

EL NUEVO APARTADO 6 DEL ARTÍCULO 170 DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: UNA MEDIDA DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE EN SEDE RECAUDATORIA BASADA EN LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO*

Begoña Pérez Bernabeu
Universidad de Alicante

1. Introducción

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude (en adelante Ley 7/2012), introduce un nuevo apartado 6 en el artículo 170 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) inspirado en la doctrina del levantamiento del velo al establecer que “La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas”.

Este nuevo apartado posibilita el levantamiento del velo para ignorar la personalidad jurídica de la sociedad con el fin de, habida cuenta de la correspondiente relación de control, adoptar una medida cautelar como es la prohibición de enajenar los bienes inmuebles que sean titularidad de la sociedad, cuyas acciones o participaciones se hubieran embargado previamente al obligado tributario. Con ello se pretende evitar que el patrimonio del obligado tributario, residenciado en la sociedad, sea objeto de transmisión a terceros –vinculados o no al obligado tributario- eludiendo así la acción recaudatoria.

Con la introducción de esta medida, el legislador aspira a combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad, tal y como la propia Exposición de Motivos de la norma reconoce, lo que supone una novedad en nuestro sistema legislativo ya que hasta este momento el combate del fraude recaudatorio se reservaba al instituto de la responsabilidad tributaria.

Esta medida se enmarca en un contexto en el que cada vez con mayor frecuencia, los contribuyentes realizan actuaciones para impedir el cobro de la deuda mediante actuaciones de vaciamiento patrimonial o interposición de personas o entidades insolventes, se ha dotado a la LGT de la posibilidad de adoptar una medida cautelar a la que recurrir en los supuestos de entramado de sociedades para eludir el pago efectivo de la deuda tributaria.

Con esta medida se pretende luchar contra los supuestos de vaciamiento patrimonial en los que se utiliza una sociedad, en cuyo capital se participa a través de las acciones o

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

participaciones que van a resultar embargadas, y en los que, aprovechándose de esta cobertura jurídica societaria, se produce un desplazamiento de la titularidad de los bienes y derechos embargables a la sociedad. A esta operación le suele acompañar una infravaloración de los activos atribuidos a la sociedad en el correspondiente balance, asignándose con ello, un bajo valor a las acciones o participaciones, único elemento embargable del patrimonio del deudor, pudiendo recuperarse el valor real de los distintos elementos patrimoniales cuya titularidad se ha transmitido a la sociedad, cuando ésta los enajene a terceros a precio de mercado.

El precepto está pensado para aquellos casos en los que un deudor posee como único bien embargable las acciones o participaciones en una sociedad de tenencia de bienes, pues, como hemos expuesto, estas acciones o participaciones carecen de valor en sí mismas consideradas, pero adquirir estos títulos significa, en la práctica, adquirir los inmuebles. Por este motivo lo lógico es adoptar una medida cautelar como es el embargo de las acciones o participaciones que recae sobre el deudor y, paralelamente, adoptar otra medida cautelar –la prohibición de disposición- que recae sobre la sociedad, con el fin de evitar que dicha sociedad vacíe su patrimonio, pues de darse este vaciamiento patrimonial de la sociedad, el valor de la titularidad de las acciones podría devenir nulo.

La lectura detenida de este nuevo precepto revela un conjunto de cuestiones problemáticas que el mismo plantea tales como la imprecisión del concepto de control efectivo -exigido para la aplicación de esta disposición-, la limitación de los medios de defensa no solo del obligado tributario, sino también de todos aquellos sujetos legitimados e interesados en la presentación del recurso, los perjuicios que la adopción de esta medida cautelar puede ocasionar a otros socios minoritarios de la sociedad que no tienen la condición de sujeto pasivo y que no han contribuido al incumplimiento del obligado tributario, así como un conjunto de interrogantes de carácter procesal relativos a la notificación de la adopción de la medida o la articulación procedimental y los efectos de la suspensión del acto recurrido. El análisis de estas y otras cuestiones controvertidas existentes en torno a este precepto requiere un extenso estudio que excede del objeto de este trabajo, por este motivo, centraremos nuestra atención en la presente comunicación en la relación existente entre esta nueva prohibición dispositiva y la doctrina del levantamiento del velo.

