

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ014307

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia de 19 de abril de 2003

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 5327/1998

**SUMARIO:**

**Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas. Aplicación de la teoría del «levantamiento del velo».** El socio de una sociedad que fue apremiada por no satisfacer en período voluntario las deudas derivadas de unas actas de inspección constituyó otra sociedad dedicada a la misma actividad a la que traspasó los medios materiales y personales de la sociedad apremiada. La Administración reclamó el pago a la nueva sociedad como sucesora en la actividad económica en virtud del art. 72 de la LGT. Pero no le notificó las deudas en período voluntario, por lo que la AN declaró no haber lugar a la responsabilidad de la sucesora. Como señala la STS de 15 de julio de 2000 la responsabilidad del sucesor en la actividad económica es subsidiario, no solidaria. Sin embargo, el supuesto enjuiciado va más allá de la aplicación del art. 72 de la LGT, lo que se produce es que la persona física propietaria de las sociedades se transmite a sí mismo la explotación económica mediante la utilización de sociedades, produciendo un típico fraude de acreedores. Se aplica la doctrina del levantamiento del velo, por lo que la persona física que constituyó ambas sociedades sería el sujeto pasivo y respondería de las deudas con su patrimonio y el de sus sociedades, lo que excusaría de notificar, a él y a la segunda sociedad, las deudas que se liquidaron a la primera. No es necesario aplicar el procedimiento especial de fraude de ley porque afecta a la fase recaudatoria, no a la liquidación de las deudas. Competencia del Jefe Adjunto de la Dependencia de Recaudación. Ver comentario a la Sentencia.

**PRECEPTOS:**

Ley 230/1963 (LGT), arts. 24.2, 25, 28, 36, 37 y 72.

Ley 43/1995 (Ley IS), art. 110.

Decreto 3154/1968 (RGR), art. 13.

Orden de 17 de abril de 1991 (Desarrolla determinados arts. del RGR), apdo. primero.

**PONENTE:***Don Alfonso Gota Losada.***ANTECEDENTES DE HECHO****Primero.**

La parte dispositiva de la sentencia, cuya casación se pretende, contiene el fallo que, transcrito literalmente, dice:

«FALLAMOS

Que debemos estimar y estimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de S... T... y E..., S.A., contra el Acuerdo dictado por el Tribunal Económico-Administrativo Central el día 31 de mayo de 1995, descrito en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, y en consecuencia lo anulamos, así como la Resolución de 18 de marzo de 1994 del TEAR de Castilla-León de que trae origen y el Acuerdo de 23 de marzo de 1993 del Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la AEAT de Castilla y León, por ser contrarios a derecho, con las inherentes consecuencias legales, singularmente la devolución de las sumas ingresadas en ejecución de dichos actos administrativos, y declaramos el derecho de la

actora a ser indemnizada por la Administración en la cuantía que se acredite en ejecución de sentencia ha desembolsado por la prestación de aval bancario para garantizar la suspensión de los actos impugnados, con desestimación de las restantes pretensiones de la actora, sin efectuar expresa condena al pago de las costas.»

Esta sentencia fue notificada al Abogado del Estado el día 27 de abril de 1998.

#### **Segundo.**

La Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, presentó con fecha 29 de abril de 1998, escrito de preparación del recurso de casación en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo -Secc. 6.ª- de la Audiencia Nacional (AN), acordó con fecha 19 de mayo de 1998 tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo (TS) y emplazar a las partes interesadas ante dicha Sala Tercera.

#### **Tercero.**

La Administración General del Estado, representada y defendida por el Abogado del Estado, presentó escrito de formalización e interposición del recurso de casación en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad, expuso los antecedentes que consideró necesarios y formuló dos motivos casacionales con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que, estimándose el recurso, se case y anule la recurrida y, en consecuencia, sea íntegramente desestimado el recurso contencioso-administrativo 06/725/95 interpuesto por S... T... y E..., S.A. contra resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 31 de mayo de 1995, al ser la misma plenamente conforme a Derecho».

#### **Cuarto.**

La Sala Tercera -Secc. 1.ª- de este TS acordó por providencia de fecha 6 de julio de 1999 admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección 2.ª de conformidad con lo dispuesto en las Normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

Terminada la sustentación del recurso de casación, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el día 9 de abril de 2003.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **Primero.**

Para la mejor comprensión de los dos motivos casacionales y más acertada resolución del presente recurso de casación es conveniente exponer los antecedentes y hechos más significativos y relevantes.

