

# LEVANTAMIENTO DEL VELO Y RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA <sup>(\*)</sup>

BEGOÑA PÉREZ BERNABEU

*Profesora Titular de Universidad  
Universidad de Alicante*

## RESUMEN

Los supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en las letras g) y h) del artículo 43.1 LGT responden a la necesidad de dotar de soluciones legislativas para combatir las operaciones caracterizadas por la aparición de diferentes sociedades cuyo único objetivo es evitar la aplicación de las normas sobre sucesión de la responsabilidad tributaria. Es innegable que detrás de estos supuestos de responsabilidad subyace la doctrina del levantamiento del velo, cuya aplicación en el ámbito de la recaudación entraña un serio peligro, porque al aplicarla se supera la distinción entre deudores principales de las deudas tributarias y responsables; por este motivo, si bien con la introducción de estos supuestos se mejora el elenco de medidas para luchar contra el fraude en sede recaudatoria, su recepción en la LGT no debe producirse sin objeciones.

**Palabras clave:** Responsabilidad tributaria, responsable subsidiario, levantamiento del velo, recaudación, fraude recaudatorio, entramado societario, principio de personalidad de la pena.

## ABSTRACT

The assumptions of tax liability included in the letters g) and h) of the article 43.1 LGT answer the necessity of providing with legislative solutions to combat those operations characterized by the appearance of different companies whose sole objective is to avoid the application of inheritance tax liability regulations. It is undeniable that behind these liability assumptions underlies the lifting of the veil doctrine, whose application in the environment of the tax collection involves a serious danger as when applying it the distinction between main debtors of tax debts and responsible debtors is overcome, for this reason although with the introduction of these assumptions the cast of measures to fight against fraud in tax office is improved, its acceptance in the LGT should take place with objections.

**Key words:** Tax liability, liable person, lifting of the veil, tax collection, Tax collection fraud, corporate fabric, principle of legal status of the punishment.

---

## SUMARIO

- I. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO.
- II. LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN ESPAÑA.
- III. EL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA.

---

(\*) Trabajo realizado en el marco del Proyecto de investigación «La Administración Tributaria en los procedimientos concursales: régimen jurídico de los créditos tributarios e implicaciones para la Hacienda Pública» (DER2012-33457), concedido por el Ministerio de Economía y Competitividad, cuya investigadora principal es Aurora Ribes Ribes.

IV. EL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESPAÑOLA.

1. Consideraciones generales.
2. El fraude de ley previsto en el artículo 15 LGT y su relación con el levantamiento del velo.

V. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR LEVANTAMIENTO DEL VELO. LOS SUPUESTOS CONTEMPLADOS EN LAS LETRAS G) Y H) DEL ARTÍCULO 43.1 LGT.

1. Aspectos comunes.
  2. El supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.g) de la Ley General Tributaria.
  3. El supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria.
  4. Valoración crítica de los supuestos de responsabilidad por levantamiento del velo como mecanismos de lucha contra el fraude fiscal.
- 

I. ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO

El origen jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo reside en el *Common Law* anglosajón. Puede afirmarse que el primer caso del que se tiene noticia en el que se aplicó esta doctrina fue el caso *Bank of the Unites States vs. Deveaux* en 1809, enjuiciado por el juez Marshall. En efecto, el juez Marshall aplicó la doctrina del levantamiento del velo (*disregard of the legal entity*) con el fin de preservar la jurisdicción de los tribunales federales sobre las sociedades, ya que el artículo 3, sección 2.<sup>a</sup> de la Constitución Federal limita la jurisdicción de los tribunales federales a las controversias entre ciudadanos de diferentes Estados. Paralelamente, la doctrina que el Tribunal Supremo de los Estados Unidos había reiterado desde sus comienzos proclamaba que las sociedades no podían ser consideradas ciudadanos de ningún Estado, pues se trataba de una entidad legal, intangible e invisible.

En esta tesitura, el juez Marshall, al objeto de preservar la jurisdicción de los tribunales federales sobre las sociedades, consideró que sustancialmente las partes del proceso eran los socios de la sociedad y no ésta, y, en consecuencia, si los socios tenían distinta ciudadanía, la competencia para conocer del litigio correspondía a los tribunales federales.

Después de esta primera aplicación de la doctrina del levantamiento del velo el número de pronunciamientos jurisprudenciales estadounidenses en los que se utilizó fue cada vez mayor. De esta manera los tribunales de Estados Unidos encontraron la base para evitar los intentos de fraude que se producían en relación con la utilización fraudulenta de las sociedades para, en la mayoría de casos, evitar la responsabilidad de los socios, tratándose, las más de las veces, de un socio único. Si bien los pronunciamientos de los tribunales recaídos a lo largo del siglo XIX se caracterizaban por la vaguedad de los conceptos utilizados en la utilización de esta doctrina, a finales de siglo XIX y principios del siglo XX es posible apreciar una consolidación de la doctrina del *disregard of the legal entity*.

Puede destacarse como punto de inflexión de esta evolución el caso *Harris vs. Youngstown Bridge Co.*, en la que se declaró la responsabilidad de la sociedad dominante respecto

de actos de la sociedad subsidiaria, basándose en la idea del *alter ego*. De esta manera se fue consolidando y perfilando la doctrina del levantamiento del velo en este momento histórico. Esta consolidación y desarrollo estuvo coadyuvada por el alto número de litigios que durante la Primera Guerra Mundial se suscitaron en Estados Unidos en torno a la identidad de los socios que ostentaban el poder de decisión de importantes sociedades para el país, pues se pretendía evitar a toda costa que importantes empresas estuvieran en manos de los «enemigos» del país<sup>(1)</sup>. Como afirma BOLDÓ RODA, «a partir de la 1.ª Guerra Mundial, el volumen de litigios relativos al abuso de la forma social y al *disregard of the legal entity* aumentó de tal modo que dio lugar a una numerosa literatura jurídica al respecto y a un tipo de jurisprudencia propia: la «*piercing the veil jurisprudence*»<sup>(2)</sup>.

Centrándonos en el continente europeo, el primer antecedente en la jurisprudencia inglesa es el caso *Salomon vs. Salomon & Co. Ltd* de 1897, en el que, a pesar de la opinión favorable a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de los jueces que conocieron el caso en las dos instancias del procedimiento judicial, la Cámara de los Lores revocó por unanimidad tales pronunciamientos y sentó la aplicación del principio de personalidad y de responsabilidad patrimonial separada de la sociedad respecto del socio, que fue aplicado profusamente por la jurisprudencia inglesa con posterioridad, dando lugar a situaciones injustas.

La cuestión a dilucidar en este asunto se suscitó por la creación por parte de un peletero (el Sr. Aaron Salomon) de una sociedad que adquirió todo su negocio. El negocio no prosperó y la sociedad fue, finalmente, liquidada, superando el pasivo al activo. Ante esta situación, el liquidador de la sociedad, que representaba a los acreedores no privilegiados, argumentó que la sociedad creada era una ficción cuyo único fin era perseguir limitar la responsabilidad de Salomon por las deudas que había contraído en el ejercicio de su actividad. El juez Vaughan Williams, que conoció el asunto en primera instancia, coincidió con los argumentos del liquidador. Por su parte, el juez Lopes, miembro del Tribunal de apelación, coincidió, asimismo, con este razonamiento, por lo que responsabilizaba al señor Aaron Salomón de las deudas de la sociedad.

Sin embargo, como ya hemos adelantado, la Cámara de los Lores rechazó la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo y adujo que el señor Salomon no era responsable de las deudas de la sociedad y sentó el principio de personalidad jurídica separada, tan aplicado posteriormente por la jurisprudencia inglesa.

A pesar de la reticencia de los tribunales ingleses a aplicar la doctrina del levantamiento del velo, fue nuevamente la situación bélica vivida en la Primera Guerra Mundial la que espoleó la necesidad de aplicar la teoría del *disregard of the legal entity* a sociedades que, creadas en Inglaterra, tenían por socios a extranjeros. Tal es el caso que se dilucidó en *Daimler Co. Ltd & Rubber Co*, de 1916, en el que todas las acciones de una sociedad constituida en Gran Bretaña pertenecían a alemanes residentes en Alemania. En este caso, la propia Cámara de los Lores desconoció la nacionalidad británica de la sociedad y atendió a la nacionalidad de quienes detentaban el poder de esta para considerarla como enemiga.

(1) El más claro exponente de ellos es el caso *Damimlier Co. Continental Tires and Rubber Co*.

(2) BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho privado español*, Ed. Thomson-Aranzadi, Navarra, 4.ª edición, 2006, p. 128.

No obstante, fuera de este concreto período histórico, la aplicación por los jueces ingleses de la doctrina del levantamiento del velo ha sido escasa y carente de éxito. Situación ésta que pareció encontrar un cambio sustancial en fechas más recientes cuando en 1990, en el caso *Adams vs. Cape Industries Plc.*, el tribunal realizó un análisis de la doctrina del levantamiento del velo, sentando las bases para su aplicación por los tribunales ingleses, que, sin embargo, no ha tenido la repercusión esperada en la jurisprudencia. En consecuencia es posible afirmar que, en la actualidad, los tribunales ingleses son muy restrictivos a la hora de aplicar esta doctrina, lo que genera una gran diferencia entre la jurisprudencia estadounidense y la inglesa.

Asimismo, puede destacarse otra diferencia entre ambos países, pues, a pesar del cada vez más escaso tratamiento jurisprudencial de la doctrina del levantamiento del velo, paradójicamente, ha sido la normativa inglesa de los últimos años la encargada de recoger distintas excepciones al principio de personalidad jurídica separada consagrado por la jurisprudencia. Así, citamos como ejemplos la sección 332 de la *Companies Acts* de 1948, en vigor hasta 1986, o la sección 24 de la *Companies Act* de 1985<sup>(3)</sup>.

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. Este autor capta el carácter excepcional que la jurisprudencia norteamericana confiere a la aplicación de esta doctrina y por ello centra su obra en determinar, mediante un método inductivo, en qué situaciones se puede prescindir de la forma jurídica de una sociedad e ir más allá de ella para afectar a sus miembros, coligiendo que el principal requisito para proceder a esta operación es el abuso de la persona jurídica. SERICK se inserta como uno de los exponentes más claros del movimiento revisionista del concepto de persona jurídica que surge en Europa a comienzos del siglo xx y su obra no dejó indiferente a la doctrina europea, levantando tanto admiración como oposición.

El más destacado de sus opositores fue el italiano ASCARELLI (defensor de la teoría normativista de la persona jurídica y continuador de las ideas de KELSEN en el seno del positivismo jurídico, y muy crítico, por tanto, con las ideas expuestas por SERICK), para quien la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo no es acertada y, en su lugar, debería procederse a una revisión general del concepto de persona jurídica.

## II. LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN ESPAÑA

En España, la doctrina del levantamiento del velo fue introducida en un primer momento por los trabajos de DE CASTRO ya en 1949<sup>(4)</sup> y DE COSSÍO en 1954<sup>(5)</sup>, pero fue con la

---

(3) Para un análisis detallado de estas y otras normas nos remitimos a BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del Velo...*, *op. cit.*, pp. 105 y siguientes.

(4) DE CASTRO Y BRAVO, «La sociedad anónima y la deformación del concepto de persona jurídica», *Anuario de Derecho Civil*, II, tomo IV, 1949, pp. 1397 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, núm. 49, enero-febrero 1950, entre otros trabajos.

(5) DE COSSÍO 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.

traducción de la obra de SERICK, llevada a cabo por PUIG BRUTAU en 1958<sup>(6)</sup>, cuando el estudio de esta 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», la cual cedió, con el transcurso de los años, a la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo.

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. Para encontrar una de las primeras sentencias en las que esta teoría es aplicada, debemos remontarnos a la Sentencia de 7 de junio de 1927 en la que el juzgador consideró que no podía crearse una sociedad como una figura tercera con el fin de incumplir una obligación de pago derivada de un laudo arbitral. Este razonamiento se repitió en la Sentencia de 8 de octubre de 1929, pero fue en la década de los cincuenta cuando la doctrina de terceros alcanza su mayor apogeo.

Es de destacar la Sentencia de 12 de diciembre de 1950, en la que la Sala se pronuncia sobre la posible comunicación de mala fe entre una sociedad y sus miembros. Los hechos que motivaron el litigio venían constituidos por la solicitud de nulidad de la adjudicación de un predio rematado y su posterior inscripción registral alegando defectos que hacían anulable el procedimiento por el que la sociedad se hizo con el predio. El predio había sido adjudicado a una sociedad formada por cuatro hermanos y, tras la disolución de la sociedad, el inmueble se adjudicó a uno de los socios. En este caso, el Tribunal negó la condición de tercero al socio al que se le adjudicó la finca tras la disolución de la sociedad alegando que el socio era conocedor de los defectos que habían afectado a la validez del procedimiento en el cual la finca fue rematada por la sociedad, ya que «puesto que era uno de sus componentes, tenía que conocer por esta misma razón los defectos que hacían anulable el procedimiento en que la sociedad limitada fue rematante y, consiguientemente, el título por el que le hizo transferencia que inscribió en el Registro». Coligiendo el Tribunal que «es indudable que en él no se da la buena fe necesaria para el efecto de obtener la protección registral que invoca».

La doctrina de terceros encuentra su continuidad en pronunciamientos ulteriores como la Sentencia de 26 de enero de 1952, en relación con un arrendamiento urbano. En concreto, los dos propietarios proindiviso de un inmueble, tras desahuciar a un inquilino bajo el pretexto de realizar obras constituyeron una sociedad —una sociedad regular colectiva— al objeto de, con la excusa del cambio de titularidad de la parte arrendadora, ignorar una reserva de locales a favor del inquilino. Nuevamente, el Tribunal Supremo identificó los intereses de los dos socios con los de la sociedad y restituyó en su derecho al inquilino, puesto que otra solución, según afirma el fallo, «ni moral ni jurídicamente puede admitirse».

Este pronunciamiento fue seguido por el de 22 de junio de 1956, en el cual se dirimió el siguiente asunto. Una comunidad de propietarios era propietaria de un molino, sobre

---

(6) 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.

el que, mediante contrato de 21 de febrero de 1936, se había establecido el derecho de opción de compra a favor de la Comunidad de Reverendos Padres Capuchinos del Colegio de Lecároz. Sin embargo, antes de que finalizara el plazo establecido en el contrato para que la Comunidad de Padres Capuchinos ejerciera su opción de compra, la comunidad de propietarios constituyó una sociedad —Molino de Echarri de Garzaín, S.L.— a la que todos los comuneros aportaron su parte respectiva, intentando escapar, de este modo, al cumplimiento de la opción de compra. Ante esta maniobra, el Tribunal sentó que «de aceptarse así derrumbaría la seguridad de la contratación por el sencillo artificio de constituir una razón social con aportación de bienes que los propios aportantes de manera voluntaria y libre habían prometido en el cumplimiento de sus obligaciones que contrajeron, y que ocultaron al constituir la sociedad, lo que pugna con los más elementales principios de la Moral y del Derecho». Esta Sentencia, junto a otras dos de 12 de diciembre de 1950 y de 5 de mayo de 1958, representa el antecedente más claro de la posterior aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en aquellos casos en los que el razonamiento del Tribunal exige llevar a cabo una valoración ética de los hechos que suscitan el litigio<sup>(7)</sup>. Asimismo, el supuesto de hecho que motivó este litigio se repitió en el caso resuelto por Sentencia de 21 de febrero de 1969<sup>(8)</sup>.