2. La doctrina del levantamiento del velo en el Derecho Tributario Español

El origen jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo reside en el *Common Law* anglosajón pudiendo afirmarse que el primer caso del que se tiene noticia en el que se aplicó esta doctrina fue el caso *Bank of the United States vs. Deveaux* en 1809, enjuiciado por el juez Marshall. Este pronunciamiento pionero fue seguido de un creciente número de pronunciamientos jurisprudenciales.

El primer antecedente de la utilización de la doctrina del levantamiento del velo en el continente europeo lo encontramos en la jurisprudencia inglesa en el caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd* de 1897. A pesar de la inicial reticencia de los tribunales ingleses a aplicar la doctrina del levantamiento del velo, la situación bélica vivida en Primera Guerra Mundial espoleó la necesidad de aplicar la teoría del *disregard of the legal entity* a sociedades que, creadas en Inglaterra, tenían por socios a extranjeros.

La introducción en el Derecho continental de la doctrina del levantamiento del velo fue llevada a cabo por el alemán Serick, quien, con su obra *Rechtform und Realität juristischen Personen*, aboga por la noción de *Durchgriff* o penetración en la forma de

la persona jurídica, tomando como punto de partida la doctrina del *disregard of the legal entity* enunciada por los jueces norteamericanos.

En España, la doctrina del levantamiento del velo fue introducida en un primer momento por los trabajos de De Castro ya en 1949¹ y De Cossio en 1954², pero fue con la traducción de la obra de Serick, llevada a cabo por Puig Brutau en 1958³, cuando el estudio de la misma alcanzó sus máximas cotas, viéndose reflejada la cuestión incluso en la doctrina de nuestro Tribunal Supremo, especialmente en su Sala Primera. No obstante, el Tribunal Supremo español no aplicó la doctrina del levantamiento del velo inmediatamente, sino que, en un primer momento, aplicó la denominada “doctrina de terceros”⁴, la cual, cedió, con el transcurso de los años, a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

Aunque es posible encontrar en la Sentencia de 8 de enero de 1980 de nuestro Tribunal Supremo un tímido antecedente de la aplicación de esta doctrina, fue, sin duda, la Sentencia de 28 de mayo de 1984 la primera en la que el Tribunal formula en uno de sus pronunciamientos la doctrina del levantamiento del velo, lo que le ha hecho acreedora del calificativo de histórica.

Sin embargo, resulta curioso que la primera vez en la que el Tribunal Supremo utiliza sin complejos esta doctrina no sea en un caso de abuso o fraude de la personalidad jurídica, sino que esté relacionado con un supuesto de responsabilidad contractual y que la existencia de una dualidad de personas jurídicas no persiguiera la evasión de esta responsabilidad.

Así pues, como se desprende del análisis realizado hasta ahora, cabe afirmar que el origen de la doctrina del levantamiento del velo en España es jurisprudencial, originándose en el ámbito civil y extendiéndose a otros campos, como el del Derecho tributario.

En la actualidad podemos afirmar que la doctrina del levantamiento del velo tiene aplicación en el ámbito jurisprudencial tributario en dos momentos distintos:

- a) Por un lado, en la fase de liquidación, esto es, con el fin de cuantificar o liquidar la deuda.
- b) Por otro lado, en el procedimiento de recaudación tributaria.

A pesar de que la doctrina tradicionalmente ha considerado la teoría del levantamiento del velo como un mecanismo propio de la fase de liquidación de los tributos, impropio

¹ De Castro y Bravo: “La sociedad anónima y la deformación del concepto de persona jurídica”, *Anuario de Derecho Civil*, II, Tomo IV, 1949, pp. 1.397 y ss., seguido de otro trabajo igualmente relevante “¿Crisis de la sociedad anónima? Reflexiones reflexiones sobre la proyectada reforma legislativa de la sociedad anónima”, *Revista de Estudios Políticos*, vol. XXIX, nº. 49, enero-febrero 1950, entre otros trabajos.