La sociedad T... y E... S..., S.A., se constituyó el 22 de noviembre de 1984, con un capital de 2.000.000 de pesetas, representado por 200 acciones.

- La sociedad tenía tres socios, don G... B... L..., titular del 95 por 100 del capital y dos socios titulares del resto de las acciones.
- La sociedad estaba domiciliada en la calle..., número..., ..., Gijón (Asturias).
- Don G... B... L... era el administrador único.
- La sociedad se dedicaba a la actividad de excavaciones y transportes de los materiales excavados.
- El único cliente que tenía era A... de A... y L..., S.A. (A...).

El 15 de diciembre de 1985 se constituyó la sociedad S... T... y E..., S.A., con un capital social de 3.000.000 de pesetas.

- Don G... B... L... era titular del 99,33 por 100 del capital social.
- La sociedad estaba domiciliada en Otero de las Dueñas-Carrocerá (León).
- Todos los activos de la sociedad T... y E..., S.A., se aportaron a la sociedad S... T... y E..., S.A.
- El personal de la anterior sociedad pasó a prestar sus servicios en S... T... y E..., S.A.
- El único cliente continuó siendo A...
- Esta sociedad inició sus actividades el 1 de enero de 1987.

La Inspección de Hacienda de León levantó con fecha 15 de octubre de 1992 Actas a T... y E..., S.A. por los ejercicios 1986 y 1987, concepto de Impuesto sobre Sociedades (IS), y ejercicios 1986 y 1987, primer y segundo trimestre, concepto del Impuesto sobre el Valor Añadido, por importe total de 122.907.911 pesetas, que dieron lugar a resoluciones del Inspector-Jefe que dictó en ellas los correspondientes actos de liquidación.

Estas deudas tributarias no fueron ingresadas en período voluntario, por lo que fueron apremiadas.

La Dependencia de Recaudación de la Delegación de Hacienda de León acordó con fecha 25 de marzo de 1993, textualmente lo que sigue: los hechos referidos «configuran que la empresa S... T... y E..., S.A. sucede en el ejercicio de la actividad económica de transportes, excavaciones y movimientos de tierra y compra y arrendamiento de maquinaria dedicada a tal fin que constituye un complejo organizado y en funcionamiento de bienes y servicios personales y compuesto por distintos elementos esenciales (actividad, lugar desde donde se lleva la dirección de los negocios y donde está centralizada la gestión administrativa, operaciones, maquinaria, clientes, gerencia, etc.), transmitidos por diversos medios jurídicos directos o indirectos (sucede) a T... y E... S..., S.A.», acordando «Declarar responsable por sucesión en la titularidad de explotaciones o actividades económicas de T... y E... S..., S.A., a S... T... y E..., S.A., y requerir a ésta para que efectúe el pago de las deudas y responsabilidades, con el siguiente alcance: (...) (seguía la relación de deudas tributarias, incluidas las cuotas, intereses, sanciones y recargos de apremio por un total de 146.649.493 ptas.).

La entidad S..., T... y E..., S.A. presentó con fecha 19 de abril de 1993 recurso de reposición que le fue desestimado por resolución de fecha 21 de mayo de 1993, cuyo texto fue como sigue: "Desestimamos el presente recurso de reposición, confirmando el acto administrativo objeto de impugnación, por el que se declara la responsabilidad por sucesión de la actividad de la sociedad T... y E... S..., S.A., por parte de S... T... y E..., S.A., con el alcance, los intereses y costas determinados en el acto recurrible"».

No conforme a este acuerdo, la entidad mercantil S... T... y E..., S.A., interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Castilla y León, el cual dictó Resolución con fecha 18 de marzo de 1994, desestimándola.

Contra esta resolución desestimatoria, S... T... y E..., S.A. interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), número RG 4941/1994 y RS 783/1994, que también le fue desestimado por Resolución de fecha 31 de mayo de 1995.