Otro fallo digno de mención viene constituido por el de 30 de abril de 1959, que viene a ser la sentencia precursora de la futura aplicación del levantamiento del velo como instrumento para imputar responsabilidad en el orden civil. En esta ocasión, la demanda venía motivada por una reclamación de una indemnización por daños y perjuicios derivados de un accidente de autobús. En concreto Don Ramón D.G. era un viajero que adquirió un billete de autobús para hacer un determinado trayecto en autobús con la empresa *El Oriente*, propiedad de Don Luis C.P., pero el autobús de esta empresa que debía realizar el trayecto sufrió una avería en el camino y fue sustituido por otro autobús de la empresa *El Noroeste*, propiedad de Don Manuel R.P., siendo este el autobús que finalmente realizó el trayecto y el que sufrió el accidente del que se deriva la reclamación de indemnización. El viajero, Don Ramón, dedujo demanda contra Don Manuel, propietario de la empresa titular del autobús que sufrió el accidente. El Juzgado estimó la demanda, pero fue revocada por la Audiencia esgrimiendo falta de legitimación pasiva del dueño del vehículo que sufrió el siniestro, puesto que el demandante no había llevado a cabo ningún contrato con él, sino con la empresa *El Oriente*. En esta tesitura, el pronunciamiento del Tribunal Supremo, atendiendo a las circunstancias particulares del caso y las relaciones empresariales existentes, determinó la existencia de unidad patrimonial entre ambas empresas, consagrando, de este modo, el principio de unidad patrimonial.

Pero, sin duda alguna, la más destacable de las Sentencias del Tribunal Supremo en la materia es la de 28 de mayo de 1984, pues es la primera vez que el Tribunal formula en uno de sus pronunciamientos la doctrina del levantamiento del velo, lo que ha hecho que algunos miembros de la doctrina hayan calificado esta sentencia de histórica<sup>(9)</sup>. Aunque es

---

(7) DE ÁNGEL YÁGÜEZ, R., *La doctrina del levantamiento del velo de la persona jurídica*, Ed. Civitas, Madrid, 1997, p. 191.

(8) Para un análisis de las Sentencias de 12 de diciembre de 1950, de 5 de mayo de 1958 y de 21 de febrero de 1969 ver DE ÁNGEL YÁGÜEZ, R., *La doctrina del levantamiento...*, *op. cit.*, pp. 138 ss. y 191 ss.

(9) DE ÁNGEL YÁGÜEZ, R., *La doctrina del levantamiento ...*, *op. cit.*, p. 121.

posible encontrar en la Sentencia de 8 de enero de 1980 un tímido antecedente de la aplicación de esta doctrina, fue, sin duda, en el pronunciamiento de 1984 en el que el Tribunal basa uno de sus pronunciamientos íntegramente en la teoría del levantamiento del velo.

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.

En el asunto debatido, la demandante, Uto Ibérica, S.A., siendo la propietaria de unos apartamentos en Palma de Mallorca destinados al alquiler, sufrió unos daños en la cimentación y estructura de dichos inmuebles consecuencia de unas filtraciones de aguas limpias debidas a una rotura en la red de abastecimiento de aguas. Se da la circunstancia de que el Ayuntamiento de Palma de Mallorca tenía contratado el servicio municipal de abastecimiento de aguas con la mercantil EMAYA (Empresa Municipal de Alcantarillado y Aguas) y de que el Alcalde de Palma de Mallorca era el Presidente del Consejo de Administración de EMAYA.

La propietaria de los apartamentos y demandante dirigió su reclamación, en un primer momento, al Ayuntamiento presentando una reclamación administrativa ante este el 17 de abril de 1978. Al no ver satisfecha su reclamación, presentó una demanda basada en el artículo 1.902 del Código Civil contra el Ayuntamiento de Palma de Mallorca. El Ayuntamiento alegó falta de legitimación pasiva por ser EMAYA un ente con personalidad jurídica propia; ante esto, la demandante planteó una demanda idéntica contra EMAYA y solicitó la acumulación de autos. Pero EMAYA se defendió argumentando que había transcurrido el plazo de prescripción (de un año) para que la demandante llevara a cabo su reclamación, a lo que la demandante alegó que el plazo de prescripción no había transcurrido todavía, porque había sido interrumpido al haber realizado la demandante el 17 de abril de 1978 la reclamación administrativa ante el Ayuntamiento de Palma, previamente a deducir la demanda contra éste. Como era de esperar, EMAYA defendió que la reclamación administrativa hecha ante el Ayuntamiento no podía interrumpir la prescripción frente a ella, pues EMAYA era un ente con personalidad jurídica propia distinta del Ayuntamiento y no existía ninguna relación de responsabilidad solidaria entre el Ayuntamiento y ella.

El Juzgado de Primera Instancia desestimó las pretensiones de la demandante, pero no así la Audiencia Provincial, que apreció la interrupción de la prescripción y procedió a acumular los autos, tal y como había solicitado la parte actora. Sin embargo, EMAYA recurrió y el caso llegó hasta el Tribunal Supremo quien, tras llevar a cabo una interpretación restrictiva del instituto de la prescripción y una asimilación de la reclamación previa administrativa a la interpelación extrajudicial como modo de interrupción de la prescripción, consideró interrumpida la prescripción y condenó tanto al Ayuntamiento de Palma de Mallorca como a EMAYA, al afirmar «que ya desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículo 1.1 y 9.3), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad, y acogimiento del principio de buena fe (artículo 7.1 del Código Civil) la tesis y práctica de penetrar en el “*substratum*” personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal, de respeto obligado, por supuesto, se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como

camino del fraude (artículo 6.4 del Código Civil), admitiéndose la posibilidad de que los Jueces puedan penetrar (“levantar el velo jurídico”) en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo 7.2 del Código Civil) en daño ajeno de “los derechos de los demás” (artículo 10 de la Constitución) o contra intereses de los socios, es decir, de un mal uso de su personalidad, de un “ejercicio antisocial” de su derecho (artículo 7.2 del Código Civil)».

Sin ánimo de restar ni un ápice de importancia y significación a este pronunciamiento, que será reiterado en numerosas ocasiones por la jurisprudencia posterior, queremos poner de manifiesto el limitado alcance de este levantamiento del velo que llevó a cabo en esta ocasión nuestro Alto Tribunal<sup>(10)</sup>. En este sentido cabe hablar de un «levantamiento del velo a medias», porque si bien, por un lado, considera que el Ayuntamiento de Palma y EMAYA son la misma persona a efectos de interrupción de la prescripción, por otro lado no es totalmente coherente con esta visión y condena tanto a EMAYA como al Ayuntamiento, cuando lo lógico hubiera sido condenar sólo a uno de estos sujetos, dada la identidad de personalidad entre ambos entes, apreciada en materia de prescripción.

La doctrina española no se ha sustraído a la discusión sobre la teoría del levantamiento del velo, polarizándose sus opiniones en torno a dos grandes posturas: el sector posicionado a favor de dicha doctrina<sup>(11)</sup> y, contrapuesto, el sector de la doctrina que la rechaza<sup>(12)</sup>. Y aunque en un primer momento no han faltado voces<sup>(13)</sup> que han adjudicado estas posturas al sector civilista y al mercantilista, como afirma BOLDÓ RODA<sup>(14)</sup>, la delimitación entre ellas no se corresponde con tanta nitidez con esas disciplinas, ya que los autores han apoyado a una u otra tendencia con independencia de su pertenencia a la doctrina civilista o mercantilista.

### III. EL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN LA JURISPRUDENCIA TRIBUTARIA ESPAÑOLA

Como se desprende de lo expuesto hasta ahora, 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, pues, como señala ZORNOZA

---

(10) Una visión bastante crítica sobre este pronunciamiento es sostenida por PANTALEÓN PRIETO, F., quien, entre otras consideraciones, también realiza unas apreciaciones similares a las nuestras en «Comentario a la Sentencia de 28 de mayo de 1984», *Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil*, 1984, pp. 1711 ss.

(11) Entre los que destacan autores como EMBID IRUJO, J.M., «El levantamiento del velo de la sociedad anónima (Doctrina jurisprudencial sobre la responsabilidad de los socios por las deudas de la sociedad)», *Tribuna Social*, núm. 17, mayo 1992; SÁNCHEZ CALERO, *Instituciones de Derecho Mercantil*, Madrid, 1994, 17.ª edición, p. 166; GORDILLO, A., «Comentario a la STS de 3 de junio de 1991», *Cuadernos Cívitas de Jurisprudencia Civil*, p. 652.

(12) Destacando autores como PAZ ARES, «Sobre la infracapitalización de sociedades», *Anuario de Derecho Civil*, 1983, p. 1593, o PANTALEÓN PRIETO, F., «Comentario a la Sentencia de 28 de mayo de 1984», *op. cit.*, p. 1713, entre otros.

(13) VICENT CHULIÁ, F., *Compendio Crítico de Derecho Mercantil*, Barcelona, 1993, pp. 325-326.

(14) BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo...*, *op. cit.*, p. 252, nota a pie núm. 246.

PÉREZ<sup>(15)</sup>, a pesar de la ausencia de un fundamento normativo, eran numerosas las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos y de las Salas de lo Contencioso que hacían referencia a esta doctrina<sup>(16)</sup>.

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.

No obstante, la aplicación del mecanismo del levantamiento del velo tanto en la fase de liquidación como en el procedimiento de recaudación ni ha sido pacífica ni ha tenido comienzos parejos en el tiempo, de manera que analizaremos la aplicación de esta técnica anti-formalista en cada una de estas fases por separado.

Nos centraremos en un primer momento en la aplicación del mecanismo del levantamiento del velo en la fase de liquidación.

No es posible obviar las voces que han objetado la aplicación de la técnica del levantamiento del velo en la fase de liquidación, destacando la autorizada voz de ZORNOZA PÉREZ, quien considera legalmente inadmisibles, además de perturbadora y perfectamente inútil, la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo para la determinación de las cuotas tributarias. La razón que aduce este autor es que el ordenamiento tributario dispone de otras técnicas que nos conducen, de una manera más respetuosa con la ley, al mismo resultado<sup>(17)</sup>.

No obstante las críticas que su aplicación ha suscitado, la jurisprudencia<sup>(18)</sup> ha recurrido a esta técnica anti-formalista con frecuencia en los casos en que el sujeto pasivo obtenía una ilícita minoración de la carga tributaria a través de la utilización del régimen jurídico de las sociedades. De hecho, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 9 de enero de 2005 apunta una serie de supuestos en los que se produce la utilización o interposición de sociedades en la fase de liquidación de los tributos con el fin de eludir la liquidación o determinación de las obligaciones tributarias, como se afirma, «principalmente para eludir la relación personal con el hecho imponible, reteniendo, por ejemplo: los

---

(15) ZORNOZA PÉREZ, J., «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en CORCOY BIDASOLO, M. (Dir.), *Derecho Penal de la Empresa*, Universidad Pública de Navarra, Pamplona, 2002, p. 221.

(16) Podemos destacar, a modo de ejemplo, los siguientes pronunciamientos: STS de 24 de julio de 1989 (en relación con un delito de alzamiento de bienes); SAP de Barcelona de 5 de abril de 1994 y STS de 20 de mayo de 1996 (en ambas se estudia la posibilidad de aplicar la doctrina del levantamiento del velo en el terreno del delito fiscal); STSJ de Murcia de 3 de marzo de 1999; SAN de 22 de julio de 1999; STSJ de Baleares de 7 de septiembre de 2001; STS de 19 de abril de 2003; STSJ de Baleares de 25 de junio de 2004; SAP de Madrid de 29 de enero de 2005 (en relación con el delito fiscal).

(17) ZORNOZA PÉREZ, J., «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», *op. cit.*, p. 228.

(18) Sentencias del Tribunal Supremo de 31 de octubre de 1996, de 21 de junio de 2003, de 28 de junio de 2003 y de 17 de julio de 2003, de la Audiencia Nacional de 22 de julio de 1999 y de la Audiencia Provincial de Madrid de 9 de enero de 2005, entre otras.

beneficios obtenidos por la sociedad, sin distribuirlos a los socios, o evitando la imputación de los rendimientos procedentes de elementos patrimoniales, a efectos de su Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, e incluso para eludir el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales mediante la transmisión de las acciones o participaciones sociales, en lugar de los bienes inmuebles, y así numerosísimos ejemplos, incluso muy sofisticados de la utilización de las sociedades».

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 de la fase de recaudación<sup>(19)</sup>, la jurisprudencia no ha sido ajena a su aplicación, presentando los supuestos que han dado origen a su aplicación una gran heterogeneidad. Hay autores<sup>(20)</sup> que, tras el análisis de estos pronunciamientos jurisprudenciales, han señalado 3 grupos de supuestos relacionados con la recaudación de los tributos en los que la doctrina del levantamiento del velo ha sido utilizada; en concreto se han distinguido los siguientes grupos:

- a) Tercerías de dominio interpuestas por sociedades beneficiarias de bienes embargados a deudores que ostenten el control efectivo de aquellas.
- b) Ejercicio por la Administración tributaria de acciones civiles para lograr que se declare la identidad de personalidad entre persona física o jurídica o entre dos personas jurídicas y que se declare la responsabilidad de la sociedad por las deudas de la persona física o jurídica.
- c) Derogación de la responsabilidad por sucesión en la actividad económica.

Como hemos comentado 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 3.<sup>a</sup> del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003. Los hechos que motivaron este pronunciamiento estuvieron motivados por el caso en que una persona física socio mayoritario de una sociedad —D. Mauricio— se transmitió a sí mismo la explotación económica, mediante la utilización de sociedades ficticias, con el único objeto —según queda acreditado en la sentencia— de conseguir un fraude de acreedores. Para ello constituyó una nueva sociedad a la que se aportaron todos los activos de la sociedad anterior.

La Administración tributaria consideró estos hechos constitutivos de un supuesto de sucesión empresarial previstos en el entonces vigente apartado 1 del artículo 72 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria. Consecuentemente, la Administración procedió a incoar actas de inspección a la primera sociedad que no fueron satisfechas en período voluntario, pasando a ser exigidas por el procedimiento de apremio, en la tramitación del cual se procedió a declarar la responsabilidad —en este momento se trataba de un supuesto de responsabilidad subsidiaria— por sucesión empresarial de la nueva sociedad que continuó con la explotación económica de la anterior.

---

(19) ALONSO ARCE, I., «El levantamiento del velo en la fase de recaudación», *Jurisprudencia Tributaria*, Aranzadi, 2005, vol. III, p. 206.

(20) GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F.M. y MOLINA ALGUEA, E., *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, CISS, Valencia, 2007, pp. 145-147.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional competente y el Tribunal Económico-Administrativo Central confirmaron la actuación de la Administración, mientras que la Audiencia Nacional estimó parcialmente el recurso interpuesto por el particular. El asunto llegó a instancias del Tribunal Supremo, quien estimó los argumentos de la Administración tributaria, al apreciar que se encontraba ante «el típico fraude de acreedores, en este caso, de la Hacienda Pública (...) mediante la falencia tributaria de la sociedad».

Expone el Tribunal Supremo que «la excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la Ley General Tributaria y las disposiciones de desarrollo del mismo, sino lisa y llanamente la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo que ha sido magistralmente expuesta por la Sala Primera de este Tribunal en su sentencia de fecha 28 de mayo de 1984». Precisa la Sala que «en el caso de autos el concreto y excepcional levantamiento del velo puede aplicarse con total independencia del procedimiento especial previsto en el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria (...) porque afecta no a la fase declarativa o de liquidación de las deudas tributarias, sino a la fase recaudatoria».

