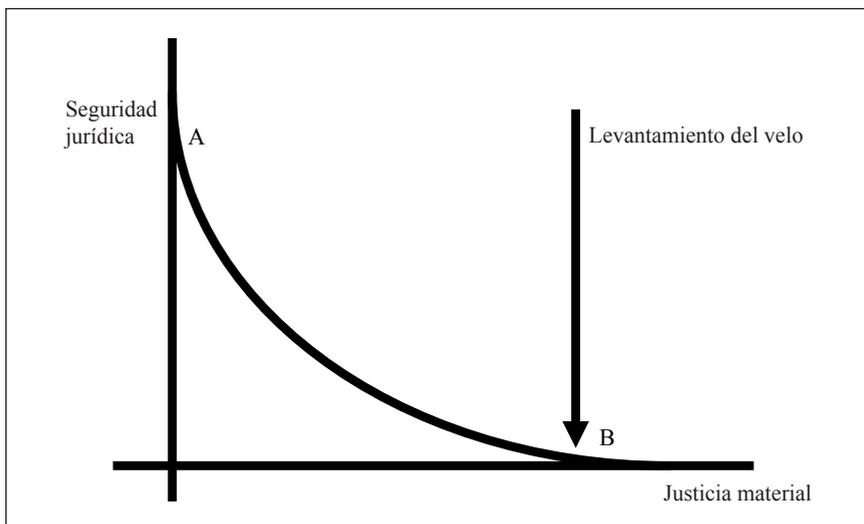
[1] PERSONA JURÍDICA + ABUSO = FRAUDE

[2] FRAUDE → LEVANTAMIENTO DEL VELO

La TLV se basa en la permanente oposición que existe entre dos principios jurídicos, el de seguridad jurídica, por un lado, y el de justicia material (equidad) por el otro. De acuerdo con el primero, la persona jurídica deber ser respetada siempre (tanto ella como las consecuencias que de su existencia se derivan), en todo caso, puesto que representa una consecución del derecho que no es posible obviar sin riesgo grave de retroceso en la senda de evolución normativa. En virtud del segundo, las situaciones jurídicas que la vida en común plantea deben ser resueltas siempre de aquel modo que mejor servicio preste a la justicia material, que es, por definición, contraria a todo abuso o uso torcido del derecho. En particular, obviando la personalidad jurídica, si el abuso presente en el caso dirimido así lo exige.

Como mejor puede visualizarse esta tensión es gráficamente. Si en unos sencillos ejes rectangulares situando la seguridad jurídica en el vertical y la justicia material en el horizontal, la línea que une ambos extremos decrece desde el uno (punto A) al otro (punto B). La TLV nos situaría, entonces, en el segundo de dichos puntos (B) (**figura 1**).

FIGURA 1



Existe, en cualquier caso, una versión laxa de la TLV que permite su aplicación incluso en ausencia de fraude. Se recoge, por ejemplo, en la STS de 24 de febrero de 1995, pero no representa una tendencia mayoritaria.

La justificación de la TLV es que, mediando un uso abusivo de la persona jurídica, ésta no es utilizada de conformidad con los fines para los que ha sido concebida. En consecuencia, nada justifica que los efectos asociados a la misma se mantengan. Se trata de un razonamiento simple y directo, y también muy antiguo. En efecto, aun cuando anteriormente hayamos situado el origen de la institución en la práctica judicial norteamericana del siglo XIX, ésta bebe en textos antiguos. Cabe citar al menos a los siguientes autores, aquí:

- a) GAIUS, que en sus comentarios a *Las Doce Tablas* (la constitución de la República de la Roma clásica) deja establecida la idea de que la personalidad jurídica surge automáticamente cuando los elementos corporativos que presiden su alumbramiento no contradicen las leyes. Por tanto, los mismos condicionantes a los que se supedita su nacimiento deben predicarse de su mantenimiento.
- b) SINIBLADO DE FIESCHI, más conocido por su nombre papal, Inocencio IV. Este pensador del siglo XIII, perteneciente a la corriente del nominalismo medieval, en su obra culmen, *Apparatus super Decretales*, nos dice que el fin asociativo (que concibe en el estricto campo público) trasciende del interés privado. Por ello, si no hay razón válida o suficiente para la *universitas* (asociación), ésta no es aceptable. En tales casos, *collegium non valeret*.
- c) BARTOLO DE SAXOFERRATO, uno de los máximos representantes de la corriente glosadora (siglo XVI), en sus comentarios al *Digesto*, 41-3, se pronuncia en términos muy similares. Puede resumirse su pensamiento en la frase latina *Cessat aequitas cessat fictio* (si cesa la equidad por causa de la ficción, ésta debe cesar a su vez para que aquella renazca).
- d) SAVIGNY, el gran reformulador del Derecho del siglo XIX, nos enseña que la persona jurídica sólo posee sentido en aras a un interés jurídico. Y éste, cabe completar por nosotros, nunca puede ser el abuso perpetrado.

4.2. Características

Aun con resultar importante cuanto antecede, son las características de la TLV lo más relevante desde el punto de vista tributario. Se trata de las siguientes:

1. **Excepcionalidad.** Como bien deja establecido la STS de 31 de octubre de 1996, el levantamiento del velo debe hacerse «en casos extremos y de forma subsidiaria; en otras palabras, cuando no haya más remedio y no puedan esgrimirse otras armas sustantivas y procesales». La TLV es, por tanto, un recurso de última instancia, una vía subsidiaria.
2. **Individualización.** El abuso que justifica prescindir de la ficción representada por la persona jurídica debe identificarse caso a caso, sin que pueda ser establecida una noción general de fraude válida en todo supuesto. Aun así, en el ámbito tributario, según posteriormente tendre-

mos ocasión de analizar, pueden esgrimirse algunos elementos que facilitan la estandarización del concepto (circunstancias de tiempo, modo y resultado).

3. **Exclusividad.** La TLV sólo puede ser aplicada por los órganos jurisdiccionales, que no son otros que los jueces y magistrados, integrantes del Poder Judicial. En particular, el monopolio judicial de aplicación de la TLV excluye a la Administración, integrada básicamente por funcionarios. Y ello a pesar de la fisura que, en dicho argumento, parece representar la STS de 19 de abril de 2003, reforzada por otra posterior de 30 de enero de 2007. A ambas, por su relevancia exclusivamente tributaria, nos referiremos también más tarde.

En particular, la tercera de estas características implica, y esto es crucial entenderlo, que la Ley 36/2006 no ha introducido la TLV en el ámbito tributario. Se ha limitado a instituir un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria basado en las ideas configuradoras de la TLV, que es cosa distinta.

5. CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL LEVANTAMIENTO DEL VELO TRIBUTARIO

El origen jurisprudencial de la técnica tributaria de levantamiento del velo es, a diferencia del de la TLV general, bastante más reciente. Se sitúa en la STS de 19 de abril de 2003. En este pronunciamiento, recaído en relación con un supuesto de sucesión en la actividad (reconducible al art. 72 de la anterior Ley General Tributaria, la Ley 230/1963), cabe distinguir un contenido principal y otro accesorio. Comencemos por el segundo, a fin de estar en condiciones de abordar cuanto antes el primero. La referida sentencia acuña una nueva expresión para referirse a la TLV. La denomina «superación de la personalidad jurídica», expresión más cercana a *disregard of legal entity* que a *lifting the veil*. Pero, sobre todo, efectúa una clara distinción entre fraude liquidativo y recaudatorio, que, por su valor didáctico, es de agradecer. En lo mollar, niega el pretendido carácter subsidiario de la TLV («... trabajos doctrinales muy profundos... deduciéndose ilógicamente... que sólo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por ley...»). Con mejor criterio, considera que la doctrina del velo puede aplicarse «con carácter absoluto y sin límite alguno». Ello hace que, a modo de corolario, la distinción entre deudor principal y responsables quede debilitada y, en última instancia, devenga innecesaria.