## Segundo.

La entidad mercantil S... T... y E..., S.A. interpuso recurso contencioso-administrativo número 06/0000725/1995 ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Secc. 6.<sup>a</sup>- de la AN, y en el momento procesal oportuno presentó escrito de demanda en el que alegó, en esencia, y expuesto de modo sucinto por la Sala, lo que sigue:

- 1.º S... T... y E..., S.A., no ha sucedido en absoluto en la titularidad de la explotación económica de la sociedad T... y E... S..., S.A.
- 2.º La sucesión, en su caso, no incluye el IS.
- 3.º La sucesión, en su caso, no alcanza a las liquidaciones futuras referidas a impuestos pendientes.
- 4.º Se ha producido la prescripción, a favor de S... T... y E..., S.A., de las liquidaciones practicadas por los ejercicios 1986 y 1987 a T... y E... S..., S.A.
- 5.º La responsabilidad, en su caso, es subsidiaria y no solidaria.
- 6.º La responsabilidad, en su caso, no incluye, y no puede alcanzar a las sanciones que figuran en las actas y en las liquidaciones, ni tampoco a los recargos de apremio.

El Abogado del Estado se opuso a la demanda, formulando lo argumentos de contrario que consideró

conveniente, que, en síntesis, fueron:

- 1.º Que se ha producido una auténtica sucesión de empresas.
- 2.º Que la responsabilidad es de carácter solidario, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 11.2 y 13.1 del Reglamento General de Recaudación (RGR) de 1968.
- 3.º La prescripción no se ha producido como consecuencia de la interrupción del plazo por actuaciones inspectoras.

Sustanciado el recurso contencioso-administrativo, la Sala dictó sentencia, cuya casación se pretende ahora, estimando el recurso conforme a los siguiente fundamentos jurídicos y correlativos pronunciamientos.

- 1.º La sentencia declara probado que ha habido sucesión en la explotación económica en los términos a que se refiere el artículo 72 de la Ley General Tributaria (LGT).
- 2.º El IS es, sin duda alguna, uno de los tributos a los que alcanza la responsabilidad por sucesión de la explotación económica.
- 3.º La empresa sucesora S... T... y E..., S.A. no recibió notificación de las deudas en período voluntario, a lo que la Administración está obligada según ha establecido entre otras la Sentencia del TS de 26 de enero de 1994, según la cual debe aquélla cursar al declarado responsable, previamente al seguimiento de la vía de apremio contra el mismo, la notificación cuando menos en sus esenciales elementos de las liquidaciones adeudadas y en el requerimiento para su pago en plazo.
- 4.º La Dependencia de Recaudación era incompetente para acordar la declaración de responsabilidad referida, según lo dispuesto en la Regla 5.ª de la Instrucción General de Recaudación (Decreto 2260/1969). La sentencia estimó el recurso y anuló el acuerdo de derivación de responsabilidad, recurrido.

### Tercero.

El primer motivo casacional formulado por el Abogado del Estado, representante de la Administración General del Estado, parte recurrente, es por «infracción de los arts. 11.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, 6.º 4 y 7.º del Código Civil, 58 y 72 de la Ley General Tributaria y 11 y 13 del Reglamento General de Recaudación, de la sentencia de 26 de enero de 1994, por aplicación indebida, y de la jurisprudencia de subsiguiente cita, por inaplicación. Este motivo se invoca al amparo del ordinal cuarto del art. 95.1 de la Ley de la Jurisdicción».

Los fundamentos jurídicos de este primer motivo casacional se centran esencialmente en la aplicación de la doctrina jurídica del «levantamiento de velo» sostenida por el TS, aplicable al caso según este motivo casacional.

El Abogado del Estado hacer un meritoria compendio de la doctrina jurisdiccional sobre el llamado «levantamiento de velo», invocando a tal efecto las Sentencias del TS de 21 de enero de 1969, 28 de mayo de 1984 (reiterada en múltiples sentencias posteriores, que cita), 2 de diciembre de 1988, 2 de abril y 5 de junio de 1990 y la Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio.

La Sala anticipa que comparte este primer motivo casacional por las razones que a continuación aduce:

#### Primera.

Es menester llevar a cabo como tarea previa, la debida distinción entre instituciones afines, entre las cuales hay que destacar, de una parte, la utilización o interposición de sociedades, en la fase de liquidación de los tributos, principalmente para eludir la relación personal con el hecho imponible, reteniendo, por ejemplo: los 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 (IRPF), e incluso para eludir el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) 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 para eludir la liquidación o determinación de las obligaciones tributarias, y, de otra, una variedad grande de actos o negocios anómalos utilizados con igual finalidad.

El Derecho Tributario ha respondido mediante disposiciones antielusión, entre las cuales hay que destacar el artículo 24, apartado 2 de la LGT en su versión original que 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 procedimiento se reguló por Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio.

Este precepto se ha reiterado, aunque con modificaciones, en la versión posterior de la LGT, aprobada por Ley 25/1995, de 20 de julio.