Y aclara el Tribunal que en el presente caso habría que llevar a cabo una aplicación de la doctrina del levantamiento del velo societario «con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria» y que «esta doctrina jurisprudencial así aplicada implicaría declarar que el único y verdadero sujeto pasivo ha sido D. Mauricio», sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, «puesto que sustancialmente existiría un sujeto pasivo (D. Mauricio) actuando bajo el ropaje jurídico de dos sociedades, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas».

La importancia de esta sentencia estriba en que este pronunciamiento puede señalarse como el origen o antecedente<sup>(21)</sup> de una modificación legislativa —a la que haremos referencia seguidamente en este trabajo— operada en el artículo 43, apartado 1 de la vigente Ley General Tributaria mediante<sup>(22)</sup>: la introducción de 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 aplicarla<sup>(23)</sup>.

---

(21) Así lo ponen de manifiesto autores como SOLER ROCH, M.<sup>a</sup> 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.

(22) Reforma llevada a cabo a través de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (BOE de 30 de noviembre de 2006).

(23) 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», p. 131.

#### IV. EL LEVANTAMIENTO DEL VELO EN LA NORMATIVA TRIBUTARIA ESPAÑOLA

##### 1. Consideraciones generales

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. A este respecto, no han faltado voces en la doctrina que han puesto de manifiesto que la coexistencia en nuestro ordenamiento tributario de la técnica del levantamiento del velo junto a otros supuestos antielusorios específicos impide acudir de manera directa a la doctrina del levantamiento del velo en los supuestos que constituyan presupuesto de hecho de una cláusula anti-elusión<sup>(24)</sup>. Incluso el propio Tribunal Supremo, en Sentencia de 19 de abril de 2003, ha evidenciado esta situación al afirmar que «lo que no ha habido es una aflicción general de la doctrina del levantamiento del velo societario, precisamente por la existencia de normas legales concretas sobre la materia, deduciéndose ilógicamente, *a sensu contrario*, que sólo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por Ley». En fechas más recientes el mismo Tribunal, en Sentencia de 31 de enero de 2007<sup>(25)</sup>, ha venido a confirmar que «La Sala es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria transcendencia, por ello el Legislador ha respondido con normas legales “*ad hoc*”, que han relegado a un segundo término, el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo”».

No obstante, en los últimos años se han utilizado para eludir los tributos fórmulas societarias cada vez más complejas y sofisticadas, lo cual ha dado lugar a trabajos doctrinales que han estudiado los denominados “negocios jurídicos anómalos”, que se han pretendido subsumir en la simulación, en el fraude de ley, en los negocios fiduciarios, y en la nueva categoría de “negocios indirectos”, como combinación de varios actos y contratos con los que se consigue un propósito elusivo de los tributos, pero lo que no ha habido es una aplicación general de la doctrina del “levantamiento del velo societario”, precisamente por la existencia de normas legales concretas sobre la materia, deduciéndose ilógicamente, *a sensu contrario*, que sólo era admisible superar la personificación jurídica en los casos especialmente admitidos por Ley; sin embargo, la excepcionalidad del caso de autos justifica la aplicación de la doctrina jurisprudencial del “levantamiento del velo societario” que ha sido reconocida con carácter general en nuestro Derecho».

Por lo que a la existencia de cláusulas antiabuso que prevean la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo en el Derecho español se refiere, puede señalarse su existencia tanto en la normativa interna española como en los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España.

---

(24) GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude II», *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006, p. 19; MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad de las sanciones», *op. cit.*, p. 16.

(25) Así como el TSJ de Andalucía (Granada), en Sentencia de 28 de diciembre de 2007.

En referencia a las medidas recogidas en la normativa interna que prevén la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, pueden tener carácter general —como, por ejemplo, el artículo 15 LGT—, o bien carácter específico —como el artículo 91 de la LIRPF, al artículo 107 de la LIS o a la cláusula de limitación de beneficios prevista en el último párrafo del apartado h) del artículo 14, apartado 1, de la LIRNR—.

### **2. El fraude de ley previsto en el artículo 15 LGT y su relación con el levantamiento del velo**

En el marco de las normas antielusión de carácter general inspiradas en la teoría del levantamiento del velo destaca la previsión relativa al fraude de ley tal y como ha venido a evidenciar el propio Tribunal Supremo en sentencia de 19 de abril de 2003, al afirmar que «El Derecho Tributario ha respondido mediante disposiciones anti-elusión, entre las cuales hay que destacar el artículo 24, apartado 2 de la Ley General Tributaria que en su versión original preceptúa: “2. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado”».

Este precepto se reiteró, si bien con modificaciones, en la versión posterior de la Ley General Tributaria, aprobada por Ley 25/1995, de 20 de julio, aunque apenas ha tenido relevancia.

En la actualidad, entre las normas de Derecho interno español de carácter general que prevén la aplicación del levantamiento del velo se cuenta el artículo 15 de la LGT. Esta ha centrado la técnica correctora en los actos o negocios jurídicos y no en la personalidad jurídica.

Fue en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, en donde se introdujo por primera vez una disposición sobre el fraude de ley en materia tributaria en nuestro ordenamiento, recogándose en el apartado 2 del artículo 24 —completado con lo previsto en el artículo 25 sobre el principio de calificación<sup>(26)</sup>— una regulación sobre el fraude de ley que consideraba que las conductas en fraude a la ley debían ser corregidas mediante una excepcional aplicación analógica de la norma tributaria. Si bien la introducción de esta disposición ponía la primera piedra de la normativa tributaria contra la elusión fiscal, propició un importante movimiento de crítica en la doctrina.

En este sentido autores como CORTÉS DOMÍNGUEZ evidenciaban la incompatibilidad conceptual existente entre el fraude de ley y la analogía, al afirmar que «cuando la fórmula del legislador no abarca todas las formas posibles de transmisión del dominio, la utilización de una de las formas no sujetas no puede suscitar el nacimiento de una obligación tributaria más que siguiendo uno de estos dos caminos: o se estima que existe fraude a la ley porque se ha utilizado una ley de cobertura, o se aplica el procedimiento analógico

---

(26) PALAO TABOADA tiempo atrás ya había puesto de manifiesto la conexión entre los artículos 24 y 25 de la Ley General Tributaria. Véase PALAO TABOADA, C., «El fraude a la ley en el Derecho Tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63, 1966, pp. 677 ss., en especial véanse las pp. 692 ss.

establecido en el párrafo segundo del artículo 24»<sup>(27)</sup>. Por su parte el profesor PALAO TABOADA opinó respecto de la figura del fraude de ley en el Derecho Tributario que «esta construcción de la Ley general tributaria desconoce la verdadera naturaleza del fraude de ley. En la reacción contra el fraude de ley no hay una aplicación analógica, sino la aplicación del supuesto precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada) en lugar de la norma en que el particular intenta ampararse (ley de cobertura)»<sup>(28)</sup>.

Otros autores —entre los que se encontraban PÉREZ ROYO<sup>(29)</sup> o MARTÍN QUERALT<sup>(30)</sup>— criticaban la improcedente alusión a la aplicación analógica de las normas, una vez admitida la existencia del fraude de ley en el ordenamiento; en concreto PÉREZ ROYO afirma que «hay que resaltar el error conceptual en que incurre la Ley General Tributaria (...) al considerar que la forma de desbaratar el fraude de ley consiste en permitir excepcionalmente en este caso el recurso a la analogía»<sup>(31)</sup>.

Esta disposición careció de aplicación práctica durante más de una década, debido a que, para su aplicación, se exigía la regulación de un procedimiento que permitiera la declaración de fraude de ley por la Administración, regulación que no apareció hasta la aprobación del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio<sup>(32)</sup>. Sin embargo la aparición de este real decreto no vino a paliar la falta de aplicación del artículo 24.2 LGT, debido, de un lado, a la deficiente técnica legislativa de esta norma y, de otro lado, a importantes dificultades de carácter formal que conllevaba la aplicación de este procedimiento.

En efecto, la principal causa de la ineficacia del artículo 24.2 fue su desafortunada redacción, pues, junto a una improcedente referencia a la extensión analógica del hecho imponible, se ofrecía una configuración subjetiva del fraude a la ley, exigiéndose la aportación por la Administración de la prueba directa del propósito de eludir el impuesto.

Por otro lado, destacan los ya mencionados problemas de carácter formal que conllevaba la regulación de este procedimiento. GONZÁLEZ GARCÍA afirma al respecto que existían dos problemas. En primer lugar, el fraude a la ley se detectaba en fase de comprobación (por tanto, antes de la liquidación), mientras que el Real Decreto en su artículo 3 preveía que el procedimiento debía iniciarse mediante acta de inspección o moción de la Oficina liquidadora. En segundo lugar, cuando el fraude a la ley se descubría concluido el procedimiento de gestión y firme la liquidación, ordenada la subsunción del procedimiento de revisión de oficio en aquel fraude, se planteaba el problema de conciliar las disposiciones sobre la competencia para resolver en uno y otro caso<sup>(33)</sup>.

(27) CORTÉS DOMÍNGUEZ, M., *Ordenamiento Tributario Español*, I, 4.ª edición, Civitas, Madrid, 1985, p. 146.

(28) PALAO TABOADA, C., «El fraude a la ley en el Derecho Tributario», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 63, 1966, pp. 677 y siguientes, en especial la p. 692.

(29) PÉREZ ROYO, F., «Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1991, pp. 374 y ss.

(30) MARTÍN QUERALT, J., «Interpretación de normas tributarias y Derecho constitucional», *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, pp. 55 y ss.

(31) PÉREZ ROYO, F., «Comentarios al artículo 24 de la Ley General Tributaria», *op. cit.*, p. 389.

(32) BOE de 6 de agosto.

(33) GONZÁLEZ GARCÍA, E., «La calificación del fraude en los procedimientos de gestión e inspección», (Ponencia de las *Jornadas sobre las últimas reformas fiscales y su efectividad frente al fraude*), Memoria de la Asociación Española de Asesores Fiscales, Madrid, 1996, pp. 31 y siguientes, en concreto pp. 46-47.

Por todos estos motivos, como afirma CARRASQUER CLARÍ, la utilización del expediente especial de declaración de fraude de ley, durante sus más de catorce años de vigencia, fue prácticamente imperceptible, y en los casos en que llegó a instruirse un procedimiento de este tipo su impugnación no superó la revisión de los Tribunales, por la necesaria prueba directa del propósito fraudulento<sup>(34)</sup>.

Finalmente, el Real Decreto 1919/1979 fue derogado por el Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo. GONZÁLEZ GARCÍA comenta que lo sorprendente no fue la derogación de esta norma, sino «la aparente situación de indefinición procedimental que la derogación había llevado consigo, al no dictarse simultáneamente la correspondiente norma sustitutiva»<sup>(35)</sup>.

Tiempo después, con la reforma operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, se abre una nueva etapa caracterizada por una reforma esencial de la normativa general sobre las conductas fraudulentas en el ordenamiento tributario y en la que el artículo 24 de la Ley General Tributaria preside la represión de las conductas de elusión fiscal<sup>(36)</sup>. El objetivo de esta reforma fue doble: en primer término, acabar con la ineficacia del artículo 24.2 LGT y, en segundo término, incrementar y mejorar la seguridad jurídica de los contribuyentes en este ámbito, tal y como la propia Exposición de Motivos de la ley recoge al afirmar que «se hace necesaria la modificación de los artículos referentes a la interpretación de las normas tributarias, eliminándose aquellos aspectos que pudieran menoscabar el principio de seguridad jurídica, potenciando, a la vez, la lucha contra el fraude, al dotar a la Administración Tributaria de instrumentos legales acordes con los principios constitucionales. Todo ello sin que suponga una limitación a la libertad de actuación de los individuos para adoptar sus decisiones teniendo en cuenta las consecuencias tributarias».

Uno de los principales hitos de esta reforma que abundó en el refuerzo de los derechos del contribuyente fue, como evidenció en su momento MARTÍN QUERALT<sup>(37)</sup>, fue la diferenciación de forma expresa entre las consecuencias del fraude de ley y de la economía de opción, pues a partir de este momento en la corrección de la elusión fiscal deberá tenerse en cuenta la vigencia del principio de autonomía de la voluntad de los ciudadanos, que ahora se proclama expresamente en el ámbito tributario, al reconocerse de manera explícita la denominada economía de opción, lo que conlleva la libertad del contribuyente para optar por la fórmula de tributación que le suponga un mayor ahorro fiscal.

Esta reforma se operó tanto en una mejora de la redacción del precepto como en un cambio de ubicación de este y otros preceptos. Por lo que a la mejora de la redacción se

---

(34) CARRASQUER CLARÍ, M.ª L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, Tirant lo Blanch Monografías, núm. 213, Valencia, 2002, p. 297.

(35) GONZÁLEZ GARCÍA, E., «La calificación del fraude en los Procedimientos de Gestión e Inspección», *op. cit.*, p. 47.

(36) Como afirma CARRASQUER CLARÍ, curiosamente, a pesar de la apremiante necesidad de revisar la formulación de ambos preceptos, y con ellos la fórmula prevista para la corrección de la elusión fiscal, en el texto aprobado por el Gobierno no se reflejó ninguna propuesta de modificación del artículo 24.2, siendo en el trámite de enmienda en el Congreso cuando se formularon las correspondientes propuestas de los distintos Grupos Parlamentarios. CARRASQUER CLARÍ, M.ª L., *El problema del fraude...*, *op. cit.*, p. 302.

(37) MARTÍN QUERALT, J., «La reforma de la Ley General Tributaria», *Tribuna Fiscal*, núm. 60, 1995, p. 9 y siguientes, en concreto véase la p. 9.

refiere, la Ley 25/1995 cambió la redacción de varios artículos, entre ellos los artículos 23, 24, 25 y 28 LGT; en concreto, con el fin de separar el procedimiento de declaración de fraude a la ley de la integración analógica, la prohibición de la analogía respecto de las normas que definen el hecho imponible, las exenciones o bonificaciones, anteriormente contenida en el artículo 24.1, se trasladó al artículo 23.3<sup>(38)</sup>. Este cambio de ubicación fue recibido positivamente por la doctrina; sin embargo, autores como BANACLOCHE PÉREZ sostuvieron que la redacción original del precepto —que fue mantenida en su nueva ubicación— era sin duda mejorable<sup>(39)</sup>.

La redacción del artículo 24 también sufrió cambios en su redacción al incorporar, tal y como venía propugnando la doctrina<sup>(40)</sup>, expresiones provenientes de la doctrina de FEDERICO DE CASTRO y de la redacción del artículo 6.4 del Código Civil, lo que contribuyó a reforzar la separación del artículo 24 del artículo relativo a la analogía, en cuanto se identifican las consecuencias de los hechos, actos o negocios realizados en fraude de ley con las previstas en el artículo 6.4 del Código Civil<sup>(41)</sup>. Aplaudida esta reforma por la mayoría

(38) Tiempo atrás, autores como MARTÍN QUERALT ya habían expuesto la conveniencia de suprimir o, al menos, separar el antiguo artículo 24.2 LGT del precepto que regula la analogía. MARTÍN QUERALT, J., «Interpretación de normas tributarias y Derecho Constitucional», *Crónica Tributaria*, núm. 64, 1992, p. 65.

(39) BANACLOCHE PÉREZ, J., *La Ley General Tributaria reformada*, Ed. La Ley, Madrid, 1995. pp. 13 ss.

(40) En concreto, MARTÍN QUERALT ya había defendido previamente que «el fraude de ley debe combatirse mediante la aplicación de la norma defraudada, descartando la aplicación de la norma de cobertura. A tal efecto, debe constar expresamente en la LGT la posibilidad de aplicar la norma defraudada, tal y como hace el Código Civil o ya hizo la Ordenanza Tributaria alemana». MARTÍN QUERALT, J., «Interpretación de normas tributarias», *op. cit.*, p. 66.