La sentencia, como decimos, juzga un supuesto en el que la entidad «B» sucedió en la actividad a la entidad «A». La vinculación entre ambas era clara: ambas poseían el mismo administrador (único) y el mismo socio mayoritario. También sus respectivas actividades eran coincidentes. Incluso se había detectado una transferencia de medios personales y materiales de «A» a «B», lo que incluía al único cliente existente. El acta y la notificación de apremio de la liquidación dimanante de aquélla fueron notificadas a «A», pero no hubo declaración de fallido de la sucedida, previa a la declaración y exigencia de responsabilidad a la sucesora. Al tratarse de una responsabilidad subsidiaria (ex STS de 15 de julio de 2000), ello representaba un vicio formal que hubiera debido conllevar la anulación de las actuaciones de derivación. Y así lo reconocía la propia sentencia. Sin embargo, el fallo optó por orillar la vía de la responsabilidad, admitiendo que, por aplicación de la TLV, «A» y «B» eran en realidad el mismo sujeto. Por tanto, el vicio formal detectado no desplegaba eficacia enervante alguna de lo actuado.

Esta sentencia causó perplejidad, especialmente en sus teóricos beneficiarios (los órganos recaudatorios de la Hacienda Pública). Quizá, acaso, representaba una simple compensación por el exceso de otra sentencia del mismo ponente ¹ (la que, ante la ausencia de una calificación legal expresa en sentido distinto, optaba por tildar la sucesión de actividad como un supuesto de responsabilidad subsidiaria, de 15 de julio de 2000). Esta impresión quedaba reforzada por el hecho de que la Sentencia de 19 de abril de 2003 citara, precisamente, entre sus fundamentos de derecho, a esta otra. No fue, en consecuencia, aplicada nunca. Y ello a pesar de que una posterior STS de 30 de enero de 2007 parece abundar en la misma idea (admisibilidad del levantamiento directo del velo tributario).

De haber prosperado el criterio mantenido en la STS de 19 de abril de 2003 y reproducido en la de 30 de enero de 2007, el contenido del artículo 5.5 de la Ley 36/2006 hubiera sido, verdaderamente, muy distinto al que posee. Porque no habría resultado necesario trasponer a través de un instrumento mediato (la responsabilidad), al ámbito tributario lo que, por mandato de la judicatura, podía ser actuado de modo inmediato. Pero no sólo eso: el afianzamiento de semejante criterio hubiera cegado el acceso al texto de la Ley 58/2003 de la mayor parte del contenido que la Ley 230/1963 dedicaba a la responsabilidad tributaria. En efecto, formas (mediatas) de levantamiento del velo tributario se contienen no solamente en las letras g) y h) de su artículo 43.1 sino, al menos, en otros dos preceptos, el artículo 42.2 a) y el 42.1 c), que se corresponden, respectivamente, en la nueva Ley General Tributaria con los artículos 131.5 a) y 72 de la antigua.

Analizadas las cosas desde una adecuada perspectiva temporal, puede decirse, pues, que el levantamiento del velo cuenta con cierta tradición en el ámbito tributario (muy anterior a 2003, en cualquier caso). Pero la recepción que de la TLV genérica ha hecho el Derecho Tributario se halla fuertemente condicionada, porque no cabe el levantamiento más que en los supuestos específicamente previstos por ley, a través del correspondiente presupuesto de responsabilidad tributaria. A cambio de esta restricción, el principio de subsidiariedad o excepcionalidad deja de surtir efecto: es la ley tributaria la que decide, y no su aplicador, cuando no existe forma otra alguna de combatir el fraude detectado. El principio de tipicidad desplaza, así, al de excepcionalidad. También al de reserva judicial, pues la aplicación de la norma tributaria corresponde al órgano tributario, no a jueces y tribunales (los cuales, en todo caso, revisan dicha aplicación, a instancia de parte).