² De Cossio y Corral, A.: “Hacia un nuevo concepto de persona jurídica”, *Anuario de Derecho Civil*, II, Tomo VII, fascículo 3, julio-septiembre, 1954, pp. 623 y siguientes.

³ Obra prologada por Polo y traducida por José Puig Brutau bajo el título *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles: el abuso del Derecho por medio de las personas jurídicas*, publicado por Ediciones Ariel, Barcelona, 1958.

⁴ La doctrina de terceros no es equiparable a la doctrina del levantamiento del velo, pero tiene en común su espíritu: mirar más allá de la forma de la persona jurídica. En esta doctrina, el Tribunal se cuestiona si una sociedad puede ser considerada como un tercero respecto de los socios y viceversa, esto es, si los socios pueden considerarse terceras partes respecto de la sociedad.

de la fase de recaudación⁵, la jurisprudencia no ha sido ajena a su aplicación, presentando los supuestos que han dado origen a su aplicación una gran heterogeneidad.

Como acabamos de comentar, no han faltado pronunciamientos jurisprudenciales que apliquen la doctrina del levantamiento del velo en el ámbito de la recaudación tributaria, pero destaca por encima de todos ellos la Sentencia de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003.

La importancia de esta sentencia estriba en que este pronunciamiento puede señalarse como el origen o antecedente⁶ de una modificación legislativa -operada a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁷ - que incluyó en el artículo 43, apartado 1 de la vigente Ley General Tributaria mediante dos nuevos párrafos -letras g) y h)- que introducen, en el ámbito de la responsabilidad tributaria, la doctrina del levantamiento del velo a fin de que la propia Administración no tenga que acudir a los Tribunales para aplicarla⁸.

En la actualidad la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo convive con determinadas cláusulas anti-elusión -también denominadas antiabuso- contenidas en nuestro ordenamiento e inspiradas en la teoría del levantamiento del velo, aunque ninguna de ellas recoge una referencia expresa a la misma. Estas cláusulas pueden tener carácter general como, por ejemplo, el artículo 15 LGT, o bien carácter específico como el artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), al artículo 107 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS) o a la cláusula de limitación de beneficios prevista en el último párrafo del apartado h) del artículo 14, apartado 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR).

3. La lucha contra el fraude recaudatorio y el levantamiento del velo: valoración crítica de la prohibición dispositiva

El nuevo apartado 6 del artículo 170 LGT constituye una medida cautelar basada en la doctrina del levantamiento del velo que viene a dotar a la Administración tributaria de las facultades de las que, hasta este momento, carecía -puesto que esta facultad correspondía en exclusiva a los Tribunales- para proceder a levantar el velo de manera unilateral en el marco de un procedimiento administrativo.

En el momento presente la introducción de esta medida supone la mejora del elenco de medidas legislativas recogidas en la LGT que, inspiradas en la doctrina del levantamiento del velo, están destinadas a luchar contra las distintas actuaciones de blindaje patrimonial y evidencia la concesión por parte de la Administración tributaria al fraude en sede recaudatoria de un protagonismo del que venía careciendo, habida cuenta de la tradicional falta de atención que la Administración demostraba en este

⁵ Alonso Arce, I.: “El levantamiento del velo en la fase de recaudación”, *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 2005, Vol. III, p. 206.

⁶ Así lo ponen de manifiesto autores como Soler Roch, Mª T.: “Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)”, *A vision of taxes within and outside European borders : Festschrift in honor of Prof. Dr. Frans Vanistendael*. - Alphen aan den Rijn : Kluwer Law International, 2008, pp. 831-846 y Martín Jiménez, A. J.: “La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho comunitario y el Anteproyecto de Ley de Prevención del Fraude: un apunte”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, Vol. III, p. 131.

⁷ BOE de 30 de noviembre de 2006.

