

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

Referencia: NFJ078129

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 4 de junio de 2020

Sala 3.<sup>a</sup>

R.G. 5491/2019

**SUMARIO:**

**Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad solidaria. Otros supuestos.** *Declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo.* En el caso analizado, se trata de determinar si el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo, resulta conforme a Derecho.

Pese a que el legislador exige el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria exclusivamente por ley -art. 41 de la Ley 58/2003 (LGT)-, en el presente caso, el órgano de recaudación afirma en el acuerdo de derivación impugnado que existe «doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada» que permite «aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria.».

Sin embargo, el Tribunal Central no comparte esta interpretación. En efecto, de la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas -SSTS, de 19 de abril de 2003, recurso n.º 5327/1998 (NFJ014307) y, de 31 de enero de 2007, recurso n.º 6991/2001 (NFJ024999)- no parece que pueda deducirse sin más, que la Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, se encuentre habilitada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la normativa vigente -donde expresamente se le atribuyen estas prerrogativas para el cobro de deudas en el marco de su autotutela-.

En definitiva, es indudable que en el presente caso la Administración tributaria, al dictar el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo ex arts. 6 y 7 del Código Civil -yendo más allá de los supuestos de responsabilidad que expresamente se recogen/tipifican en la normativa vigente-, ha invadido esferas declarativas de situaciones jurídicas que están reservadas a los órganos jurisdiccionales, y por ello han de acogerse los motivos de impugnación formulados por la interesada con correlativa estimación de la presente reclamación. Resulta indudable que el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria impugnado carece de respaldo normativo suficiente que habilite o permita a la Administración tributaria tutelar por sí misma la situación de abuso de la personalidad jurídica de sociedades mercantiles que aquí se plantea. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**Ley 58/2003 (LGT), arts. 8, 41 y 43 y disp. adic. 10.<sup>a</sup>.

Ley 230/1963 (LGT), art. 72.

Código Civil, arts. 6 y 7.

Ley Orgánica 10/1995 (CP), art. 3.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil, de fecha 05/08/2019, dictado por la Jefa de la Dependencia Regional Adjunta de Recaudación de la Delegación Especial de Cantabria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT). La cuantía de la presente reclamación asciende a 31.504.031,63 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

Con fecha 27/03/2019, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Cantabria de la AEAT dicta acuerdo de inicio de procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil por diversas deudas de **Axy** (N.I.F.: ...) en concepto de responsabilidad civil y multa derivadas de delito contra la Hacienda Pública, que se notifica a **X SL** el día 16/04/2019.

Con fecha 21/05/2019, se presenta escrito de alegaciones en el que, en síntesis, la interesada aduce los siguientes motivos de oposición:

1. "VULNERACIÓN DE LA DISPOSICIÓN ADICIONAL DÉCIMA DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA."

En el acuerdo de inicio del procedimiento de derivación se indica como argumento fundamental que permite la aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo por parte de los órganos de recaudación en el marco de su autotutela el siguiente:

"(...) es jurisprudencia consolidada que ya se ha señalado, que la Recaudación, valiéndose de su autotutela, sin más, puede acudir a esta doctrina. Y dado que la D.A. 10ª de la LGT atribuye a la autotutela de la Recaudación el cobro de la responsabilidad civil derivada del delito, se le posibilita el poder acudir para ello a la doctrina del velo."

Frente a ello, **X SL** pregunta: "¿Dónde está esa jurisprudencia reiterada sobre la posibilidad de que Recaudación pueda sin más acudir a esa doctrina? Porque en el acuerdo no está invocada y a esta parte no le consta. Si se pretende hacer valer una supuesta doctrina al menos debe señalarse para completar la motivación."

2. "INDEFENSIÓN DE LOS CIUDADANOS ANTE LA ACTUACIÓN DE HECHO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. (...) nos encontramos con la invención de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria respecto de personas que no están señaladas en la LGT como posibles responsables tributarios. Es decir, estamos ante la creación administrativa de un nuevo supuesto de responsabilidad sin cobertura legal alguna para a continuación utilizar la autotutela para embargar bienes sin ningún tipo de amparo judicial. (...)".

3. "LOS ANTECEDENTES DE HECHO EXPUESTOS EN EL ACUERDO SON INCORRECTOS".