(41) Un buen número de autores españoles defienden que el legislador tributario, al referirse al fraude de ley, alude al artículo 6.4 del Código Civil, por lo que no es necesario que en materia tributaria se defina el fraude de ley, dada la remisión a la teoría general del Derecho. En este sentido pueden consultarse SIMÓN ACOSTA, E., «Fraude de ley y economías de opción», en *Cuestiones Tributarias Prácticas*, Ed. La Ley, 2.ª edición, Madrid, 1990, pp. 105 y ss., en especial la p. 107; PÉREZ ROYO, F., «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentario a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma*, vol. I, IEF, Madrid, 1991, p. 374 y ss., en concreto la p. 386; GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., *El fraude de ley en materia tributaria*, Ed. Plaza Universitaria, Salamanca, 1993, p. 12 y ss.; PALAO TABOADA, C., «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pp. 69 y ss., en especial las pp. 72-73; PÉREZ ARRAIZ, J., *El fraude de ley en el Derecho Tributario*, Ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 1996, pp. 22-23; GÓMEZ CABRERA, C., «El fraude a la ley tributaria a la luz de su nueva regulación», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 246, 1997, en especial la p. 839; GONZÁLEZ GARCÍA, E., *La interpretación de las normas tributarias*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997, p. 81; CHECA GONZÁLEZ, C., *Interpretación y aplicación de las normas tributarias (análisis jurisprudencial)*, Lex Nova, Valladolid, 1998, pp. 276 a 284; en concreto este autor cita una serie de sentencias del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo para apoyar su tesis; CARRASQUER CLARÍ, M.ª L., *El problema del fraude a la ley en el Derecho Tributario*, *op. cit.*, pp. 322-323; LÓPEZ TELLO, J., «La cláusula antiabuso del anteproyecto de la nueva ley general tributaria», *Actualidad Jurídica Uribe y Menéndez*, núm. 5, 2007, p. 47; MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. y TEJERIZO LÓPEZ, J. M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 21.ª ed., 2010, p. 166; estos autores realizan una palmaria afirmación al aseverar que «El fraude de Ley tributaria, cualquiera que sea su denominación, no es otra cosa que una especie del género más amplio de fraude de ley, suficientemente estudiado y combatido por la doctrina y jurisprudencia civiles».

No obstante, no faltan voces que defienden la postura contraria, al mostrarse favorables a la existencia de una concepción autónoma del fraude de ley para la materia tributaria, como es FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 del Cc», *Quincena Fiscal* núm. 17, 1995, pp. 5 ss., en especial las pp. 8 ss., y «El fraude a la ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1995, pp. 5 ss. En este sentido también MARTÍN FERNÁNDEZ, J., «El negocio en fraude de Ley tributaria», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000, pp.

de la doctrina al superarse con ella el error conceptual que la doctrina venía evidenciando desde hacía tiempo, encontró voces críticas como la de ESEVERRI MARTÍNEZ, quien afirmó al respecto que «para combatir estos comportamientos la Ley General Tributaria sigue admitiendo de forma excepcional la analogía y después de prohibirla en el ámbito de los tributos para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible (artículo 23.3) a ella acuda, sin embargo, cuando se pretendan definir las actuaciones realizadas en fraude de ley»<sup>(42)</sup>.

Otro cambio importante en la redacción de este precepto fue la desaparición de la clasificación entre hechos imposables de naturaleza jurídica y económica a efectos de calificación, lo que conllevó la imposibilidad de cualquier interpretación de las normas o calificación de los hechos que no sea jurídica. Como afirma a este respecto ESEVERRI MARTÍNEZ, a partir de este momento la interpretación y la calificación de los presupuestos de hechos sometidos a gravamen debe hacerse tomando como punto de partida las situaciones definidas directamente por la ley, sin que pueda prevalecer sobre ellas ni la invocación de una realidad económica, ni la ampliación de sus términos más allá de las situaciones contempladas en la ley<sup>(43)</sup>.

Además, la no imposición de sanciones, que antes tenía rango reglamentario (contenido en el Real Decreto 1919/1979), con la reforma de 1995 pasó a tener rango legal con su previsión en el artículo 24.3 LGT.

La reforma operada por la Ley 25/1995 eliminó de la redacción del artículo 24 la previsión de que la Administración aportaría, en el procedimiento especial, la prueba del propósito de eludir el pago del tributo; lo que fue interpretado por la doctrina como una búsqueda, por parte de la norma, de una calificación del fraude de ley a través del resultado<sup>(44)</sup>.

Como afirma CARRASQUER CLARÍ, la supresión del texto normativo del adjetivo «probado» reduce el rigor en las exigencias probatorias, o lo que es lo mismo, continúa esta autora, excluye la especialidad de la prueba del propósito elusivo en los expedientes de declaración de fraude de ley, de manera que a partir de ahora, si bien la carga de la prueba de dicho propósito sigue correspondiendo a la Administración Tributaria, serán suficientes los medios generales de prueba admitidos en nuestro derecho y, por tanto, perfectamente factible el recurso a la prueba por indicios a través de presunciones<sup>(45)</sup>. En este sentido también se pronuncia FALCÓN Y TELLA al afirmar que la remisión al régimen general sobre la carga de la prueba «en la práctica supone que a menudo no será necesario que la Administración aporte al expediente una prueba específica sobre el requisito subjetivo del

139-163. También se muestra en contra, aunque con matices, GARCÍA NOVOA, C., *La cláusula antielusiva en la nueva LGT*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 2004, pp. 85 ss.

(42) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Artículo 24», *La reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 25/1995, de 20 de julio*, Ed. Cedecs, Barcelona, 1995, pp. 25 ss., en concreto la p. 28.

(43) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Artículo 24», *op. cit.*, p. 32.

(44) ESEVERRI MARTÍNEZ, E., «Artículo 24», *op. cit.*, p. 29, y PÉREZ ROYO, F. y AGUALLO AVILÉS, A., *Comentarios a la Reforma de la Ley General Tributaria*, Ed. Aranzadi, 1995. Estos últimos llegan a afirmar que «la prueba de la intención del elemento subjetivo tiene sentido en materia de derecho sancionador, pero no en este otro ámbito del que estamos tratando. Lo importante es el resultado objetivo de la elusión del mandato de la norma», *op. cit.*, pp. 50-51.

(45) CARRASQUER CLARÍ, M.<sup>a</sup> L., *El problema del fraude de ley en el Derecho Tributario*, *op. cit.*, p. 331.

fraude —como parecía exigir la redacción anterior— ya que de las circunstancias del caso concreto podrá presumirse a menudo la voluntad de obtener un ahorro fiscal<sup>(46)</sup>. En este contexto, adquiere una especial relevancia el criterio de las razones económicas válidas<sup>(47)</sup>.

No obstante, siguió siendo necesario, según se deduce del artículo 24, que los hechos, actos o negocios se realicen con el propósito de eludir el pago del tributo, aunque como se ha puesto de manifiesto esta supresión no es relevante, ya que la intención sigue ocupando un papel destacado en este precepto<sup>(48)</sup>.

En esta tesitura, PALAO TABOADA defendió el abandono del enfoque subjetivo, pues para este autor lo relevante no es tanto la intencionalidad, sino lo artificioso de la vía utilizada<sup>(49)</sup>.

Por su parte, HERRERO MADARIAGA propugna una solución intermedia que, permitiendo respetar el requisito de la intencionalidad (aunque sólo fuera formalmente), no fuera un obstáculo insalvable para la Administración financiera; esta solución, en palabras del autor, «consistiría en darle al requisito de la intencionalidad un carácter objetivo en el sentido de estimar que una manipulación en el negocio jurídico, un abuso de las formas jurídicas, presupone por el mero hecho de la manipulación y el abuso, una intención de eludir el impuesto», o lo que es lo mismo se debería «conceder más relevancia a esa conducta anormal y forzada, considerándola como índice bastante para llenar el requisito de la intencionalidad»<sup>(50)</sup>.

En junio de 2000 la Secretaría de Estado de Hacienda del Gobierno español constituyó una Comisión —compuesta por funcionarios del Ministerio de Economía y Hacienda, Profesores de Derecho Financiero y Tributario y otros profesionales del sector tributario— para estudiar y proponer medidas respecto a la reforma de la Ley General Tributaria. Dicha Comisión elaboró un Informe que se publicó en marzo de 2001, que, por lo que al fraude de ley se refiere, recogía la división de los miembros de la Comisión en dos grupos: un grupo que proponía que el fraude a la ley tributaria continuara con algunas modificaciones respecto a la normativa actual y otro grupo que propugnaba la supresión del artículo 24 del articulado de la Ley. Este informe propugnaba alejar definitivamente la técnica del fraude de ley tributaria del fraude de ley previsto en el artículo 6.4 del Código Civil.

El 28 de febrero de 2003 se presentó el Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, que sustituía la regulación anterior del fraude de ley por una nueva figura de «abuso en

---

(46) FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I), su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 Cc», *op. cit.*, p. 6.

(47) Sobre el criterio de las razones económicas válidas, véase PALAO TABOADA, C., «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *op. cit.*, p. 74 y FALCÓN Y TELLA, R., «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», *op. cit.*, p. 7.

(48) A este respecto véase la opinión de HERRERA MOLINA sobre la mayor trascendencia del aspecto subjetivo del fraude a la ley tributaria en comparación con el fraude a la ley civil. HERRERA MOLINA, P.M., «Aproximación a la analogía y el fraude de ley en materia tributaria», *Revista de Direito Tributário*, núm. 73, 1999, pp. 60-75, en concreto véase la p. 71.

(49) PALAO TABOADA, C., «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pp. 69 y ss., en especial véase la p. 74.

(50) HERRERO MADARIAGA, J., «El fraude a la ley como elusión ilícita de los tributos», *Revista Española de Derecho Financiero*, 1976, pp. 319 y siguientes, en especial véase la p. 333.

la aplicación de la norma tributaria» con el fin de dotar al sistema tributario español de un instrumento efectivo de lucha contra el «fraude sofisticado», tal y como afirmaba la Exposición de Motivos. El Anteproyecto seguía las líneas generales propuestas por el Informe de 2001 en lo que a la elusión del fraude atañe, y recoge en su artículo 15 la nueva figura que prevé la imposición de sanciones pecuniarias.

El Dictamen que el Consejo de Estado emitió sobre este Anteproyecto fue publicado el 22 de mayo de 2003 y, si bien el conjunto del anteproyecto fue objeto de un juicio favorable por parte de este órgano, la nueva regulación de la lucha contra la elusión tributaria fue objeto de críticas, al objetarse, por lado, la vaguedad con la que se recogen los presupuestos bajo los cuales la Administración puede declarar la existencia de abuso por parte del contribuyente, lo que conllevaba —en opinión del Consejo de Estado— una merma de la seguridad jurídica de los ciudadanos y, por otro lado, la posibilidad de imponer sanciones pecuniarias por la práctica del abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que —según el Consejo de Estado— supondría una vulneración del principio de *lex certa* previsto en el artículo 25 de la Constitución Española<sup>(51)</sup>.

El Gobierno aceptó en esta cuestión las críticas del Consejo de Estado y retiró del Proyecto final la previsión normativa que preveía la posibilidad de sancionar la elusión tributaria<sup>(52)</sup>, y sustituyó la expresión «abuso en la aplicación de la norma tributaria», utilizada en el Anteproyecto, por la expresión «conflicto en la aplicación de la norma tributaria».

Aprobada la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el artículo 15 de la misma contiene una norma anti-abuso general<sup>(53)</sup>, cuya redacción queda como sigue:

«1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

(51) Entre los documentos que componen el expediente examinado por el Consejo de Estado hay un Informe de la Dirección General de Tributos en el que se defiende que la sanción pecuniaria del art. 190 del Anteproyecto no viola el principio de tipicidad y sólo sería aplicada a los casos más graves de abuso, en los cuales se identificara una «maquinación con ánimo defraudatorio» por parte del contribuyente. Esta argumentación no convenció al Consejo de Estado, que citó en su Dictamen la Sentencia del Tribunal Constitucional 194/2000, de 19 de julio, y que acabó concluyendo que aprobar la norma que permite sancionar los abusos en la aplicación de la norma tributaria significaría incumplir de forma evidente las exigencias del principio de *lex certa* consagrado en el artículo 25 de la Constitución. Sobre este apunte, véase GODOI, M., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, op. cit., p. 244-245.

(52) Se eliminó la parte final del apartado 3 del artículo 15 del Anteproyecto [«sin perjuicio de la sanción que, en su caso, proceda de acuerdo con lo dispuesto en la letra d) del apartado 1 del artículo 185 de esta Ley»] y se sustituyó por la cláusula final «sin que proceda la imposición de sanciones» y, consecuentemente, se eliminaron igualmente del Anteproyecto los artículos 185.1.d) y 190.

(53) PALAO TABOADA, C., «La norma anti-elusión del proyecto de nueva ley general tributaria», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, 2002, p. 73; PÉREZ ARRAIZ, J., «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la nueva LGT», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2004, pp. 50 ss.; LÓPEZ TELLO, J., «La cláusula antiabuso del anteproyecto de la nueva ley general tributaria», op. cit., p. 47; GODOI, M., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, op. cit., pp. 253 y 254; RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la Ley Tributaria a examen*, Ed. Thomson-Aranzadi, 2006, p. 79; SOLER ROCH, M.ª T., «Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)», op. cit., pp. 832-833.

Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

2. Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de esta Ley.

3. En las liquidaciones que se realicen como resultado de lo dispuesto en este artículo se exigirá el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas, y se liquidarán intereses de demora, sin que proceda la imposición de sanciones».

De este precepto se deriva que tres son los elementos que deben concurrir para poder aplicar esta figura. En primer lugar, la existencia de una ventaja tributaria consistente en la evitación del hecho imponible, la minoración de la base o de la deuda tributaria. En segundo lugar, la utilización de una forma inadecuada a tal fin (utilización de actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido) y la ausencia de motivos que justifiquen el empleo de esta forma inadecuada o, como la norma ha venido a denominar, la ausencia de «efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal». En estrecha relación con esta última previsión normativa se encuentra el *Business purpose test* o test de propósito negocial<sup>(54)</sup>, cuyo origen se remonta al caso *Helvering vs. Gregory*<sup>(55)</sup>.

Una vez realizado un breve estudio de la figura del conflicto en la aplicación la norma tributaria es preciso establecer la relación de esta figura con la doctrina del levantamiento del velo. Como hemos comentado con anterioridad en este trabajo, ninguna de las disposiciones generales anti-elusión previstas en la Ley General Tributaria prevén de manera expresa la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo; no obstante, en relación con la figura del fraude de ley, es posible apreciar cierta conexión entre ambas figuras. De hecho, —como afirma SOLER ROCH<sup>(56)</sup>—, la jurisprudencia, al aplicar la construcción normativa del fraude a la ley, ha recurrido al levantamiento del velo como técnica instrumental para demostrar la artificiosidad de la conducta elusiva.

En este sentido fue pionera la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003, que declaró por primera vez la compatibilidad entre el recurso al fraude de ley y el levantamiento del velo al afirmarse en ella que el propio Tribunal «es consciente de que en el campo del Derecho Tributario la utilización de sociedades interpuestas o aparentes ha tenido una extraordinaria trascendencia, por ello, el Legislador ha respondido con normas legales *ad hoc*, que han relegado a un segundo término el reconocimiento y aplicación con carácter general de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo». No obstante, en

---

(54) Sobre un análisis de *Business purpose test* o test de propósito negocial véase ALMENDRAL RUIZ, V., *El fraude a la Ley Tributaria a examen*, *op. cit.*, pp. 85-110.