Este artículo 24, apartado 2, de la LGT, relativo a luchar genéricamente contra el fraude de ley apenas ha tenido relevancia.

En cambio, el artículo 25 de la LGT, en su versión original, al precisar que el Impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible, se ha aplicado con relativo frecuencia en el ITP y Actos Jurídicos Documentados (AJD), pues, no en vano, su apartado 2, que dispone «cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que se la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados», fue reproducción de análogos preceptos, incluidos desde 1900 en las sucesivas leyes reguladoras del Impuesto sobre Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes. El apartado 2 del artículo 25, referido ha sido reiterado en el apartado 2, del artículo 28 de la nueva versión de la LGT.

A su vez, el artículo 25 de la LGT, versión de la Ley 25/1995, se ha encarado con la simulación al dispensar que «en los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados».

Incluso, nuestro Derecho Tributario se ha enfrentado ante la posible conducta de los contribuyentes, con abuso del derecho, en el artículo 110, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS, en la redacción dada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, exigiendo para las operaciones de concentración de empresas «motivos económicos válidos», requisito este transpuesto a nuestro derecho procedente de la Directiva 90/434/CEE, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, excisiones, aportaciones, de activos y canjes de acciones, realizadas entres sociedades de diferentes Estados miembros.

De igual modo, la AN y algún Tribunal Superior de Justicia (TSJ) ha aplicado, frente a negocios jurídicos anómalos incluidos coloquialmente como «productos de la ingeniería financiera», el artículo 7.º del Código Civil (CC) que dispone:

- «1. Los derechos deberán ejecutarse conforme a la exigencias de la buena fe.
2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo (...).»

El cambio respecto de la utilización de sociedades interpuestas se han aprobado normas singulares, como el artículo 12, apartado 3, de la Ley de 16 de diciembre de 1954 que, a efectos de la contribución general sobre la renta de los socios, consideraba repartidas las asignaciones a las reservas voluntarias de las sociedades personalistas, o el artículo 51 de la Ley 41/1964, de 11 de junio, que consideró presuntamente dividendos repartidos la diferencia entre el beneficio declarado por las sociedades y la cifra imputada por evaluación global, o el artículo 39 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que salió al paso de la transmisión de acciones, como modo de eludir el ITP por enajenación de bienes inmuebles, propiedad de sociedades, o la normativa de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del IRPF, o de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del IS, reguladora de las sociedades transparentes que, obviamente, implicaba el «levantamiento de velo societario», establecido legalmente, en la medida en que el beneficio no distribuido conforme al Derecho Mercantil se entendía distribuido a los socios a efectos fiscales, o por último los artículos 3.º a 14 del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre régimen de tributación conforme al beneficio consolidado, que sustituye (levanta el velo) el beneficio de todas y cada una de las sociedades del grupo, integrándolo en el beneficio único y consolidado del mismo, considerando incluso como sujeto pasivo a efectos del IS al grupo consolidado.

Esta serie de disposiciones tenían como propósito el lograr en la fase declarativa o de liquidación de los tributos el que los hechos, actos, rendimientos, etc., pudieran imputarse al verdadero sujeto pasivo.

Aparte, con carácter mixto, es decir, afectando a la fase declarativa de sujeción pasiva o a la fase recaudatoria de sujetos responsables, esta Sala en sus Sentencias de 26 de mayo de 1994 y en la más reciente de 24 de septiembre de 1999 (rec. de casación núm. 7687/1994), ha explicado que:

«Con el fin de garantizar, asegurar, reforzar, en suma, conseguir que las obligaciones tributarias sean cumplidas, nuestro Derecho Tributario regula diversas instituciones que se pueden sistematizar del siguiente modo:

a) Utilización de sujetos pasivos peculiares, que no existen en el Derecho privado, como son los sujetos sustitutos, con retención o sin ella, y los sujetos retenedores, sin sustitución, además del sujeto contribuyente que es el que ha realizado el hecho imponible (artículos 30, 31 y 32 de la Ley General Tributaria). La justificación de la existencia jurídica de los sujetos sustitutos y retenedores es puramente funcional y pragmática.

b) Establecimiento de la solidaridad en la sujeción pasiva, cuando dos o más personas concurren en la realización del hecho imponible (art. 34 de la Ley General Tributaria).