Se mantiene, en cambio, el principio de aplicación individualizada de la TLV. El presupuesto de responsabilidad es una simple concreción al ámbito de la responsabilidad del presupuesto de hecho, presente en cualquier norma jurídica. Y del mismo modo que aplicar una norma supone subsumir en su presupuesto de hecho el caso fáctico advertido, la exigencia de responsabilidad tributaria pasa, inexcusablemente, por hacer lo propio respecto de la conducta advertida. La conducta desplegada por quienes orbitan en la esfera de intereses del obligado al pago debe ser susceptible de encaje en un determinado presupuesto de responsabilidad para que ésta resulte exigible. Por la naturaleza del caso, en dicha conducta se halla presente el fraude. Y debe ser valorado caso por caso. Ello, sin perjuicio de que puedan ser establecidas unas mínimas pautas generales. A ello nos referíamos anteriormente cuando aludimos a la posibilidad de ofrecer un concepto estandarizado de fraude. Así, por término medio, existirá fraude cuando la conducta desplegada carezca de cualquier racionalidad económica (requisito de modo), sea realizada a partir de un momento en el cual la contingencia fiscal

¹ El magistrado Gota Losada.

sobre el deudor principal sea ya objetivamente previsible (requisito de tiempo) y conduzca a su despatrimonialización aparente, en perjuicio de los intereses de la Hacienda Pública o, en expresión de la STS de 19 de abril de 2003, del procomún (requisito de resultado).

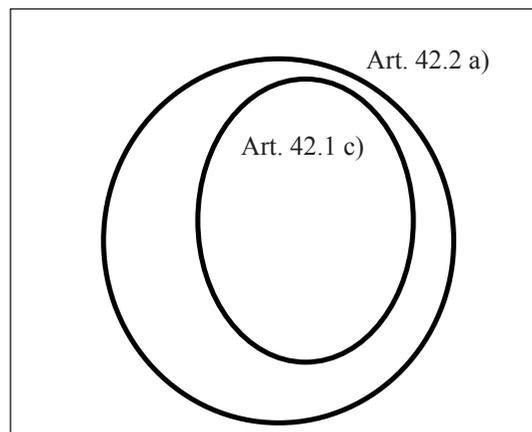
El análisis comparado de la aplicación de la TLV en el ámbito general y el tributario conduce al siguiente cuadro:

Ámbito general (inmediato)	Ámbito tributario (mediato)
1. Subsidiariedad	1. Tipicidad legal
2. Exclusividad judicial	2. Exclusividad administrativa
3. Individualización	3. Individualización

6. EL DESLINDE ENTRE LOS DISTINTOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD POR LEVANTAMIENTO DEL VELO TRIBUTARIO

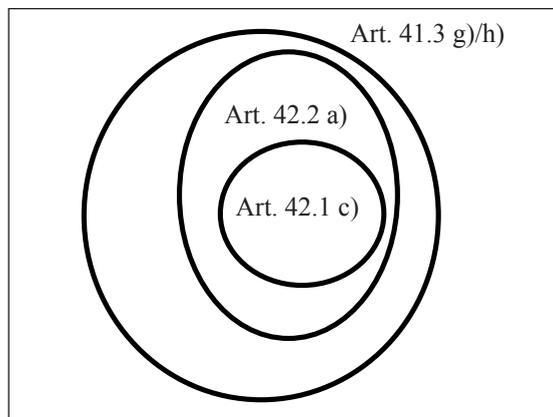
Esta cuestión, de indudable trascendencia práctica, nunca se planteó en ausencia de la Ley 36/2006. Y ello, porque las respectivas áreas de aplicabilidad de los artículos 42.1 c) y 42.2 a) de la Ley 58/2003 es clara. Concretamente, el presupuesto de responsabilidad del primero de dichos preceptos está incluido en el segundo. Por tanto, a igual posibilidad de utilización, la opción natural es decantarse por la norma específica frente a la genérica. En efecto, formas de colaborar en la despatrimonialización fraudulenta del deudor hay muchas; la constitución de una sociedad nueva, para crear una apariencia de actividad distinta, es solamente una de las posibles. En términos de lógica de conjuntos (de matemática moderna, como solía ser habitual decir en los años sesenta del pasado siglo), esta situación podría resumirse indicando que el presupuesto de responsabilidad del artículo 42.1 c) es un subconjunto del presupuesto del artículo 42.2 a):