⁸ Tal es la finalidad que le atribuye a esta modificación legislativa Martín Jiménez, en su obra “La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho comunitario y el Anteproyecto de la Ley de Prevención del Fraude: un apunte”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 2005, Vol. III, p. 131.

ámbito, frente a la posición privilegiada que el fraude en fase de liquidación venía ocupando en la lucha antifraude de la Administración tributaria española.

La nueva medida cautelar viene a paliar las limitaciones con las que la Administración se encontraba a la hora de aplicar la figura del fraude de ley o de la simulación en la fase de recaudación, pues ahora la Administración no tendrá que esperar a acudir los tribunales para conseguir la aplicación de esta técnica, con los importantes retrasos que la búsqueda de la tutela judicial en vía declarativa conlleva y el consiguiente aumento del riesgo de vaciamiento patrimonial fraudulento por parte del deudor tributario.

El nuevo apartado 6 del artículo 170 LGT configura la técnica del levantamiento del velo, no como un mecanismo de aplicación excepcional de carácter jurisdiccional, sino como el presupuesto de hecho para dirigir, en el seno de un procedimiento administrativo, la acción recaudatoria contra los bienes de la sociedad controlada por el sujeto pasivo, dirigiendo de esta forma la acción recaudatoria contra una masa patrimonial contra la que se puede ejecutar, con mayor garantía de éxito, la deuda tributaria.

A nuestro juicio, la plasmación legal de esta medida cautelar contrasta con la excepcionalidad y prudencia⁹ que reclama la jurisprudencia en la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pues, a partir de ahora, la Administración tributaria está facultada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo de una manera ordinaria, si bien no generalizada.

La introducción de este nuevo apartado 6 ahonda en la línea reformista iniciada por la Ley 36/2006 que apuesta por la ampliación del conjunto de facultades administrativas de autotutela declarativa y ejecutiva en fase de recaudación, en detrimento de la aplicación jurisprudencial de esta doctrina, al objeto -como la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 recoge- de “combatir determinadas conductas fraudulentas en sede recaudatoria consistentes en la despatrimonialización de una sociedad”.

Como conclusión de lo expuesto hasta ahora, podemos colegir que esta medida participa de la condición de ser un instrumento de lucha contra el fraude fiscal en fase recaudatoria –de hecho, el legislador ha articulado esta medida incluyendo un nuevo párrafo en el artículo 170, ubicado en el seno de la regulación que la LGT dedica al procedimiento de apremio- basada en la doctrina del levantamiento del velo – de ahí que el mandamiento de anotación preventiva justifique su validez por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control- cuyo objetivo es facilitar el cobro de la deuda tributaria evitando las actuaciones de vaciamiento patrimonial llevadas a cabo a través del abuso de la personalidad societaria.

La lectura de este nuevo precepto evidencia una previsión controvertida como es que la medida cautelar en cuestión (la prohibición de enajenar) se acuerda en relación a un sujeto –la sociedad- “sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra

⁹ De hecho, la propia jurisprudencia del TS en numerosos pronunciamientos apela a un uso comedido y razonable de la doctrina del levantamiento del velo en Sentencias del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984, 12 de junio de 1995; 31 de octubre de 1996, 12 de febrero de 1999, 17 de octubre de 2000; 22 de noviembre de 2000, 8 de mayo de 2001, 16 de octubre de 2001, 25 de junio de 2002, 10 de julio de 2002, 30 de julio de 2002; 25 de abril de 2003, 3 de junio de 2004, 30 de julio de 2002, 25 de abril de 2003, 3 de junio de 2004, 14 de julio de 2004, 16 de septiembre de 2004, 29 de septiembre de 2004; 28 de enero de 2005, 9 de marzo de 2005, 10 de marzo de 2005, 11 de marzo de 2005, 6 de abril de 2005 y 29 de julio de 2005, citadas todas ellas por Martínez Lago, M. A., y Almudí Cid, J. M., “Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, nº 296, 2007, p. 22.

ella”. Por este motivo Sánchez Pedroche considera esta medida como “una medida cautelar extralimitada, en la que, al no existir todavía procedimiento en relación con la sociedad, se permite sin más garantía su adopción”¹⁰.