c) Declaración legal de sujetos responsables solidarios o subsidiarios, que a pesar de no realizar el hecho imponible, y no ser, por tanto, sujetos pasivos, se les obliga junto a éstos a pagar solidaria o subsidiariamente las deudas tributarias (arts. 37, 38, 39 y 40 de la Ley General Tributaria). La justificación se halla en la participación dolosa o en la colaboración en la comisión, junto con el sujeto pasivo, de infracciones tributarias o por la negligencia en las gestiones fiscales, de determinadas personas (liquidadores, síndicos, etc.).

d) Incorporación de diversas garantías, como son la prelación de créditos (art. 71), hipoteca legal tácita (art. 73), afección real, verdadero derecho real de garantía de naturaleza administrativa (arts. 41 y 74), derecho de retención de las mercancías respecto de los impuestos que gravan su tráfico (art. 75) y, por último, avales bancarios, hipotecas o prenda sin desplazamiento en los supuestos de suspensión, fraccionamiento o aplazamiento de deudas tributarias, líquidas, exigibles y vencidas (art. 77). La justificación de estas garantías es la de vigorizar el crédito tributario, utilizando a tal efecto instituciones traídas del Derecho de Obligaciones general.

Intencionadamente hemos dejado aparte el artículo 72 de la Ley General Tributaria que, pese a estar situado dentro de la Sección 5.ª de "Las Garantías", regula un caso sui generis de sujeto responsable tributario, en la persona del adquirente de empresas industriales, comerciales, de servicios, etc. El artículo 72, apartado 1, dispone que: "las deudas y responsabilidades tributarias derivadas del ejercicio de explotaciones y actividades económicas por personas físicas, Sociedades y Entidades jurídicas serán exigibles a quienes les sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad".

Buena prueba de este aserto es que el Reglamento General de Recaudación de 14 de noviembre de 1968, no desarrolló el artículo 72 de la Ley General Tributaria, en el Libro Primero, "De la extinción de las deudas", Capítulo IV, Garantías de pago (arts. 36 a 47), sino en el Título Preliminar, Capítulo III, De los obligados al pago, concretamente en su artículo 13 bajo la rúbrica de "Responsables por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas", a continuación de los demás sujetos responsables (arts. 10, 11 y 12). De igual modo la Regla 8.ª de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad de 24 de julio de 1969, reitera que el artículo 72 de la Ley General Tributaria, regula un supuesto de sujeto responsable.

La Ley General Tributaria ha sido fiel al principio de indisponibilidad de las obligaciones tributarias, proclamado en la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria y en el propio artículo 36 de dicha Ley General Tributaria, que dispone: "La posición del sujeto pasivo y los demás elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas", por ello, en el supuesto de transmisión ínter vivos de las empresas, no podía admitir que las obligaciones tributarias devengadas por el transmitente y que tuvieran su causa en la propia actividad empresarial, pudieran ser objeto de transmisión, pero tampoco podía olvidar que la transmisión de la empresa podía desembocar fácilmente en la falencia del transmitente, por ello, manteniendo incólumes las obligaciones tributarias devengadas por éste, el artículo 72 añade o incorpora la responsabilidad del adquirente, que se convierte así en un sujeto responsable, "junto" al sujeto pasivo que continua siendo el transmitente.

No ofrece dudas que la redacción del apartado 1, del artículo 72 permite afirmar que comprende toda clase de transmisión ínter vivos, pues así ha de interpretarse la expresión "sucedan por cualquier concepto en la respectiva titularidad...", incluso implícitamente la sucesión *mortis causa*, como se deduce de la mención a la aceptación de la herencia a beneficio de inventario, aunque ciertamente tal inclusión no era necesaria, porque la sucesión a título

universal de las obligaciones tributarias, ha tenido su causa no en disposiciones del Derecho Tributario, sino en las propias del Código Civil y de la legislación mercantil.»

En el caso de autos, la sentencia de instancia ha mantenido que se trata de un supuesto de responsabilidad por sucesión, contemplada en el artículo 72 de la LGT, responsabilidad que esta Sala ha declarado en la Sentencia de fecha 15 de julio de 2000 (rec. de casación núm. 2971/1995), es de carácter subsidiario, anulando por tal razón el inciso del apartado 5, del artículo 13 del Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, que aprobó el RGR, y por igual razón también declaró nulo de pleno derecho el inciso de igual redacción contenido en el apartado 5, del artículo 13 del posterior RGR, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Pero el caso de autos va más allá de la aplicación del artículo 72 de la LGT, porque este precepto contempla la efectiva sucesión de una explotación económica de una persona física, sociedad o entidad jurídica a otra distinta, en tanto que, en el caso presente, es la misma persona física don G... B... L... el que se transmite a sí mismo la explotación económica, mediante la utilización de sociedades, a estos efectos ficticias, pues lo único que pretende es el típico fraude de acreedores, en este caso de la Hacienda Pública o sea el procomún, mediante la «falencia» tributaria de la sociedad T... y E... S..., S.A.