(55) Sobre este pronunciamiento véase PALAO TABOADA, C., «Los motivos económicos válidos en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», *Revista del Centro de Estudios Financieros*, núm. 62, 2002, p. 81 ss.

(56) SOLER ROCH, M.ª T., «Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)», *op. cit.*, pp. 832-833.

esta sentencia el Tribunal aboga por una aplicación excepcional del levantamiento del velo, alejada de una aplicación de carácter absoluto y exenta de límites, prefiriendo su aplicación en los supuestos expresamente previstos por el legislador.

No obstante, destaca por ser el primer pronunciamiento que establece una relación directa entre el fraude de ley<sup>(57)</sup> y la doctrina del levantamiento del velo la Sentencia de la Audiencia Nacional de 29 de marzo de 2006, al relacionar el levantamiento del velo con la apreciación de «formas jurídicas insólitas y desproporcionadas»<sup>(58)</sup>. Los hechos que motivaron este pronunciamiento vinieron constituidos por una realización conjunta de una serie de operaciones relacionadas con la adquisición de sociedades con bases imponibles negativas pendientes de compensar o con tipo impositivo reducido, con el objetivo de eludir el pago del Impuesto correspondiente al incremento obtenido en una transmisión de acciones, como se detalla seguidamente.

La mercantil DASA —una sociedad de cartera, sometida en ese momento al régimen de transparencia fiscal y participada al 100% por un grupo familiar— en marzo de 1990 adquirió acciones de Cementos Portland (CVCP), que poseía BANESTO. En octubre de este mismo año, DASA enajenó estas mismas acciones obteniendo una plusvalía de 60.395.253,54 euros, siendo las adquirentes de las controvertidas acciones sociedades del grupo CVCP, así como algún banco extranjero. Consecuencia de esta operación, DASA obtuvo en el ejercicio 1990 una base imponible contabilizada a imputar a sus socios de 49.436.575,81 euros, dada su condición de sociedad transparente, lo que hubiera hecho tributar a sus socios como personas físicas alrededor del 56% de la parte imputada a cada uno de ellos.

Con el fin de evitar que la mencionada base imponible les resultara imputable los socios y miembros del grupo familiar adquirieron, a través de sociedades participadas directamente por miembros de la familia, 11 sociedades.

Cuatro de estas sociedades eran sociedades con bases imponibles de ejercicios anteriores pendientes de compensar, de manera que el 70% de la base imponible que les resultaba imputable podía ser compensada con dichas bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, consiguiendo que la tributación fuera cero. Estas cuatro sociedades limitaron su actividad a la tenencia y administración de las acciones de DASA, sin realizar ningún tipo de actividad empresarial, y posteriormente se disolvieron.

Las otras siete sociedades eran sociedades de inversión mobiliaria que cotizaban en bolsa, y que dada su condición de SIM tributaban al tipo reducido del 1%. Estas siete sociedades adquirieron el restante 30% de las acciones de DASA, de manera que resultó imputable a estas sociedades el 30% de la base imponible imputable a los socios, cantidad esta que tributó al tipo reducido el 1%.

Con fecha de 24 de diciembre de 1990 los socios venden sus participaciones en DASA a estas once sociedades por un valor superior tanto al valor neto contable como al resultado

---

(57) Si bien, debido a la fecha de los hechos de los que trae causa este pronunciamiento —anterior a la entrada en vigor de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria—, no resultó de aplicación la regulación sobre Conflicto en la aplicación de la norma tributaria recogida en el artículo 15 LGT.

(58) SOLER ROCH. M.<sup>ª</sup>T., «Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)», *op. cit.*, p. 833.

de capitalizar beneficios, pero manifiestamente inferior al valor de mercado, consecuencia de lo cual los socios declararon decrementos en vez de incrementos de patrimonio y resultando que las acciones de DASA transmitidas por los socios (personas físicas) son adquiridas por sociedades con participación indirecta al 100% de las mismas personas transmitentes, y todo ello por un precio inferior al de mercado.

Como el propio órgano juzgador apreció en este caso, el abuso de las formas jurídicas realizado para defraudar la norma imperativa fue claro y consistió en «la venta artificiosa, y solo breves días antes del cierre del ejercicio social en que se obtuvieron las plusvalías de autos, de todas sus acciones en la sociedad transparente y a favor de una serie de sociedades fantasmas controladas y financiadas por las mismas personas físicas vendedoras, sin ningún sustrato económico o empresarial real, que se disuelven poco tiempo después de la consumada operación, y que sin embargo tenían en su haber créditos fiscales por bases pendientes de compensación de ejercicios anteriores, que son precisamente las que permiten dejar de tributar efectivamente por la base imponible positiva obtenida en el ejercicio de autos por la sociedad transparente DASA».

En consecuencia, la Audiencia Nacional procedió a levantar el velo del conjunto de las sociedades interpuestas que habían participado en la operación, «pues fácilmente se comprueba que ha existido un abuso de la citada personalidad jurídica. Y es así que, en aplicación de dicha doctrina, y penetrando en el sustrato personal de dichas entidades, como exige una clara jurisprudencia del Tribunal Supremo —cuya doctrina responde a la idea de considerar que en la fase de liquidación se pueden imputar los rendimientos producidos al verdadero sujeto pasivo— se trata de evitar un abuso de derecho o ejercicio antisocial del mismo, debiéndose comprobar quienes son los adquirentes de las acciones a fecha de 31.12.1991». En cualquier caso, continúa la sentencia, «el citado levantamiento del velo, efectuado con prudencia, como exige la Jurisprudencia no es incompatible con el recurso al fraude de Ley, o al empleo de la figura de los negocios jurídicos anómalos, habiéndose manifestado aquélla por su compatibilidad —Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003— considerándose en esta sentencia incluso que el levantamiento del velo no requiere un acto específico de derivación de deuda».

En este caso, la Audiencia Nacional estableció una clara relación entre la utilización de formas jurídicas insólitas en detrimento de la Hacienda Pública y la aplicación del levantamiento del velo.

No obstante esta relación, es oportuno recordar que la Administración no puede unilateralmente proceder a la aplicación del levantamiento del velo cuando aplique el artículo 15 LGT, ya que ésta únicamente puede proceder a levantar el velo si la norma expresamente lo prevé, cosa que no sucede con el artículo 15 LGT.

Por otro lado, la utilización del levantamiento del velo por la jurisprudencia ha revestido —como ya hemos puesto de manifiesto antes en este trabajo— la condición de técnica instrumental en el sentido de que el Tribunal, en su *iter* lógico de resolución del caso, para conocer el verdadero sujeto que se esconde tras la cadena de sociedades aplica la técnica del levantamiento del velo; pero esta aplicación se limita al plano previo a la resolución del caso, ya que la resolución judicial, tal y como se desprende de la argumentación jurídica plasmada en la sentencia, se asienta sobre otra institución jurídica, la mayoría de las veces se trata de la simulación, de manera que resulta posible sancionar la conducta enjuiciada.

De manera que la aplicación del levantamiento del velo en este sector del ordenamiento jurídico se configura como una técnica finalista que los tribunales utilizan únicamente para determinar la identidad de los sujetos involucrados, confirmando la coincidencia de identidad entre ellos y proceder a extender la responsabilidad patrimonial por la deuda tributaria. Es decir, el órgano juzgador se sirve del levantamiento del velo no para resolver el caso, sino para justificar la aplicación de la norma relativa a la simulación.

### V. LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA POR LEVANTAMIENTO DEL VELO. LOS SUPUESTOS CONTEMPLADOS EN LAS LETRAS G) Y H) DEL ARTÍCULO 43.1 LGT

#### 1. Aspectos comunes

Los supuestos de levantamiento del velo que más polémica han suscitado han sido los previstos en relación con los supuestos de responsabilidad subsidiaria que la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal, introdujo en las letras g) y h) en el apartado 1.º del artículo 43 de la LGT. La introducción de estos supuestos de responsabilidad subsidiaria —que tiene su antecedente en la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003, antes comentada— supuso un hito en la normativa española, pues su regulación implicó que, por vez primera, se recogía en sede legislativa la posibilidad de aplicar la doctrina del levantamiento del velo en materia de recaudación. El tenor de estos nuevos párrafos queda como sigue:

«Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

g) 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.

h) 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 tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. En estos casos la responsabilidad se extenderá también a las sanciones».

En el primer caso estamos ante una aplicación de la doctrina del levantamiento del velo de sociedades creadas para configurar una falsa apariencia de un sujeto pasivo principal de la obligación tributaria, facilitando, a través de su insolvencia, el impago del tributo, esto es, en el supuesto del apartado 43.1.g) la persona jurídica es la que aparece como sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, sin embargo el legislador permite a la Administra-

ción tributaria penetrar en su interior y exigir la responsabilidad por la totalidad del crédito tributario a las personas que están por detrás, cuando la primera fue creada de manera fraudulenta y abusiva.

Por el contrario, opina DE GANDARILLAS MARTOS, el caso regulado en el artículo 43.1.h) permite a la Administración exigir el pago del crédito a un tercero ajeno (una persona jurídica) a la relación jurídico-tributaria, a quien el deudor transfirió su patrimonio de forma abusiva y fraudulenta, siendo este supuesto bien distinto del anterior y de la doctrina del levantamiento del velo, pues, continúa este autor, con la teoría del levantamiento del velo se permite investigar el interior del deudor persona jurídica, para, prescindiendo de la personificación, exigir el pago a quien la creó, administró o de quien depende, en el entendimiento de que son éstos los que realmente han intervenido en la relación jurídica, a través de la falaz personificación, mientras que, en el segundo caso, la exigencia del crédito se materializa en una persona jurídica distinta y ajena a la relación jurídica en la que se originó la deuda, como consecuencia de la despatrimonialización deliberada del deudor, que fue quien sí intervino efectivamente en su generación<sup>(59)</sup>.

Esta distinta naturaleza entre ambos supuestos también ha sido apreciada por otros autores, que le han concedido distintas denominaciones con el fin de sentar una diferencia entre dichos supuestos. Entre estos autores destacamos a SOLER ROCH, que utiliza la denominación de «levantamiento del velo directo» para referirse al supuesto recogido en el artículo 43.1.g), y de «levantamiento del velo inverso» para referirse al supuesto previsto en la letra h) del mismo precepto<sup>(60)</sup>; o a SÁNCHEZ HUETE, que utiliza las expresiones «responsabilidad de la sociedad pantalla» para referirse al caso regulado en el artículo 43.1.g) y «responsabilidad de la sociedad refugio» para el caso contenido en el artículo 43.1.h)<sup>(61)</sup>.

Como han evidenciado algunos autores<sup>(62)</sup>, y siguiendo a la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, la propuesta de recoger estos supuestos de responsabilidad proviene del «Plan de Prevención del Fraude Fiscal» que la Agencia Tributaria hizo público el 29 de noviembre de 2004 para el año 2005, documento en el que se advertía del desplazamiento que estaba experimentando el fraude tributario desde la fase de declaración a la de recaudación, utilizando para ello complejos entramados societarios con fines claramente defraudatorios, al afirmarse que «cada vez es más frecuente que los contribuyentes sometidos a comprobación realicen actuaciones para impedir el cobro de la deuda: vaciamiento patrimonial, interposición de personas o entidades insolventes para dificultar

---

(59) DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, pp. 22-23.

(60) SOLER ROCH, M.<sup>a</sup>T., «Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)», *op. cit.*, p. 840.

(61) SÁNCHEZ HUETE, M. A., *El levantamiento del velo (la responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, Marcial Pons, Madrid, 2008.

(62) MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, núm. 296, 2007, pp. 9-10; HERRERA MOLINA, P. M. y GALÁN RUIZ, J., «La responsabilidad por transmisión de empresa en la nueva Ley General Tributaria», en *La aplicación de los tributos en la nueva Ley General Tributaria (XLIX Semana de Estudios de Derecho Financiero)*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2005, p. 252; SÁNCHEZ HUETE, M. A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, *op. cit.*, pp. 24-30.

las derivaciones de responsabilidad, etc... Por tanto, es imprescindible contar con un plan de acción específico contra el fraude en la fase de recaudación. La coordinación existente en la actualidad entre los órganos liquidadores y los órganos de recaudación es insuficiente. En el Plan se prevé la definición de los criterios de riesgo que han de determinar que un contribuyente comprobado sea objeto de seguimiento permanente para garantizar que se cobre la deuda descubierta. En el marco de la Ley General Tributaria también se prevé la adopción de medidas cautelares y la aplicación de los supuestos de responsabilidad previstos en la norma, y el ejercicio, en su caso, de acciones judiciales para el levantamiento del velo en los casos de utilización de entramados de sociedades para eludir el pago de las deudas».

En esta tesitura, la reforma operada por la Ley 36/2006 en este campo supone, como el propio Preámbulo de la norma aclara, un hito «en el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria», destacando esencialmente «la tipificación legal, como supuesto de responsabilidad tributaria, de una medida antiabuso basada en la construcción jurisprudencial del levantamiento del velo. Esta medida se engarza directamente con los límites y requisitos que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha perfilado, con la única salvedad de su novedosa configuración al amparo de la autotutela administrativa, como propios de un supuesto de responsabilidad subsidiaria. 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».

Sobre la justificación que la propia norma hace de la inclusión de los dos nuevos supuestos de responsabilidad subsidiaria cabe hacer unas precisiones. En primer lugar, destaca la referencia que el Preámbulo hace a la autotutela administrativa. Efectivamente, con la introducción de estos nuevos supuestos se pretende evitar que la Administración, ante un supuesto de uso fraudulento de sociedades, se vea obligada a recurrir a la vía declarativa de la jurisdicción civil para conseguir la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, con el consabido retraso de varios años que ello implica, pues tras esta espera lo más probable es que las sociedades durante este tiempo se vean vaciadas patrimonialmente y así se vean frustradas las expectativas de cobro de la deuda tributaria<sup>(63)</sup>. Así pues, con la introducción de estos supuestos —calificados como «atajo» por algunos autores<sup>(64)</sup> y que suscitaron la oposición de algunos grupos parlamentarios en su tramitación<sup>(65)</sup>— la propia Administración Tributaria, al amparo de la autotutela administrativa, procederá a declarar

---

(63) GIL DEL CAMPO apunta que se trata de supuestos en los que hay construcciones ficticias de grupos de sociedades, y una espera de años en la ejecución de las deudas supone que, con toda seguridad, cuando haya sentencia firme, las sociedades a embargar habrán sido «vaciadas», en GIL DEL CAMPO, M., «Novedades en el Proyecto de Ley de Medidas de Prevención del Fraude Fiscal», *Carta Tributaria, Monografías*, núm. 14, 2.ª quincena de julio, 2006, p. 42.

(64) MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 18.

(65) La enmienda núm. 136 del Grupo Parlamentario Popular se manifestó contraria a la modificación, ya que su «otorgamiento con carácter general y la eliminación del control judicial lo convierte en una facultad discrecional de la Administración tributaria excesiva e inadecuada». Esta enmienda no prosperó.

ella misma<sup>(66)</sup> esa responsabilidad, descorriendo el velo de la sociedad sin esperar a su declaración judicial, con lo que se conseguirá una mayor efectividad de la norma<sup>(67)</sup>.

No obstante, como apuntan MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID, causa sorpresa que, pese a que hasta ahora no se previeran supuestos legales de responsabilidad directamente relacionados con la técnica del levantamiento del velo, la Administración tributaria haya recurrido a esta doctrina antes de la aprobación de la citada Ley 36/2006, incluso antes de la LGT<sup>(68)</sup>.