FIGURA 2



Tras la entrada en vigor, el día 1 de diciembre de 2006, de las letras g) y h) del artículo 43.1 de la Ley 58/2003, el esquema ha adquirido una ligera mayor complejidad, aunque sigue respondiendo al mismo criterio inclusivo:

FIGURA 3



Para comprender el segundo esquema (fig. 3) es necesario tener presente antes la estructura de las letras g) y h) citadas. Ambas persiguen lo mismo y establecen un mismo presupuesto de responsabilidad objetivo. Se diferencian únicamente en el elemento subjetivo: la letra g) permite redirigir la acción de cobro frente al sujeto que controla el entramado societario; la letra h) frente a cualquiera de las sociedades y, en general, personas, que forman parte del mismo a título de controlados.

El elemento objetivo aludido se construye recurriendo a tres conceptos que asimismo deben ser explicados:

- a) Confusión patrimonial.
- b) Desviación patrimonial.
- c) Dirección única.

Existe **confusión patrimonial** entre dos sujetos si se da un escenario de bilateralidad entre ambos no sometidos a cauces formales. Así, se detectan múltiples y variados casos de facturas de uno que satisface el otro (por ejemplo, pagos de restauración familiares con cargos a las cuentas de la empresa), de bienes de uno que utiliza el otro por la vía de hecho (por ejemplo, alquiler sin contrato), supuestos de caja única², etc. La **desviación patrimonial**, en cambio, opera a través de cauces formales y es individualmente detectable (por ejemplo, aportación de los propios bienes a una sociedad, también propia). Finalmente, la **dirección única** concurre cuando hay control efectivo (directo o indirecto) o voluntad rectora común.

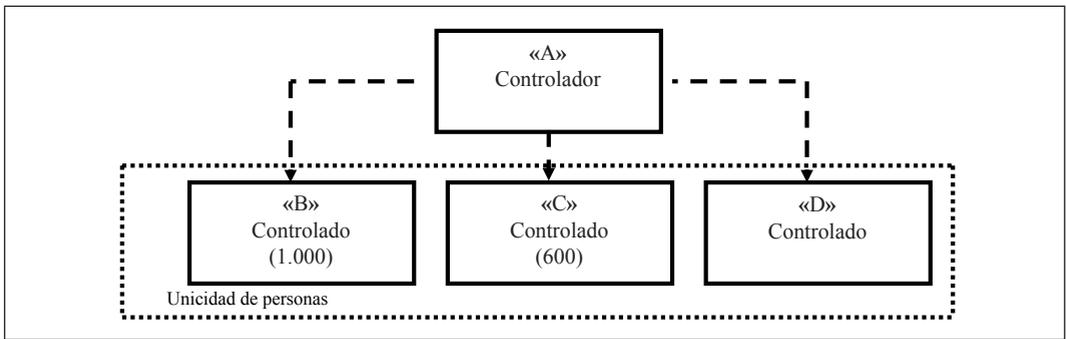
² En la caja única, la tesorería de todo el entramado societario es gestionada de modo centralizado por una entidad horizontal, que ordena transferencias y, en general, libramientos diarios desde las unidades excedentarias a las deficitarias, con el objeto de minimizar los costes financieros del conjunto.