La excepcionalidad de este caso hace que la Sala considere que no es obligado aplicar el artículo 72 de la LGT 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 TS en su Sentencia de fecha 28 de mayo de 1984, que reproducimos en su parte más significativa:

«Ya desde el punto de vista civil y mercantil, la más autorizada doctrina, en conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (arts. 1.º 1 y 9.º 3) se ha decidido prudencialmente y según casos y circunstancias por aplicar, por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7.º 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 esta ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto), se pueden perjudicar intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6.º 4 del Código Civil), admitiéndose que los jueces puedan penetrar ("levantar el velo jurídico") en el interior de esas personas para evitar el abuso de esa independencia (art. 7.º 2 del Código Civil) en daño ajeno o de "los derechos de los demás" (art. 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 (art. 7.º 2 del Código Civil), lo cual no significa que haya de soslayarse o dejarse de lado la personalidad de ambas entidades, sino sólo constatar a los efectos de tercero de buena fe (el actor y recurrido perjudicado), cual sea la auténtica y "constitutiva" personalidad social y económica de la misma, a los efectos de la como ha dicho la doctrina extranjera, "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' (subrayado por esta Sala) según la doctrina patria".»

Se aprecia que la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo» se fundamenta en la equidad y en el principio de buena fe (art. 7.º 1 del CC), en la superación del *fraus legis* en perjuicio de intereses legítimos de terceros (art. 6.º 4 del CC), en evitar el abuso del derecho y el ejercicio antisocial del mismo (art. 7.º 2 del CC) y por último en la simulación de los actos y contratos, sin que, con buen sentido, se pronuncie sobre una sola y concreta base teórica.

Tercera.

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 muy profundos que han estudiado los denominados «negocios jurídicos anómalos», que se han pretendido subsimir 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.

#### Cuarta.

La aplicación de la doctrina del «levantamiento del velo societario», con carácter absoluto y sin límite alguno, en materia de recaudación tributaria, significa superar la distinción que hace la LGT (arts. 31 a 36) y el RGR, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, aplicable al caso de autos y el procedimiento aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre (arts. 11 a 15) entre «Deudores principales de las deudas tributarias» (contribuyentes, sustitutos y retenedores) y «responsables solidarios y subsidiarios», puesto que lo único que trascendería sería el *substratum* de las sociedades, es decir, en el caso de autos, don G... B... L..., de manera que éste sería el sujeto pasivo y respondería con todos sus bienes presentes y futuros de las deudas tributarias liquidadas o pendientes de liquidación, pero devengadas, de T... y E... S..., S.A., con su propio patrimonio y con el de la sociedad S... T... y E..., S.A., que es el mismo, sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente sólo existiría un sujeto pasivo que es don G... B... L..., actuando bajo el ropaje jurídico de dos sociedades, cuya personalidad jurídica se supera a los efectos del cumplimiento de las deudas tributarias referidas, pero que obviamente también están obligadas solidariamente a pagar con sus respectivos patrimonios, al descorrerse o disgregarse la personalidad jurídica de ambas a efectos tributarios.

Esta doctrina jurisprudencial así aplicada implicaría declarar que el único y verdadero sujeto pasivo ha sido don G... B... L..., que ha utilizado dos medios jurídicos societarios que han sido T... y E... S..., S.A. y S... T... y E..., S.A., hecho que excusaría, obviamente, de la obligación de notificar a don G... B... L... y a la segunda sociedad las deudas tributarias que formalmente se liquidaron a la primera, y que, a su vez, implicaría que don G... B... L..., por sí mismo, o en su ropaje jurídico formal de S... T... y E..., S.A., estaría obligado a pagar las cuotas, las sanciones, los intereses de demora y los recargos de apremio.

En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo, en este caso don G... B... L..., desapareciendo a tales efectos la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1.911 del CC.