Como es posible apreciar, con la modificación normativa introducida por la Ley 36/2006 en este ámbito, el legislador mostró su preferencia por la vía administrativa en lugar del recurso a la jurisdicción civil<sup>(69)</sup>; sin embargo, no podemos ignorar la opinión de autores como FALCÓN Y TELLA que consideran que la práctica totalidad de las conductas que se pretenden perseguir con la introducción de estos mecanismos legislativos, si se prueban, son insolvencias punibles tipificadas en los artículos 257 a 261 del Código Penal, de manera que, continúa este autor, o bien se ha cometido un delito, en cuyo caso la Hacienda Pública no puede actuar, o bien no existe voluntad de impedir la eficacia de un embargo administrativo, en cuyo caso no puede exigirse la deuda ni la sanción a una persona distinta del obligado<sup>(70)</sup>. Igualmente, para DE GANDARILLAS MARTOS aunque los dos supuestos de responsabilidad comparten la finalidad última y su justificación, que es hacer efectiva la responsabilidad universal del artículo 1.911 del Código Civil, sólo encaja en la doctrina del levantamiento del velo el supuesto previsto en el artículo 43.1.g), pues el supuesto previsto en la letra h) está describiendo una conducta claramente delictiva, atribuyéndose a la Administración, al margen del procedimiento penal, declarar la existencia de la conducta y proceder a realizar el pago del crédito frente a un tercero, hasta ahora ajeno a la relación jurídico tributaria. En opinión de este autor, «de darse los presupuestos contemplados en el artículo 43.1.g) tal y como queda redactado, la Administración estaría

---

(66) GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E., «La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal», *op. cit.*, p. 149.

(67) LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo. (Una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Universidad Carlos III de Madrid y Boletín Oficial del Estado, Madrid, 2009, p. 70.

(68) Estos autores basan su afirmación en una Resolución de Archivo de Actuaciones de la Agencia Española de Protección de Datos, en expediente seguido en virtud de denuncia de la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Ciudad Real, en la que ponía de manifiesto la recepción de un escrito de la Abogacía del Estado de Ciudad Real que preveía la posibilidad de que se pudiera estar utilizando indebidamente información reservada de naturaleza tributaria, y aportaba a tal fin un documento, presentado ante un Juzgado de Primera Instancia por la representación de una entidad, al que adjuntaba otro documento de «Declaración de responsabilidad de una persona jurídica por aplicación de la doctrina de Levantamiento del Velo», emitido por esa Delegación de la AEAT. *Vid.* MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, pp. 9-10, nota a pie de página núm. 9.

(69) DELGADO PACHECO sostiene que el legislador no reconoce que su elección por la vía administrativa puede responder a las dificultades que la Administración tributaria encuentra cuando accede a la jurisdicción por su propia iniciativa y no a raíz del recurso del propio contribuyente destinatario de la autotutela de la Administración, en DELGADO PACHECO, A., «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *Noticias de la Unión Europea*, núm. 280, mayo, 2008 p. 16.

(70) FALCÓN Y TELLA, R., «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3-4, 2007, pp. 9-10.

obligada a denunciar ante la autoridad judicial y al amparo del artículo 289 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal lo que tiene todos los visos de constituir una dolosa y deliberada provocación de una insolvencia punible. Con lo cual, la aplicación de esta responsabilidad subsidiaria estaría condicionada directamente al resultado del proceso penal»<sup>(71)</sup>.

Tampoco ha pasado inadvertida la referencia que la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 hace en referencia a estas medidas antiabuso, considerándolas como un arma eficaz para «reaccionar contra determinadas estrategias fraudulentas enquistadas en nuestro sistema» y la contemple en la postrera intervención de los órganos de recaudación. No han faltado voces que han defendido que si es cierto que tan enquistadas están estas conductas, deberían ser fácilmente detectables o reconocibles, «con lo cual bien podría haberse habilitado un previo control por los órganos encargados de la determinación de la deuda, si es que los artículos 15 y 16 de la LGT, que regulan el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la simulación, no se consideran por el legislador armas suficientes para combatir el fraude»<sup>(72)</sup>.

Por este y por otros motivos, las medidas en cuestión no han sido valoradas como la solución más adecuada para alcanzar el fin perseguido, sino que, al contrario, han sido criticadas por la doctrina<sup>(73)</sup>, llegando a calificarse de un verdadero «despropósito»<sup>(74)</sup>, un «dislate»<sup>(75)</sup> o un «misil dirigido a la línea de flotación del ejercicio de las actividades profesionales a través de sociedades»<sup>(76)</sup> la regulación del levantamiento del velo en sede de responsabilidad<sup>(77)</sup>. Es más, no han faltado autores que consideran que la utilización de la doctrina del levantamiento del velo en un supuesto de responsabilidad tributaria resul-

---

(71) DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 21.

(72) DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», Instituto de Estudios Fiscales, Doc. Núm. 26/07, p. 8.

(73) Entre las voces críticas podemos destacar a CAYÓN GALIARDO, A., «El proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, enero-marzo, 2006, p. 16; GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, p. 11; LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 61; MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)*, Aranzadi, Navarra, 2007, p. 347.

(74) DE GANDARILLAS MARTOS afirma que «si la doctrina del levantamiento del velo descansa precisamente en que el verdadero deudor se esconde tras la existencia de una persona jurídica, resulta innecesaria la previa declaración de fallido del deudor, puesto que la persona contra la que se dirige la acción de cobro es el auténtico, único deudor y obligado al pago de un adeuda de la que tuvo conocimiento desde su generación», en DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 23; en este sentido véase también LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 63.

(75) GARCÍA NOVOA considera que con el levantamiento del velo se va a poder determinar una responsabilidad de segundo grado, más propia de las sociedades personalistas, desconociendo así el significado del patrimonio de la persona jurídica, siendo ello un auténtico dislate, en GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de prevención del fraude (II)», *op. cit.*, p. 19.

(76) GARCÍA NOVOA, C., «La ofensiva contra las sociedades profesionales», *Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi*, núm. 12, 2006.

(77) MARTÍN JIMÉNEZ, A., «Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y comunitaria de la responsabilidad tributaria)», *op. cit.*, p. 347.

ta contradictorio, especialmente si atendemos al hecho de que se han configurado como dos supuestos de responsabilidad tributaria y ello —razonan estos autores— porque si la doctrina del levantamiento del velo descansa en la idea de que el verdadero deudor se esconde tras la existencia de una persona jurídica, resulta innecesaria la previa declaración de fallido del deudor, puesto que la persona contra la que se dirige la acción de cobro es el auténtico deudor y obligado al pago de una deuda de la que tuvo conocimiento desde su generación. Así pues, autores como SÁNCHEZ HUETE consideran que los nuevos supuestos de responsabilidad reciben un tratamiento ventajoso respecto del tratamiento que reciben otros supuestos en los que se aplica directamente la doctrina del levantamiento del velo, porque si la doctrina del levantamiento del velo pasa por afirmar la inexistencia de la entidad y considerar su patrimonio integrado en el del sustrato a gravar, entonces, ¿por qué se continúa en dicha apariencia? Es obvio —en opinión de este autor— que resulta innecesaria la previa declaración de fallido del deudor<sup>(78)</sup>.

Autores como MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID consideran que «el riesgo de que se pueda producir una aplicación poco meditada de la técnica del levantamiento del velo por la Administración tributaria, tras una laxa valoración probatoria —más flexible que la que pueda llevarse a cabo en sede judicial—, tendría clara influencia sobre la calificación jurídica que se hiciera, ya que entonces esta podría resultar predeterminada o decidida en cierta medida por la genérica e imprecisa fundamentación jurídica de la decisión alcanzada»<sup>(79)</sup>. Hay incluso autores como CHECA GONZÁLEZ<sup>(80)</sup> que consideran que con la inclusión de estos nuevos tipos de responsabilidad se concede a la administración una facultad discrecional, si bien no es unánimemente compartido este punto de vista, pues DE GANDARILLAS MARTOS opina, por el contrario, que «si bien es cierto que supone una nueva facultad atribuida a la Administración en uso del principio de autotutela, no puede considerarse como una facultad discrecional, ni mucho menos permanecer ajeno al control jurisdiccional como si de una discrecionalidad técnica se tratara. La Administración, en la aplicación de esta facultad no deberá perder de vista cuál es el elemento nuclear que la justifica y sobre el que giran los conceptos jurídicos indeterminados (...) concurrirá el abuso fraudulento de derecho en la personificación jurídica cuando su única finalidad y razón de su existencia sea la elusión y evitar el pago de crédito tributario. Por ello, cuando la persona jurídica cuyo velo se pretenda levantar, tenga objeto verdadero, cierto, lícito y cualquier otra finalidad legítima, no podrá aplicarse esta doctrina del levantamiento por la Administración»<sup>(81)</sup>.

(78) SÁNCHEZ HUETE, M.A., *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*, Marcial Pons, Madrid, 2008, pp. 75 y 310.

(79) MARTÍNEZ LAGO, M. A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 18.

(80) Este autor se muestra de acuerdo con el contenido de la enmienda núm. 136 que el Grupo Parlamentario Popular presentó durante la tramitación parlamentaria de esta norma, enmienda que ya hemos tenido ocasión de comentar y que califica a estos nuevos supuestos de responsabilidad como una «facultad discrecional de la Administración tributaria excesiva e inadecuada». Vid. CHECA GONZÁLEZ, C., «Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, Ley 36/2006, de 29 de noviembre», Thomson-Aranzadi, 2006, p. 48.

(81) DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 23.

Paralelamente, y siguiendo con las voces críticas alzadas contra estos nuevos supuestos de responsabilidad, se evidencia la escasa seguridad jurídica que se puede derivar de la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo por parte de la Administración, dado lo confuso y abstracto de la terminología empleada en la redacción normativa de los supuestos<sup>(82)</sup>. Incluso otros autores aluden a posibles motivos de inconstitucionalidad de esta norma, como SOLER ROCH, que considera la existencia de estos problemas en relación con los principios de seguridad jurídica y tutela judicial efectiva (artículos 9 y 24 de la Constitución)<sup>(83)</sup>, o FALCÓN Y TELLA, que afirma que estos supuestos están configurados con tal ambigüedad e imprecisión que difícilmente resultarán constitucionalmente admisibles<sup>(84)</sup>.

Esta criticada configuración normativa previsiblemente producirá una enorme litigiosidad en sede contencioso-administrativa que resultaría paradójica con el fin perseguido con la introducción de estas dos medidas que era, entre otros, resolver la dilación que provocan los litigios civiles<sup>(85)</sup>. No obstante, autores como MONTERO DOMÍNGUEZ encuentran la justificación de la atribución de esta facultad a la Administración Tributaria la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003, antes comentada<sup>(86)</sup>.

Sobre la redacción de los supuestos de responsabilidad basados en la doctrina del levantamiento del velo cabe afirmar que ambos prevén la posibilidad de derivar deudas y sanciones tributarias a las personas físicas o jurídicas que estén detrás de sociedades interpuestas, permitiendo la norma —como ya hemos comentado— que sea la propia Administración la que levante el velo de estos entramados societarios sin necesidad de acudir a la jurisdicción civil. No obstante los puntos en común que presentan ambos supuestos, procederemos a hacer un comentario por separado de ellos.

## 2. El supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.g) de la Ley General Tributaria

Por lo que se refiere al primer supuesto de responsabilidad previsto en la letra g) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT, esta alcanza a las deudas y sanciones tributarias impuestas a personas jurídicas que fueron creadas o utilizadas de forma abusiva y fraudulenta por personas o entidades que ejerzan sobre ellas un control efectivo. El propio precepto, en

(82) DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 20; DELGADO PACHECO, A., «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», p. 15; LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 69; MARTÍNEZ LAGO, M. A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 11; RUIZ HIDALGO, C., «La delimitación de los supuestos de responsabilidad tributaria en la ocultación de los bienes y derechos a través de las personas jurídicas», *Temas Tributarios de Actualidad*, núm. 28-30, 2007, p. 16.

(83) SOLER ROCH, M.<sup>º</sup>T., «Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)», *op. cit.*, p. 839.

(84) FALCÓN Y TELLA, R., «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de diciembre (y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3-4, 2007, pp. 9-10.

(85) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 71.

(86) MONTERO DOMÍNGUEZ, A., «Modificaciones introducidas en la Ley General Tributaria por la Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 286, enero, 2007, p. 27.

una redacción criticada por la doctrina<sup>(87)</sup>, recoge los tres requisitos exigidos para apreciar la existencia de la responsabilidad.

El primero de estos requisitos exige que el control efectivo de la sociedad deudora debe estar en manos de la persona o personas o entidad o entidades sobre quien recaerá la responsabilidad en caso de falta de pago, siendo éste un requisito bastante impreciso<sup>(88)</sup>, pues no se especifica el criterio seguido para determinar la existencia de dicho control y sin especificar si el control se debe detentar de manera total o parcial, directo o indirecto. Como han apuntado MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID<sup>(89)</sup>, a la dificultad intrínseca que supone delimitar el concepto de «control efectivo» el legislador ha añadido mayor incertidumbre al incorporar los calificativos de «total, parcial, directo o indirecto o la constatación de una voluntad rectora común», aunque —en opinión de estos autores— la mención a un posible «control parcial» resulta contradictoria con la exigencia de que el control resulte efectivo y parece reintroducir, aunque sin cuantificarlo, un criterio que atienda a un determinado peso en el capital o patrimonio de la sociedad<sup>(90)</sup>. No obstante, LÓPEZ LÓPEZ parece considerar acertada la extensión de la responsabilidad subsidiaria a los casos en los que el control se lleve a cabo de manera indirecta y parcial, pues, en su opinión, de esta manera la responsabilidad alcanza a los fraudes más sofisticados en los que ese control efectivo se lleva a cabo en la sombra, a través de testaferros o personas interpuestas, para tratar de conseguir una desvinculación, cuando menos formal, entre ambos sujetos, aunque, como bien reconoce este autor, «en ocasiones el nivel de opacidad de los sujetos es tal que ni con el empleo de estos vagos e inciertos términos será posible alcanzar determinados empleos abusivos de sociedades»<sup>(91)</sup>.

(87) PÉREZ ROYO considera que estos requisitos son redundantes e imprecisos en PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª ed., Civitas, Madrid, 2006, pp. 172-173; coinciden con él MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID en «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de sanciones», *op. cit.*, p. 19. MARTÍN JIMÉNEZ considera que la redacción (en fase de anteproyecto) es farragosa en MARTÍN JIMÉNEZ, A. L., «La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho Comunitario y el Anteproyecto de la Ley de Prevención del Fraude: un apunte», *op. cit.*, p. 131; SÁNCHEZ HUETE sostiene que, entre otros motivos, la necesidad de derivar a la jurisdicción penal esta clase de expedientes anuncian la inaplicabilidad del supuesto de responsabilidad en SÁNCHEZ HUETE, M. A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)», *op. cit.*, p. 292.

(88) CAYÓN GALIARDO pone de relieve esta imprecisión en CAYÓN GALIARDO, A., «El proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, Enero-marzo, 2006, pp. 16-17. Asimismo, LÓPEZ LÓPEZ considera que «estos supuestos representan tal ambigüedad e imprecisión que difícilmente resultará constitucionalmente admisible este tipo de responsabilidad tributaria y menos aún respecto de las sanciones», en LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 73.

(89) MARTÍNEZ LAGO, M. A. y ALMUDÍ CID, J. M., en «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de sanciones», *op. cit.*, p. 19.