Bajo tales consideraciones, dichas letras contemplan requisitos fijos (inexcusables) y variables (opcionales). Las diversas articulaciones posibles entre unos y otros conducen a distintos tipos de fraude combatibles por esta vía:

Requisitos		Tipo de fraude
Fijos (F)	Variables (V)	
1. Abuso	1. Unicidad de personas	F + V.1 → Sucesión
2. Daño a la Hacienda Pública	2. Unicidad de esferas económicas	F + V.2 → Maquila ³
3. Dirección única	3. Confusión/desviación patrimonial	F + V.3 → Abuso societario

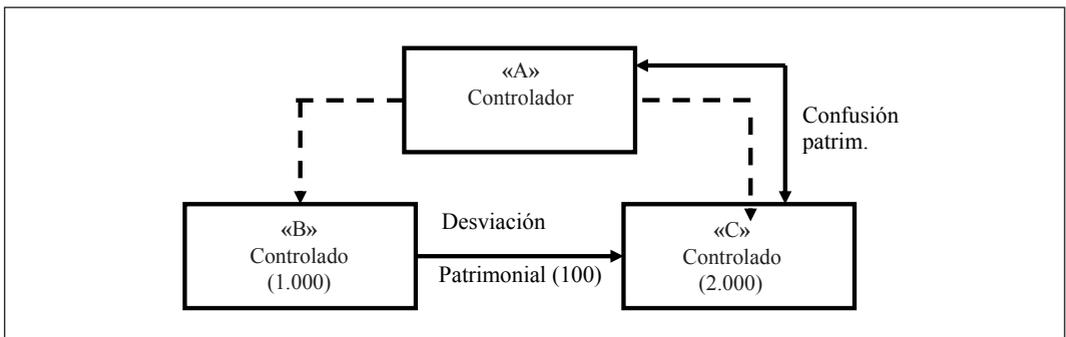
Un supuesto de sucesión sería el que recoge el esquema siguiente (figura 4):

FIGURA 4



En cuanto a otro de confusión y desviación patrimonial, podría ser el siguiente (figura 5):

FIGURA 5



³ La maquila es un expediente de fraude consistente en el troceamiento de la actividad económica. Su dimensión comercial (ventas a terceros) la canaliza una sociedad al corriente en sus obligaciones tributarias, la cual adquiere de la productora. En esta otra la que mantiene deudas con la Hacienda Pública. La traba de los créditos de la productora frente a la comercializadora, lo único posible, resulta dificultoso. En ello radica la rentabilidad fiscal de este diseño.

En el primero de estos dos esquemas (**figura 4**), cualquiera de las cuatro sociedades podría ser declarada responsable. La sociedad «A» sobre la base de la letra g) y las otras tres («B», «C» y «D») en aplicación de la letra h). La responsabilidad sería, en cada caso, la siguiente:

- a) Entidad «A»: 1.000 («B») + 600 («C»)
- b) Entidad «B»: 600 («B»)
- c) Entidad «C»: 1.000 («A»)
- d) Entidad «D»: 1.000 («B») + 600 («C»)

En el segundo, las responsabilidades se exigirían por la letra g) a la sociedad «A» y por la h) a «B» y «C». Ello, por las siguientes cuantías:

- a) Entidad «A»: 1.000 («B») + 2.000 («C»)
- b) Entidad «B»: 2.000 («C»)
- c) Entidad «C»: 100 («B»)

En el primer esquema (**figura 4**), por su parte, la unicidad de personas, si adoptara una secuencia causal, permitiría también la aplicación del artículo 42.1 c), en la medida en que entonces «B» estaría siendo sucedida por «C» y «C» por «D». Una estricta consideración inclusiva (**figura 3**) obligaría entonces a primar el artículo 42.1 c) frente al artículo 43.1. Sin embargo, caben también otras consideraciones, como la de eficacia de la acción de cobro. En efecto, alcanzar a «D» requiere, en aplicación del precepto de sucesión de actividad, respetar dicha causalidad. Así, «C» respondería de «B» y «D» de «C» (que incluye a «B»), pero no de «B» directamente. Habría, pues, que sustanciar dos procedimientos derivativos. Bajo la perspectiva del artículo 43.1 h), sin embargo, este mismo caso se solventaría con mucha mayor rapidez: bastaría con derivar de «B» a «D», directamente. En el ejemplo propuesto, ambas alternativas parecen indiferentes, puesto que es lo mismo derivar de «B» a «C» y de «C» a «D», por deudas de «B» y «C», que de «B» a «D» y de «C» a «D» (esta segunda por deuda propia de «C» solamente). Pero no sucedería lo mismo si la sociedad intermedia entre «B» y «D» («C»), no poseyera deuda. Bajo este otro escenario, el artículo 42.1 c) obliga a tramitar dos procedimientos derivativos; el artículo 43.1 h), en cambio, sólo uno.