Las alegaciones anteriores son rechazadas por la Administración tributaria en el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria dictado el 05/08/2019, en el que se establece - en lo que aquí interesa - lo siguiente:

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

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

Y ello, porque tal y como refieren las citadas STS de 19-4-2003 y 31-1-2007: "En realidad, la superación absoluta de la personificación jurídica de las dos sociedades referidas significaría a efectos tributarios lo mismo que si se integraran sus patrimonios respectivos en el patrimonio particular del sujeto pasivo.....desapareciendo a tales efectos, la responsabilidad de los mismos limitada a las obligaciones sociales, para pasar a la responsabilidad patrimonial universal de todos los bienes presentes y futuros que proclama el artículo 1911 del Código Civil".

Por lo tanto, levantar el velo societario, significa, a efectos tributarios, integrar los patrimonios de los participantes en el abuso de formas societarias, por lo que el embargo cautelar en una sociedad pantalla o refugio,

en puridad supondría el embargo en el patrimonio del obligado principal por responsabilidad civil, y supondría dar puntual cumplimiento a la orden judicial de exacción de dicha responsabilidad civil.

(...)

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

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

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

FJ 3º TERCERA: "[...] 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, [...]."

Y es en el FJ 3º PARTE CUARTA donde se entra a fondo en la cuestión, se afirma por el Tribunal Supremo, la posibilidad para la Administración, en sede de autotutela ejecutiva, de acudir al levantamiento del velo societario, más allá de las concretas habilitaciones legales. Esto es, se abre la puerta al empleo, con carácter general y sin límite, de la doctrina del velo por parte de la Recaudación tributaria.

Y concluye el FJ 5º avisando que esta aplicación del velo en fase de recaudación tributaria es total y absolutamente independiente del procedimiento de fraude de ley y simulación previsto para la fase de liquidación de las deudas tributarias.

(...)"

Según se establece en el acuerdo de derivación anterior, el alcance de la responsabilidad de **X SL** asciende a 31.504.031,63 euros, y se concreta en los conceptos siguientes:

\* Clave de liquidación: **A39...41**; Concepto: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL 2007 SENT. .../05 JDO.PENAL ... SANTANDER; Cuota: 792.665,86 euros; Total a ingresar: 792.665,86 euros.

\* Clave de liquidación: **A39...52**; Concepto: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL 2010 SENT. .../09 AUD PROV CANTABRIA,S. ... ; Cuota: 301.354,56 euros; Total a ingresar: 301.354,56 euros.

\* Clave de liquidación: **A39...30**; Concepto: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL 2007 SENT. .../05 JDO. PENAL ... SANTANDER; Cuota: 284.268,09 euros; Total a ingresar: 284.268,09 euros.

\* Clave de liquidación: **A39...63**; Concepto: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL 2012 SENT .../12 AUD PROV MADRID, SEC ... I.SCDES/87-88-89+IVA/88; Cuota: 5.581.234,92 euros; Total a ingresar: 5.581.234,92 euros.

\* Clave de liquidación: **A39...85**; Concepto: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL 2012 SENT .../12 AUD PROV MADRID, SEC ... MULTAS; Cuota: 16.743.704,70 euros; Total a ingresar: 16.743.704,70 euros.

\* Clave de liquidación: **A39...74**; Concepto: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESPONSABILIDAD CIVIL 2013 SENT .../2012 AUD PROV, SEC ..., MADRID.- INTERESES; Cuota: 7.800.803,50 euros; Total a ingresar: 7.800.803,50 euros.

**Segundo.**

Contra este acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria, notificado el día 19/08/2019, la interesada interpone la presente reclamación económico-administrativa (núm. 00-05491-2019 ) en única instancia ante este Tribunal Central mediante escrito de fecha 05/09/2019 .

El día 03/03/2020, una vez cumplido el trámite de puesta de manifiesto, **X SL** presenta el correspondiente escrito de alegaciones en el que - prácticamente palabra por palabra - repite los mismos motivos de oposición que ya fueron invocados ante el órgano de recaudación en el trámite de alegaciones.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

### Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria por aplicación de la doctrina jurisprudencial civil del levantamiento del velo ex artículos 6 y 7 del Código Civil, resulta conforme a derecho.

### Tercero.

En lo relativo a la responsabilidad tributaria, el artículo 41 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT de 2003) establece:

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

2. Salvo precepto legal expreso en contrario, la responsabilidad será siempre subsidiaria.  
(...)"

La vigencia del principio de legalidad en el ámbito de la responsabilidad tributaria resulta, a su vez, plenamente congruente con el principio de "reserva de ley tributaria" establecido en el artículo 8 de la precitada norma, el cual dispone:

"Se regularán en todo caso por ley:

(...)