Sin embargo, la Sala precisa que tal aplicación absoluta y extensiva de la doctrina jurisprudencial del «levantamiento del velo societario» o quizás mejor de la «superación de la personalidad jurídica societaria», no es posible, porque la Administración General del Estado, parte recurrente, no pretende tanto, sino sólo que se estime su recurso de casación, y se desestime el recurso contencioso-administrativo de instancia, lo que significa la ratificación de la declaración de responsabilidad solidaria de la entidad mercantil S... T... y E..., S.A. de las deudas tributarias de T... y E... S..., S.A., determinadas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993.

En este sentido, es incuestionable que si la Sala no aplicase la doctrina jurisprudencial referida, el recurso de casación habría de ser desestimado, toda vez que hemos mantenido en varias sentencias, por todas ellas la de 24 de septiembre de 1999 (rec. de casación núm. 7687/1994), que la responsabilidad regulada en el artículo 72 de la LGT es subsidiaria, lo cual obligaría a declarar primero la falencia de la entidad mercantil T... y E... S..., S.A., e inmediatamente después el dictado del acto administrativo de declaración de tal responsabilidad subsidiaria respecto de S... T... y E..., S.A. con la correspondiente notificación de este acuerdo y de las deudas tributarias a cargo de la primera, con el alcance y en la forma regulada en el artículo 14 del RGR, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre.

Por el contrario, la simple superación de la personalidad jurídica societaria lleva a la fundada conclusión de que las dos sociedades han sido la misma, porque sus sustrato personal es el mismo, don G... B... L..., por tanto la segunda responde solidariamente de las deudas tributarias de la primera, pues es el mismo sujeto pasivo, obligado, en consecuencia *in solidum*, con independencia del artículo 72 de la LGT y sin necesidad, por tanto, de la previa

declaración de falencia de la primera y del acuerdo de derivación de responsabilidad, es decir, aplicando las normas de procedimiento propias de los responsables solidarios, reguladas en el artículo 12 del RGR, referido.

En consecuencia, sin otros trámites, que los regulados en el artículo 12 citado, la sociedad S... T... y E..., S.A. debe hacer efectivas e ingresar las deudas tributarias incluidas en el Acuerdo de la Dependencia Regional de Recaudación, de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León de fecha 25 de marzo de 1993 (corregido el error del texto original que decía 1992).

Quinta.

Por último la Sala debe precisar que en el caso de autos, el concreto y excepcional «levantamiento del velo societario» puede aplicarse con total independencia del procedimiento especial previsto en el artículo 24, apartado 2, de la LGT, reglamentado por el Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, porque afecta no a la fase declarativa o de liquidación de las deudas tributarias, sino a la fase recaudatoria, que se halla al margen de dicho precepto que contempla exclusivamente el fraude de ley respecto del hecho imponible.

La Sala acepta este primer motivo casacional.

**Cuarto.**

El segundo motivo casacional es por «infracción de la Regla 5.<sup>a</sup> de la Instrucción General de Recaudación (Decreto 2260/1969). Este motivo se invoca al amparo del ordinal cuarto del art. 95.1 de la Ley de la Jurisdicción».

«El Abogado del Estado discrepa de la segunda de las razones determinantes del fallo estimatorio: la supuesta incompetencia del órgano que dictó la declaración de responsabilidad (el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de Castilla y León).

Prescindiendo de la oscuridad del primer párrafo del Fundamento Cuarto ("Tal anulación encuentra asimismo su causa en la incompetencia del órgano... que no es la Dependencia de Recaudación según lo dispuesto..."), pues, no se vislumbra si lo que se niega es la competencia de la citada Dependencia o de su Jefe Adjunto, nos limitaremos a recordar que el apartado primero de la Orden de 17 de abril de 1991 (en su redacción por Orden de 31 de julio de 1992), por la que se desarrollan determinados artículos del Reglamento General de Recaudación sobre competencias de los órganos de recaudación de la Hacienda Pública y fijación de determinadas cuantías, bajo la rúbrica "Organos de recaudación", dispone:

1. Las funciones en materia de recaudación que corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria serán ejercidas por los siguientes órganos:

- a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional (...).
- b) En la esfera de la Administración periférica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

1.º Por las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de la Agencia.

2.º Por las Dependencias de Recaudación de las Delegaciones de la Agencia y los servicios de recaudación de las Administraciones de la Agencia.

3.º Por las Administraciones de Aduanas e Impuestos Especiales.

4.º Por los demás órganos a los que se atribuyan competencias en materia de recaudación, de conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo de la orden de 31 de julio de 1992, por la que se habilita al Presidente de la Agencia en materia de organización.