No compartimos la visión de este autor, y ello porque consideramos que, en el fondo, la sociedad, no tiene la consideración de tercero ajeno al procedimiento de recaudación, pues, en realidad, esta condición de tercero es aparente, ya que la sociedad es una mera ficción instrumental al servicio del deudor, existiendo una coincidencia de intereses que justifican, no solo, la adopción de la medida cautelar contra los bienes de la sociedad, sino también la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

No obstante, sí que consideramos que, en este punto en concreto, la redacción de este precepto es técnicamente mejorable, pues si bien las medidas cautelares no constituyen un procedimiento, puesto que su adopción no es el acto final de un procedimiento, sino un acto instantáneo, sería deseable la inclusión de ciertas previsiones de carácter procedimental de corte garantista en aras a la consecución de una mayor seguridad jurídica y un mejor encaje de esta medida cautelar en concreto en el seno de un procedimiento de recaudación.

Un punto en común que presentan todas las críticas que ha ameritado este nuevo apartado 6 del artículo 170 es el desconocimiento del principio de personalidad jurídica de la sociedad, la cual ve cómo recae sobre los inmuebles de su propiedad la prohibición de disponer careciendo de obligaciones tributarias pendientes, no ha contribuido en el incumplimiento del sujeto pasivo. Sin embargo, no debe perderse de vista que en la base de este nuevo precepto reside la doctrina del levantamiento del velo que propugna la superación de la distinción entre la personalidad jurídica del socio-sujeto pasivo y la personalidad de la sociedad, integrándose (a efectos tributarios) el patrimonio del socio-deudor principal y el patrimonio de la sociedad en uno solo, de manera que la sociedad deja de ser cobijo de las operaciones de vaciamiento patrimonial del sujeto pasivo, aplicándose así a este la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1.911 del Código Civil.

Por este motivo, no creemos que con la adopción de esta medida cautelar se esté haciendo responder a un sujeto distinto del responsable del incumplimiento tributario, porque, de hecho, si se aplica este nuevo precepto, basado en la técnica del levantamiento del velo, es porque hay identidad de sujetos (socio-sociedad), disimulada, en un abuso de la personalidad jurídica.

No obstante, sería deseable que la norma hubiera restringido más el abanico de supuestos en los que resulta admisible esta medida, limitando su aplicación a situaciones en las que de las circunstancias del caso se desprenda claramente que existe una conducta fraudulenta en el uso de la personalidad jurídica de la sociedad como medio para alcanzar un vaciamiento patrimonial del sujeto pasivo, exigiendo que la Administración explicita los indicios que le inducen a sospechar de manera indubitada la existencia de un abuso de la personalidad jurídica en fraude de la acción recaudatoria de la Administración.

Como conclusión final, queremos resaltar que esta medida descansa sobre una premisa que no siempre será cierta, pues no siempre que se produzca una transmisión de los bienes inmuebles titularidad de la sociedad, cuyas acciones o participaciones se hayan

¹⁰ Sánchez Pedroche, J. A.: “Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude”, *Quincena Fiscal*, nº 11, Junio (I), 2012, p. 109.

embargado previamente al socio-deudor principal, tiene que producirse un vaciamiento patrimonial, máxime si la transmisión del bien inmueble se lleva a cabo a título oneroso.

Si bien es cierto que con la transmisión del inmueble aumenta el riesgo de despatrimonialización de la sociedad (por la posible utilización en la operación de testafierros o por la eventual fijación de un precio anormalmente bajo que encierra una operación de cobro de dinero no declarado, por ejemplo) hubiera sido más conveniente la elección de otra solución menos intrusiva y más respetuosa con el principio de proporcionalidad que la prohibición de disponer que finalmente se ha recogido en la norma. Y ello porque el riesgo de vaciamiento patrimonial de la sociedad podría verse igualmente limitado con la adopción de otra medida que garantizase que, después de llevarse a cabo la operación de transmisión del inmueble, el valor de las acciones siguiera siendo el mismo que en el momento del embargo de las mismas.