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

(...)"

Ello no obstante, pese a que el legislador exige el establecimiento de supuestos de responsabilidad tributaria exclusivamente por ley, en el presente caso, el órgano de recaudación afirma en el acuerdo de derivación impugnado que existe "doctrina jurisprudencial reiterada y consolidada" que permite "aplicar, por la Hacienda Pública, en base a su autotutela ejecutiva, la doctrina del levantamiento del velo societario con carácter absoluto y sin límite alguno en materia de recaudación tributaria. (STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso, casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso, casación 6991/2001)".

Sin embargo, este Tribunal Económico-Administrativo Central no comparte esta interpretación. En efecto, de la lectura de las sentencias del Tribunal Supremo invocadas no parece que pueda deducirse sin más que la Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, se encuentre habilitada para aplicar la doctrina del levantamiento del velo, más allá de los supuestos de responsabilidad que se recogen en la normativa vigente (donde expresamente se le atribuyen estas prerrogativas para el cobro de deudas en el marco de su autotutela). Así pues, en las dos sentencias señaladas, inicialmente la Administración tributaria dicta acuerdo de derivación de responsabilidad con base en el artículo 72 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT de 1963); sin embargo, son los órganos jurisdiccionales los que posteriormente deciden aplicar la citada doctrina del levantamiento del velo.

Esta misma idea subyace en la exposición de motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, que introdujo los nuevos apartados g) y h) del artículo 43.1 de la LGT de 2003, en donde se explica la introducción en la normativa tributaria de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo - encuadrándola entre los supuestos de responsabilidad subsidiaria - en los siguientes términos:

"En el ámbito de la reacción frente a las estrategias de fraude en fase recaudatoria, destaca 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. Por su parte, las modificaciones introducidas en el ámbito de la responsabilidad por el pago de las deudas tributarias, ante las conductas tendentes a dificultar su cobro, configuran correctamente el ámbito de esta responsabilidad impidiendo que determinados comportamientos obstruccionistas puedan quedar impunes.

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

Pero es que, a mayor abundamiento, en el presente caso, tampoco puede pasar desapercibido el hecho de que los conceptos cuyo cobro se pretende por parte de la AEAT corresponden a deudas por responsabilidad civil y multa derivadas de diversos delitos contra la Hacienda Pública, cuya exacción se encuentra atribuida a los órganos de la Administración tributaria, según se establece en la Disposición Adicional 10ª de la LGT de 2003; en donde, a estos efectos, se establece una fórmula de colaboración de la AEAT con los Juzgados y Tribunales del orden jurisdiccional penal.

Estamos, por consiguiente, ante deudas por responsabilidad civil y multa derivadas de delito contra la Hacienda Pública, por lo que debe exigirse - con aún más rigor si cabe - que el recurso a sus facultades de autotutela por parte de la Administración tributaria se haga con escrupuloso respeto del principio de legalidad.

De sobra es conocido que el principio de legalidad constituye uno de los principios más importantes de nuestro derecho penal, el cual presenta diversas manifestaciones/cristalizaciones, siendo la que aquí más interesa su proyección sobre la ejecución de la pena. Así, el artículo 3 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal señala:

"1. No podrá ejecutarse pena ni medida de seguridad sino en virtud de sentencia firme dictada por el Juez o Tribunal competente, de acuerdo con las leyes procesales.

2. Tampoco podrá ejecutarse pena ni medida de seguridad en otra forma que la prescrita por la Ley y reglamentos que la desarrollan, ni con otras circunstancias o accidentes que los expresados en su texto. La ejecución de la pena o de la medida de seguridad se realizará bajo el control de los Jueces y Tribunales competentes."

Por consiguiente, de acuerdo con lo expuesto, para este Tribunal Económico-Administrativo Central resulta indudable que el acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria impugnado carece de respaldo normativo suficiente que habilite/permita a la Administración tributaria tutelar por sí misma la situación de abuso de la personalidad jurídica de sociedades mercantiles que aquí se plantea.

Finalmente, en base a lo señalado en este fundamento de derecho, no se estima necesario analizar los restantes motivos de impugnación formulados por la reclamante bajo el número 3 de su escrito de alegaciones.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

**ACUERDA**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.