(90) En efecto, el artículo 42.3 de la Norma Foral 6/2005, de 28 de febrero, General Tributaria del Territorio Histórico de Álava, el artículo 42.3 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Guipúzcoa y el artículo 41.3 de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Vizcaya, disponen que: «Cuando los activos y organización empresarial necesarios para desarrollar una explotación o actividad económica estén formalmente distribuidos entre más de una persona física o jurídica, de forma que, siendo único el control efectivo, se oculte la realidad global de la empresa mediante la constitución de diversas entidades que posibiliten la elusión de la deuda tributaria y, en su caso, de las sanciones, derivadas de la explotación o actividad económica, las diferentes personas físicas o jurídicas entre las que se encuentren repartidos aquellos. Se presumirá que hay control efectivo cuando exista una participación en el capital social o en el patrimonio igual o superior a un 25 por cien, de manera directa o indirecta».

(91) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 77.

En esta tesitura cabe plantearse cuándo debe entenderse que se produce efectivamente este control efectivo de la sociedad. A este respecto GARCÍA NOVOA propone que este porcentaje podría fijarse en más del 50% o en más del 33%<sup>(92)</sup>, aunque apunta DELGADO PACHECO que no puede confundirse control con titularidad o participación, pues no parece que ejerza el control de la sociedad quien simplemente participa en ella y ejerce sus derechos de socio<sup>(93)</sup>. En opinión de CASTILLO SOLSONA, para llenar, aunque solo sea de forma parcial, este vacío legal, puede acudir a lo preceptuado, respecto del régimen especial de consolidación fiscal, en los artículos 64 y siguientes del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>(94)</sup>.

Por su parte, LÓPEZ LÓPEZ propone dos criterios para determinar la existencia o no de este control efectivo. En primer lugar opina el autor que parece razonable extraer este requisito a partir del régimen previsto para los grupos de sociedades, apuntando que el artículo 67 LIS define el grupo fiscal a efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal, determinando los requisitos que ha de cumplir la sociedad dominante y la dependiente, y regulando el artículo 69 las situaciones de dominio indirecto. El motivo que aduce este autor para sostener esta propuesta es que la característica del grupo viene dada por el control que ejerce la sociedad dominante sobre las dependientes<sup>(95)</sup>.

En segundo lugar, el mencionado autor se plantea la posibilidad de derivar el control efectivo requerido por la norma a partir de determinadas prescripciones relativas a las operaciones realizadas entre personas vinculadas<sup>(96)</sup>, «puesto que, en definitiva, la premisa de este régimen es la ausencia de independencia o la existencia de un vínculo o dependencia entre las dos partes (...). Así la Administración probaría la existencia del control efectivo requerido por el precepto a partir de la constatación de la existencia de vinculación entre las partes en los términos previstos por la normativa y, a partir de ahí, se produciría un desplazamiento de la prueba de lo contrario, respecto de esta concreta cuestión, que recaería sobre el obligado tributario a título de responsable»<sup>(97)</sup>.

(92) Señala este autor que lo que se pretende es «responsabilizar el patrimonio 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, sin especificar qué criterio se sigue para determinar que exista tal control efectivo, si este se limita a una mayoría de capital, que podría fijarse en más del 50 por cien o en más del 33 por cien, o si se va a atender a los fondos propios, los resultados o los derechos de voto, sin aclarar tampoco si estas personas o entidades responderán entre ellas de modo solidario o subsidiario, aunque parece que se trataría más bien de la primera opción. Todo ello sobre la base de consideraciones tan genéricas como que hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública o concurra una voluntad rectora común de las personas físicas con las mismas o que concurra, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial». GARCÍA NOVOA, C., «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, p. 9.

(93) DELGADO PACHECO, A., «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *op. cit.*, p. 22.

(94) CASTILLO SOLSONA, M.<sup>a</sup>M., *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por «levantamiento del velo»*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 115.

(95) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 75.

(96) Para un completo análisis de la imposición de las entidades vinculada, véase el trabajo DE CENCERRADO MILLÁN, E., *El tratamiento de las Entidades Vinculadas en la Imposición Directa Española*, Aranzadi, Navarra, 2000.

(97) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 76.

No podemos dar por finalizado el análisis de este primer requisito sin antes resaltar las consecuencias que se derivarían del hecho de que el control de la sociedad deudora fuera llevado a cabo por una pluralidad de personas físicas o jurídicas. Como ha sido apuntado<sup>(98)</sup>, todas quedarían solidariamente obligadas frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, en consonancia con lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 35 de la LGT.

El segundo de los requisitos exigido por la letra g) del apartado 1 del artículo 43 exige acreditar 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. Como apuntan GIL DEL CAMPO, MELLADO BENAVENTE y MOLINA ALGUEA<sup>(99)</sup>, la norma contempla dos posibilidades:

- a) La concurrencia de abuso o fraude desde la creación misma de la persona jurídica o entidad, siendo los casos más reiterados en la jurisprudencia: la creación por los mismos socios de una sociedad que continúa o sucede a otra anterior (que queda inactiva de hecho o se disuelve) en la misma actividad para eludir las deudas de ésta; la creación de una sociedad patrimonial sin actividad a la que se aportan los bienes y derechos de otra o de una persona física, quedando éstos en situación de insolvencia frente a sus acreedores; la creación de sociedades ficticias sin funcionamiento real, y la creación de sociedades unipersonales para eludir responsabilidades del ejercicio personal de la actividad económica.
- b) La utilización abusiva o fraudulenta de la persona jurídica o entidad que se produce de forma sobrevenida a partir de un momento determinado de su funcionamiento. Los casos más reiterados en la jurisprudencia serían sociedades que funcionan de forma anómala con posterioridad a su creación, ya sea en relación a sus socios, ya en el seno del mismo grupo empresarial, confusión patrimonial, descapitalización de unas a favor de otras o prestación laboral indiferenciada.

La carga de la prueba le corresponde a la Administración<sup>(100)</sup>, sin embargo esta tarea entraña una seria dificultad, pues en este caso el objeto de la prueba es una intención, ya que debe probarse que la finalidad de la creación o utilización de la sociedad es la elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, o lo que es lo mismo, debe probarse la carencia de objeto social real, legítimo y fundamentable racionalmente y

---

(98) GARCÍA NOVOA, C., «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, p. 9; LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 77; MARTÍNEZ LAGO, M. A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 19.

(99) GIL DEL CAMPO, M.; MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E., *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, *op. cit.*, p. 151.

(100) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad tributaria por levantamiento del velo», *op. cit.*, pp. 78-79; MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 20; SÁNCHEZ HUETE, M. A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)», *op. cit.*, p. 104.

la presencia de una finalidad consistente en la defraudación de derechos de terceros, en este caso de la Hacienda Pública<sup>(101)</sup>.

Así pues, se reconduce esta cuestión al «*business purpose test*» o prueba del objeto negocial, de manera que, como afirma CHECA GONZÁLEZ, si de la prueba practicada se desprenden motivos económicos válidos, finalidades reales y efectivas que amparan la creación y el empleo de la sociedad, aunque puedan concurrir con otras motivaciones de ventaja tributaria, la doctrina comentada no debería tener aplicación<sup>(102)</sup>. Como afirma ZORNOZA PÉREZ, en estos casos en que la prueba está relacionada con el aspecto psicológico del comportamiento humano hay que acudir a los datos o circunstancias objetivas que acompañan a la conducta para, a partir de la constatación de dichas circunstancias, presumir la concurrencia del fenómeno psicológico<sup>(103)</sup>.

Como afirma SÁNCHEZ HUETE, de manera habitual esta prueba se efectúa sobre la base de presunciones, precisando acreditar plenamente el hecho base —o indicio, en los términos del artículo 385.1 de la LEC— y un nexo de relación basado en criterios lógicos claros con el hecho presunto, en el sentido del artículo 108.2 de la LGT. Se exigen así —continúa este autor— tres elementos: un hecho plenamente demostrado o base, cuya evidencia es imprescindible para la operatividad de la presunción, el juicio lógico, que ha de vincular el hecho base y el presunto, y el hecho o afirmación presumida, que se trata de deducir. La conexión entre ambos hechos ha de ser congruente, de manera que la realidad de uno se deduzca del otro, y ha de ser concordante y concreto, no ha de poder aplicarse a una generalidad de supuestos<sup>(104)</sup>.

Ante la redacción del artículo 43.1.g) de la LGT de este segundo requisito cabe hacer una serie de precisiones. En primer lugar, debe llamarse la atención sobre el hecho de que el citado precepto se refiere a la elusión de la «responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública», y no hace mención alguna a las obligaciones de colaboración formal que no causen perjuicio económico, con lo que algunos autores<sup>(105)</sup> han colegido que se descartará la aplicación de tales supuestos de responsabilidad a las infracciones formales basadas en las obligaciones de colaboración.

En segundo lugar, conviene hacer una precisión sobre el aspecto subjetivo del sujeto perjudicado: la Hacienda Pública. Esta mención debe entenderse hecha a todos los niveles de la Administración tributaria, incluyendo la local y autonómica.

En tercer lugar, cabe hacer una referencia al aspecto temporal para cuestionarse si la elusión de la responsabilidad ha de ser respecto de una deuda ya existente o de una deuda

---

(101) SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO J. L.; MERINO JARA, I., «El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria», *Civitas RDFHP*, mayo-agosto, 1994, p. 677.

(102) CHECA GONZÁLEZ, C., *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal*, Aranzadi, Navarra, 2007, p. 47.

(103) ZORNOZA PÉREZ, J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, p. 209.

(104) SÁNCHEZ HUETE, M. A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)», *op. cit.*, p. 104.

(105) SÁNCHEZ HUETE, M. A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)», *op. cit.*, pp. 102-103.

próxima o inminente, alcanzando la conclusión de que la deuda debe haber nacido ya y aplicando las oportunas medidas cautelares previstas en la normativa tributaria en caso contrario.

En último término es preciso cuestionarse la extensión de la responsabilidad patrimonial evadida, que es extendida expresamente a las sanciones de las personas jurídicas utilizadas fraudulentamente. MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID critican que la responsabilidad se extienda también a las sanciones, pues ello no sólo entraña riesgos relacionados con la seguridad del tráfico mercantil —puesto que el supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.g) impide solicitar a la Administración un certificado que permita conocer si concurre el supuesto de responsabilidad y su cuantía—, sino que también constituye una flagrante violación del principio de personalidad de la pena<sup>(106)</sup>. Por su parte, SÁNCHEZ HUETE parece mostrarse también en contra de esta inclusión<sup>(107)</sup>. Sobre esta cuestión nos pronunciaremos más adelante en este trabajo.

El tercer y último requisito exigido por el artículo 43.1.g) de la LGT es «la existencia de unicidad de personas o esferas económicas, o confusión o desviación patrimonial», pues, como ha afirmado nuestro Tribunal Supremo, «quien maneja internamente y de modo unitario y total un organismo no puede invocar frente a sus acreedores que existen exteriormente varias organizaciones independientes, menos cuando el control social efectivo está en manos de una sola persona, sea directamente o a través de testaferros o de una sociedad»<sup>(108)</sup>.

Como considera PÉREZ ROYO, este requisito viene a completar u objetivar la prueba del propósito de abuso o elusión, exigida en el segundo requisito que acabamos de comentar<sup>(109)</sup>. En un sentido similar se pronuncia DELGADO PACHECO, quien señala que la ley parece diferenciar, de una parte, el abuso o fraude, con el propósito de perjudicar a la Hacienda Pública y, de otra, la unicidad de patrimonios o la confusión patrimonial, existiendo una conexión probatoria entre ambas circunstancias y aquél propósito, pues estas últimas sirven para probar aquel<sup>(110)</sup>. Por último, incidiendo en los efectos coadyuvantes de la prueba que este tercer requisito posee, SOLER ROCH afirma que para el legislador la constatación de la existencia de unicidad de personas o esferas económicas y confusión o desviación patrimonial es suficiente para considerar probada la intención fraudulenta, aunque advierte esta autora de los riesgos de una aplicación automática en supuestos en los que no parece justificado aplicar esta doctrina<sup>(111)</sup>.

Como valoración de este supuesto de responsabilidad previsto en la letra g) del apartado 1 del artículo 43 de la LGT, GARCÍA NOVOA mantiene una postura negativa frente a

---

(106) MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 21.

(107) SÁNCHEZ HUETE, M. A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)», *op. cit.*, p. 103.

(108) Sentencias de 19 de abril de 2003 y de 28 de mayo de 1984.

(109) PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 16.ª ed., *op. cit.*, p. 173.

(110) DELGADO PACHECO, A., «El levantamiento del velo en la Ley General Tributaria y en la aplicación del IVA», *op. cit.*, p. 22.

(111) SOLER ROCH, M.ªT., «Lifting the veil doctrine (Recent developments in Spanish Tax Law)», *op. cit.*, pp. 842-844.

él y afirma que «no cabe configurarlo como presupuesto de una responsabilidad del socio, que vendría a desconocer la realidad de la interposición societaria, algo que no puede arrumbar la normativa fiscal, so pena de ignorar las categorías elementales del derecho, como la persona jurídica y la realidad de la sociedad», opinando este autor que este supuesto de responsabilidad debería haberse eliminado, en su momento, del Proyecto de Ley de Prevención del Fraude, máxime «cuando también para este supuesto la responsabilidad abarca las sanciones»<sup>(112)</sup>.

### 3. El supuesto de responsabilidad previsto en el artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria

Este supuesto —que se configura como complementario del anterior y sirve de cierre al sistema de responsabilidad circular a través del cual se instrumenta normativamente la doctrina del levantamiento del velo<sup>(113)</sup>— posee una redacción, si cabe, más oscura que la redacción del supuesto anterior<sup>(114)</sup>. Frente a la responsabilidad de los socios que controlaban la sociedad insolvente, prevista en el artículo 43.1.g) de la LGT, ahora es la sociedad creada la que responderá de las deudas de los socios declarados fallidos, y ello se consigue ignorando los negocios traslativos realizados que han situado bienes del deudor tras una pantalla societaria. Es decir, que con este precepto se pretende luchar contra aquellas situaciones en las que el obligado pretende sustraer su responsabilidad atribuyendo parte de su patrimonio a una entidad controlada<sup>(115)</sup>; de ahí que en este caso la figura normativa sea útil para reaccionar frente a supuestos más próximos al alzamiento de bienes<sup>(116)</sup>, aunque la propia jurisprudencia civil haya esgrimido también la doctrina del levantamiento del velo frente a estos negocios fraudulentos<sup>(117)</sup>.

Las exigencias que se prevén para la aplicación de esta responsabilidad son las mismas que las exigidas en el artículo 43.1.g), esto es, se exige que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial o que concurra una voluntad rectora común, que hayan sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública y que concurra ya sea una unidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial. Igualmente, la responsabilidad se extiende, también, a las sanciones. Por todo ello, resulta extensible a este precepto todo lo ya reseñado al comentar el artículo 43.1.g).

(112) GARCÍA NOVOA, C., «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, p. 9 ss.

(113) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 94.

(114) MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 21.

(115) SÁNCHEZ HUETE, M. A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)», *op. cit.*, pp. 154 y 255 ss.

(116) Sobre la posibilidad de considerar las conductas recogidas en este supuesto de responsabilidad como casos de insolvencia punibles desde el punto de vista penal véanse las opiniones de FALCÓN Y TELLA y DE GANDARILLAS MARTOS, recogidas anteriormente en este trabajo y vertidas en sus trabajos FALCÓN Y TELLA, R., «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3-4, 2007, pp. 9-10, y DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006 de Prevención del Fraude Fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 21.

(117) LÓPEZ LÓPEZ, H., «La responsabilidad por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 94.