En el mismo sentido se pronuncia el apartado tercero de la Resolución de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de fecha 18 de septiembre de 1992 (BOE de 30 de septiembre) que determina las competencias de las Dependencias Regionales de Recaudación en materia de declaración y derivación de responsabilidad.

Por consiguiente, forzoso es concluir que la Dependencia de Recaudación de la Delegación Especial de Castilla y León es, de modo incontestable, el órgano competente en la materia, por lo que ninguna tacha de incompetencia cabe oponer a un acuerdo de declaración y derivación de responsabilidad dictado por ella, que es la

naturaleza propia de un acto dictado por su Jefe Adjunto.»

La Sala anticipa que comparte este segundo motivo casacional por las razones que a continuación aduce.

Primera.

El Presidente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) está habilitado para decidir sobre las competencias propias de los Organos de Recaudación como así dispone el apartado segundo de la Orden de 31 de julio de 1992.

En uso de dicha habilitación el director de la AEAT acordó por Resolución de 18 de septiembre de 1992 (BOE de 30 de septiembre), que los expedientes de derivación de responsabilidad, entre los cuales se encuentra el caso de autos, son de competencia de los Delegados de Hacienda Especiales, concretamente de las Dependencias Regionales de Recaudación, que como se sabe tienen una competencia territorial igual a la de las Comunidades Autónomas y unas competencias materiales determinadas.

Segunda.

La invocación que hace la sentencia de instancia a la Regla 5.<sup>a</sup> de la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de julio, cuyo apartado 2 dispone: «El Recaudador requerirá de pago en primer lugar al sujeto pasivo, y, de no ser atendido, seguirá el procedimiento contra los responsables solidarios, sin más requisito (...)», para afirmar que el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León no es el órgano competente para acordar la desviación de la responsabilidad, carece de todo predicamento, porque esta Instrucción General de Recaudación y Contabilidad, aprobada por Decreto 2260/1969, de 24 de julio, desarrolló y completó el RGR, aprobado por Decreto 3154/1968, de 14 de noviembre, disposiciones totalmente derogadas por el nuevo RGR, aprobado por Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, en especial en materia organizativa, que fue totalmente reformado por la creación de la AEAT por el artículo 103 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, a la que se le encomendaron las competencias en materia de recaudación tributaria.

Huelga decir que el acuerdo impugnado de derivación de responsabilidad se adoptó el 25 de marzo de 1993, por el Jefe Adjunto de la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación de Hacienda Especial de Castilla y León, de conformidad con el RGR de 1990, y conforme a la organización vigente en dicho momento.

La Sala acepta este segundo motivo casacional, y como aceptó el primero, se estima el presente recurso de casación y por ello se casa y anula la sentencia impugnada.

Quinto.

Estimado el recurso de casación, procede de conformidad con lo dispuesto en el artículo 102, apartado 1, ordinal 3.º, de la Ley Jurisdiccional, según la redacción dada por la Ley 10/1992, de 30 de abril, de Medidas Urgentes de Reforma Procesal, que la Sala resuelva lo que corresponde, según los términos del debate, a cuyo efecto, debe desestimarse el recurso contencioso-administrativo número 06/0000725/1995, interpuesto por la entidad mercantil S... T... y E..., S.A.

Sexto.

No procede acordar la especial condena en costas en la instancia, y en cuanto a las causadas en este recurso de casación, que cada parte pague las suyas.

Por las razones expuestas, en nombre de Su Majestad el Rey y por la potestad de juzgar que nos ha conferido el Pueblo español en la Constitución

**FALLAMOS**

Primero.



Estimar el recurso de casación número 5327/1998, interpuesto por la Administración General del Estado contra la Sentencia, sin número, dictada con fecha 25 de marzo de 1998 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo -Secc. 6.ª- de la AN, recaída en el recurso contencioso-administrativo número 06/0000725/1995, sentencia que se casa y anula.

**Segundo.**

Desestimar el recurso contencioso-administrativo número 06/0000725/1995, interpuesto por la entidad mercantil S... T... y E..., S.A., ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJ de Castilla y León, contra la Resolución del TEAC de fecha 31 de mayo de 1995, que desestimó el recurso de alzada número RS 4941/1994 y RG 783/1994, resolución que se ratifica.

**Tercero.**

No acordar la expresa imposición de las costas de instancia y en cuanto a las causadas en este recurso de casación que cada parte pague las suyas.