El esquema inclusivo que incorpora la **figura 3** debe, por tanto, ser matizado por circunstancias de eficacia y oportunidad, representando, a lo sumo, una regla general.

Por último, en el segundo esquema la operación entre «B» y «C» podría combatirse igualmente aplicando el artículo 42.2 a). No sucede lo mismo, por el contrario, en el sector constituido por «A» y «C». La multiplicidad de operaciones que conforman la confusión (de ahí el nombre) y, sobre todo, la dificultad práctica de su identificación pormenorizada, lo hacen inviable. Tampoco habría forma de derivar a «A» por deudas de «B» sobre la base del artículo 42.2 a).

Aunque lo visto hasta aquí, en este epígrafe, pueda estimarse suficiente para dar adecuada respuesta a su título, no es así. Debemos terminar haciéndonos eco de una cierta controversia, porque algunos no admiten, en los casos del artículo 43.1, juego alguno para los artículos 42.1 c) y 42.2 a). Se trata de una tesis que no solamente echa por tierra las consideraciones de eficacia y oportunidad señaladas sino que, además, halla oposición en algunos principios elementales. Incluso resulta atentatoria contra el sentido común. En efecto, las reformas (en este caso la reforma introducida en el art. 43.1 de la Ley 58/2003 por la Ley 36/2006) deben ser promovidas con el deseo de mejorar el tratamiento legal de las situaciones jurídicas. Y dichas situaciones, en aquellos casos en que resultan aplicables los artículos 42.1 c) y 42.2 a), empeoran al ser incluidas bajo la tutela de una responsabilidad como la del artículo 43.1, que frente a aquellas (solidarias), es subsidiaria. Además, postular una aplicación a ultranza del artículo 43.1 supone desatender el principio de subsidiariedad, propio de la TLV (bien cierto que de la genérica), que alguna eficacia deberá desplegar en el ámbito tributario, a pesar de su sustitución en él por el de legalidad, especialmente cuando se trata de dirimir la preponderancia de dos de las manifestaciones de éste. En este sentido, en la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, sobre la redacción de las letras g) y h) del artículo 43.1 se dice que «engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado...».

Ello es independiente del hecho de que una norma, digamos de «cortesía aplicativa», entre uno y otros no hubiera estado de más. Tal norma existe, por ejemplo, entre los artículos 42.1 a) (responsabilidad solidaria del colaborador activo en la comisión de una infracción tributaria) y 43.1 a) (responsabilidad subsidiaria, por *culpa in vigilando*, del administrador societario), y ha solucionado no pocas dudas interpretativas.

La única contrarréplica que podría hacerse se basa en los dos siguientes argumentos:

1. Que, en realidad, la responsabilidad instituida por el artículo 43.1 estaba prevista inicialmente que fuera solidaria⁴, debiéndose su mutación a subsidiaria a los avatares propios de todo procedimiento legislativo. Se trata de un argumento que no podemos admitir. De haberse configurado como una responsabilidad solidaria, la situación, lejos de clarificarse, se hubiera enturbiado, pues a la comunidad de presupuesto de hecho, ambos tipos de responsabilidad hubiera debido añadir también la naturaleza (solidaria). Se hubiera introducido así un elemento adicional de confusión (no patrimonial, precisamente).
2. Que la responsabilidad subsidiaria no es menos ágil que la solidaria. Esta afirmación se basa, a su vez, en la consideración de que la declaración de fallido —a la que el Reglamento General de Recaudación supedita la acción de cobro sobre el responsable subsidiario—, puede ser fruto de un simple juicio de opinión sobre la capacidad del obligado al pago de hacer frente a sus deudas, desvinculado de toda concreción del mismo a través de un procedimiento ejecutivo fallido. Se trata de una tesis aventurada, pero que, en cierta medida, halla cobijo en la norma. En este sentido, el artículo 61.1.1.º *in fine* del citado reglamento se pronuncia en términos potenciales, no actuales, al definir el fallido por insolvencia parcial («... el deudor cuyo patrimonio embargable (*vs.* embargado) o realizable conocido (*vs.* realizado) tan sólo alcance a cubrir una parte de la deuda...»).

⁴ A través de una sola letra, además. Así, al menos, parece ser que salió de los despachos de la Subdirección General de Procedimientos Especiales (Departamento de Recaudación) de la AEAT).

7. CONCLUSIONES

Las principales nociones que incorpora este trabajo, destinado a la TLV, son las siguientes:

1. Sin perjuicio de antecedentes más remotos (GAIO, el nominalismo medieval, la glosa y los reformuladores decimonónicos), el origen de la técnica jurídica conocida como levantamiento del velo se sitúa en Estados Unidos, en la segunda mitad del siglo XIX. De ahí saltó a la Europa anglosajona. Y de ésta, a España.
2. La primera sentencia que en nuestro país encaró de modo sistemático la TLV fue la del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984. Pero que dicho fallo sea el primero que abordó de forma razonada los perfiles de la institución no significa también que fuera el primero en el tiempo en dictarse sobre la base de dicha teoría. Este otro honor corresponde a un pronunciamiento mucho más antiguo: la STS de 30 de abril de 1959.
3. Es relativamente elevado (unas 800), el número de sentencias que en nuestro país han resuelto casos de conflicto aplicando la TLV. Abundan en el ámbito civil; también recaen en el orden laboral. Menos necesidad de la TLV se tiene, por el contrario, en el ámbito penal.
4. La TLV consiste en penetrar en el sustrato de los entes dotados de personalidad jurídica, para evitar que al cobijo de esa ficción legal (*fictio iuris*) puedan verse perjudicados intereses dignos de tutela o cometerse abusos. La TLV se basa en la permanente oposición existente entre los principios de seguridad jurídica y justicia material (equidad). En virtud del segundo, las situaciones normativas que plantea la vida en sociedad deben ser resueltas siempre de aquel modo que mejor servicio preste a la justicia material. Pero ésta es contraria, por definición, a todo abuso o uso torcido del Derecho. En particular, tales situaciones han de ser resueltas en ocasiones obviando la personalidad jurídica, si el abuso presente en el caso dirimido así lo exige. En definitiva, mediando abuso, la persona jurídica no está siendo utilizada de conformidad con los fines para los cuales ha sido concebida. No procede entonces que los efectos asociados a la misma (todos o algunos) se mantengan. En tales supuestos, en suma, el principio de seguridad jurídica debe ceder ante el de equidad.
5. La TLV es excepcional (principio de subsidiariedad), aplicable únicamente por jueces y tribunales (monopolio judicial), caso a caso (individual).
6. En el ámbito tributario, la TLV se aplica de forma no inmediata, como en el ámbito general, sino a través del procedimiento de declaración y exigencia de determinadas responsabilidades [las contempladas en los arts. 42.1 c), 42.2 a) y 43.1, letras g) y h), de la Ley 58/2003] (levantamiento medio del velo). Ello, sin perjuicio de la función revisora de los tribunales y sin perjuicio, también, de algún que otro pronunciamiento (SSTS de 19 de abril de 2003 y 30 de enero de 2007) que se decanta por una aplicación directa.