#### 4. Valoración crítica de los supuestos de responsabilidad por levantamiento del velo como mecanismos de lucha contra el fraude fiscal

Dado que la Administración carece de facultades para proceder, unilateralmente y sin base normativa que le habilite para ello, al levantamiento del velo en el marco de un procedimiento administrativo —facultad esta que compete en exclusiva a los Tribunales—, la introducción de estos dos nuevos supuestos de responsabilidad tributaria contenidos en las letras g) y h) del artículo 43.1 LGT supone un cambio importante en la situación anterior, ya que ahora la Administración dispone de una previsión normativa que le habilita para levantar el velo en materia de recaudación, de manera que la Administración no tendrá que esperar a acudir a los tribunales para conseguir la aplicación de esta técnica, con los inconvenientes ya comentados en este trabajo que ello conlleva en cuanto a retraso en el tiempo y el consiguiente aumento de vaciamiento patrimonial fraudulento por parte del deudor tributario. De esta manera se atenúan 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.

No obstante, la recepción en la LGT de estas nuevas figuras de responsabilidad tributaria no debe producirse sin objeciones, ya que consideramos que la reclamada por la jurisprudencia «prudencia»<sup>(118)</sup> en la aplicación del levantamiento del velo casa mal con el hecho de que estén legalmente recogidos estos supuestos de responsabilidad tributaria. Como afirma RUIZ HIDALGO, con la regulación de la LGT se sustrae a los órganos judiciales la aplicación excepcional y subsidiaria de la doctrina del levantamiento del velo, para que sea la Administración tributaria la que de una manera «ordinaria» aplique esta doctrina a través de un supuesto de responsabilidad tributaria<sup>(119)</sup>. Por este motivo, considera la autora que la regulación de la doctrina del levantamiento del velo supone una ampliación del conjunto de facultades de autotutela declarativa y ejecutiva aplicada de manera exorbitante y desorbitada, cuando se podía haber continuado con la aplicación jurisprudencial del levantamiento del velo, pues la aplicación del principio de proporcionalidad por el juez permite realizar una interpretación correctiva de la norma<sup>(120)</sup>.

En esta línea de reclamar prudencia en la aplicación administrativa de estos supuestos se inscriben asimismo MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID al recordar que el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 19 de abril de 2003, que tanta influencia ha ejercido

(118) 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», *op. cit.*, p. 22.

(119) RUIZ HIDALGO, C., «Un ejemplo de cláusula antielusiva en el procedimiento de recaudación: la responsabilidad por levantamiento del velo», en *VII Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. Interpretación del Derecho Financiero y Tributario. La asignatura de Derecho Financiero y Tributario en los nuevos planes de estudio*, IEF, DOC 12/2011, p. 502.

(120) RUIZ HIDALGO, C., «La responsabilidad por levantamiento del velo como cláusula antielusiva», *Quincena Fiscal*, núm. 3, febrero (I), 2011, p. 61.

sobre el legislador en la introducción de estos dos supuestos de responsabilidad tributaria, recurrió a la doctrina del levantamiento del velo como último recurso frente al abuso de la personalidad, de manera que «lo que no pueden los jueces no ha de poderlo la Administración o dicho con otras palabras: también para la Administración esa técnica del levantamiento del velo es un instrumento al que solo se ha de acudir cuando no sirvan otras herramientas para impedir que se produzca una elusión de tributos, consecuencia de un abuso societario». No obstante, continúan estos autores, «el propósito declarado con la reforma de la LGT en este punto parece situarse en las antípodas de dicho anhelo, ya que se pretende que la Administración pueda reaccionar contra las estrategias fraudulentas sin el retardo elevadísimo que significaría tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa»<sup>(121)</sup>.

ALONSO ARCE señala que hay que tener mucho tino —reclamando mesura, prudencia y proporcionalidad— en la aplicación de esta doctrina jurisprudencial y sostiene que, para no desnaturalizarla, no debe utilizarse como elemento de cierre para justificar la actuación de la Administración tributaria cuando no se ha ajustado al procedimiento establecido. La técnica del levantamiento del velo —continúa este autor— no puede dar razón a cualquier práctica administrativa más o menos laxa, debiendo entenderse como un mecanismo concreto para luchar contra la elusión realizada por los contribuyentes, forzando las instituciones jurídicas y abusando de las formas<sup>(122)</sup>.

DE GANDARILLAS MARTOS considera que «hay otra cuestión que no contempla la regulación de los apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT, pero que debería tenerse en cuenta a la hora de su aplicación. La Administración tributaria sólo debería acudir a esta vía del levantamiento del velo cuando, con carácter previo, en el momento de la determinación de la deuda tributaria no hubiera podido liquidarla y exigírsela al verdadero sujeto pasivo escondido tras la persona jurídica. No tiene sentido que, durante un proceso de inspección, encaminado a determinar la deuda tributaria de un sujeto pasivo —persona jurídica—, el órgano de inspección, en aplicación de las técnicas de interpretación, calificación o integración a las que se refieren los artículos 12 a 16, no proceda a determinar la condición del verdadero deudor de la relación jurídico-tributaria, oculto por actos simulados o realizados en fraude de ley (conflicto en la aplicación de la norma); y sin embargo, más tarde, en período de recaudación, acuda a la doctrina del levantamiento del velo. Por ello, la previsión legal introducida con la reforma debería aplicarse sólo en el caso de que la Administración, con anterioridad al período de recaudación de la deuda tributaria, no hubiese tenido ocasión de determinar, a través de los distintos procedimientos tributarios, la verdadera identidad del sujeto pasivo deudor. No en vano, el legislador ya ha previsto distintas normas anti-elusión, muchas de ellas inspiradas en la teoría del levantamiento del velo antes de esta modificación, como ya puso de manifiesto la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003, que le deben permitir identificar y exigir el pago de la deuda al verdadero y real sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria»<sup>(123)</sup>.

(121) MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, pp. 22-23.

(122) ALONSO ARCE, I., «El levantamiento del velo en la fase de recaudación», *op. cit.*, pp. 210-211.

(123) DE GANDARILLAS MARTOS, S., «Las modificaciones introducidas por la Ley 36/2006, de prevención del fraude fiscal en la responsabilidad tributaria: levantamiento del velo», *op. cit.*, pp. 23-24.

Coincidimos con GARCÍA NOVOA cuando este apunta que tal vez hubiera resultado más deseable tipificar una cláusula general de levantamiento del velo, añadida a otras normas de propósito antielusivo. Pero la Ley 36/2006 configura la técnica del levantamiento del velo no como un mecanismo de aplicación singularizada y excepcional, sino como el presupuesto de hecho para dirigir genéricamente y sin límites la acción recaudatoria contra los socios que controlen la sociedad, determinando las masas patrimoniales contra las que se puede ejecutar, con garantía de éxito, la deuda tributaria<sup>(124)</sup>.

Otra cuestión polémica, que ha suscitado reacciones muy críticas, es el hecho de que ambos supuestos de responsabilidad tributaria prevean su extensión a las sanciones. Ello ha hecho que se alcen voces que reclaman que la declaración de la responsabilidad-sanción en estos casos debiera hacerse con arreglo a los principios que rigen el Derecho sancionador<sup>(125)</sup>. Aunque otros autores, como FALCÓN Y TELLA, han mantenido una postura muy negativa al respecto y cuestionan la validez constitucional de esta extensión de las sanciones, pues se exige la sanción a una persona distinta<sup>(126)</sup>.

Otros autores, como CAYÓN GALIARDO, consideran que dada la extensión de la responsabilidad a las sanciones prevista en las letras g) y h) del artículo 43.1 LGT, se tipifican como supuestos de responsabilidad lo que, a su juicio, deberían quizá, en su caso, configurarse como una sanción<sup>(127)</sup>.

Aunque MARTÍN JIMÉNEZ concluye que los supuestos de responsabilidad tributaria por levantamiento del velo no son medidas con una finalidad represiva o punitiva, dado que su finalidad es evitar el fraude de ley o la simulación al objeto de eludir el principio de responsabilidad patrimonial universal y no se trata de sancionar a un sujeto distinto del deudor<sup>(128)</sup>.

Compartimos la opinión de este último autor, ya que nosotros tampoco creemos que con esta extensión de la responsabilidad subsidiaria a las sanciones se esté castigando en el fondo a un sujeto distinto del que cometió la infracción, porque, de hecho, si se aplica uno de estos supuestos de responsabilidad subsidiaria basados en la técnica del levantamiento del velo es porque hay identidad de sujetos, disimulada, en un abuso de la personalidad jurídica.

Otra cuestión no menos controvertida es la derivada de las relaciones que estos nuevos supuestos de responsabilidad mantienen con otras instituciones jurídicas y con otros supuestos de responsabilidad.

Al respecto SÁNCHEZ HUETE considera que la introducción de estos dos supuestos de responsabilidad genera una serie de interrogantes derivados de su coherencia y aplica-

---

(124) GARCÍA NOVOA, C., «El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», *op. cit.*, pp. 20-21.

(125) ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «El proyecto de ley de medidas para la prevención del fraude fiscal», *Temas Tributarios de Actualidad* (AEDAF), núm. 7-10, 2006, p. 25.

(126) FALCÓN Y TELLA, R., «Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de diciembre (y II)», *Quincena Fiscal*, núm. 3-4, 2007, pp. 9-10.

(127) CAYÓN GALIARDO, A., «El Proyecto de Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal: otro enfoque», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 72, 2006, p. 16.

(128) MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los supuestos de responsabilidad en la LGT (Hacia una configuración constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Ed. Thomson Aranzadi, 2007, pp. 347-348.

ción respecto de instituciones jurídicas preexistentes, debiendo cuestionarse no sólo su encuadre, sino también la misma necesidad de su existencia, dado que aparecen reconocidas numerosas instituciones próximas en fundamento o consecuencias, como la simulación, concretos supuestos de responsabilidad solidaria, regulaciones específicas sobre la transparencia fiscal, grupos de sociedades o la figura del alzamiento de bienes. En opinión de este autor, «existe un claro parentesco o proximidad conceptual entre la simulación y la figura del levantamiento del velo, pudiéndose considerar ésta como una especie del género simulación, con la especificidad de versar sobre la utilización de una persona jurídica»<sup>(129)</sup>. En este sentido se manifiesta también MARTÍN JIMÉNEZ, para quien este tipo de responsabilidad puede solaparse con otras normas de la LGT como el concepto del administrador de hecho o la simulación, lo que hace innecesaria, en su opinión, la existencia del artículo 43.1.f)<sup>(130)</sup>.

Paralelamente, en opinión de MARTÍNEZ LAGO y ALMUDÍ CID, estos supuestos de responsabilidad subsidiaria por levantamiento del velo podrían ejercer una especial *vis atractiva* dependiendo de cómo actúe la Administración y hacer innecesarios otros tipos de responsabilidad, como el referido a los administradores de hecho previsto en el artículo 43.1.a) de la LGT o, incluso, el derivado de la comisión o colaboración activa en la realización de una infracción tributaria previsto en el artículo 42.1.a) de la LGT, lo que pugna con su papel de cierre y última respuesta, acorde con la doctrina de la que traen causa<sup>(131)</sup>. Asimismo GIL DEL CAMPO, MELLADO BENAVENTE y MOLINA ALGUEA ponen de relieve la concurrencia o solapamiento de los nuevos supuestos de responsabilidad con los que ya contemplaba la LGT y que se refieren a la sucesión empresarial, entorpecimiento de la ejecución recaudatoria y administración de hecho de personas jurídicas<sup>(132)</sup>.

Sobre esta cuestión creemos que estos problemas se deben a la falta de precisión en la redacción del presupuesto de hecho de los supuestos de responsabilidad. CASTILLO SOLSONA atribuye esta falta de precisión en la redacción al origen jurisprudencial de la técnica del levantamiento del velo en que se fundan los supuestos previstos en las letras g) y h) del artículo 43.1 LGT, ya que los Tribunales únicamente pueden proceder a levantar el velo en defecto de precepto legal aplicable, atendiendo a razones de equidad, de manera que un cierto grado de flexibilidad conceptual es consustancial a la propia razón de ser de esta técnica<sup>(133)</sup>.

Esta falta de precisión en la redacción del supuesto de hecho que da lugar a la responsabilidad no es ajena a las críticas; de hecho, RUIZ HIDALGO considera que la LGT ha

---

(129) SÁNCHEZ HUETE, M.A., «El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio», *op. cit.*, pp. 75-76.

(130) MARTÍN JIMÉNEZ, A., «La responsabilidad por contratas y subcontratas, el Derecho Comunitario y el Anteproyecto de la Ley de Prevención el Fraude: un apunte», *op. cit.*, p. 131.

(131) MARTÍNEZ LAGO, M.A. y ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela, levantamiento del velo y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *op. cit.*, p. 24.

(132) GIL DEL CAMPO, M., MELLADO BENAVENTE, F. M. y MOLINA ALGUEA, E., *La nueva Ley de Prevención del Fraude Fiscal*, *op. cit.*, p. 155.

(133) CASTILLO SOLSONA, M.<sup>a</sup> M., *La paulatina ampliación de los supuestos de responsabilidad tributaria. La responsabilidad por «levantamiento del velo*, *op. cit.*, p. 115.

acogido una dicción tan amplia de estos conceptos que genera inseguridad jurídica respecto al supuesto y alcance de la responsabilidad de las personas jurídicas<sup>(134)</sup>.

Como conclusión final podemos afirmar que la introducción de estos supuestos de responsabilidad responde a la necesidad de dotar de soluciones legislativas para combatir las cada vez más complejas formas que revisten los contratos celebrados entre particulares, caracterizadas por la aparición de diferentes sociedades cuyo único objetivo es evitar la aplicación de las normas sobre sucesión de la responsabilidad tributaria. Con la aparición de estos dos nuevos supuestos de responsabilidad se establece una red de sujetos responsables, evitando a la Administración acudir a los tribunales para solicitar la aplicación del levantamiento del velo.

Es innegable que detrás de estos supuestos de responsabilidad subyace la doctrina del levantamiento del velo, cuya aplicación en el ámbito de la recaudación entraña —como ya pusiera de manifiesto el TS en su Sentencia de 19 de abril de 2003— un serio peligro, porque al aplicarla se supera la distinción entre deudores principales de las deudas tributarias (contribuyentes, sustitutos y retenedores) y responsables (solidarios o subsidiarios), porque si lo único que trasciende es el substrato de las sociedades, esto significa que a efectos tributarios los dos patrimonios se integran en uno solo, en el patrimonio del sujeto pasivo, desapareciendo a tales efectos la responsabilidad limitada de los responsables (limitada a las obligaciones sociales) para pasar a convertirse en una responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1.911 del Código Civil.

A diferencia de la condición de técnica instrumental que —basándose en el instituto de la responsabilidad, al que añade unas notas de autotutela administrativa— reviste la utilización del levantamiento del velo por la jurisprudencia en relación con las figuras del fraude de ley y de la simulación, ya comentado en este trabajo, el levantamiento del velo en el ámbito de los supuestos de responsabilidad subsidiaria se configura, desde nuestro punto de vista, como una técnica finalista a utilizar por la Administración con el fin de determinar la identidad de los sujetos involucrados y proceder a extender la responsabilidad patrimonial por la deuda tributaria, facilitando, de este modo, el cobro de la deuda tributaria, de manera que se configura como un instrumento de lucha contra el fraude fiscal en la fase de recaudación.

---

(134) RUIZ HIDALGO, C., «Un ejemplo de cláusula antielusiva en el procedimiento de recaudación: la responsabilidad por levantamiento del velo», *op. cit.*, p. 501.