

## Tribunal Económico-Administrativo Central, Resolución de 17 Nov. 2020, Rec. 4047/2019

Nº de Recurso: 4047/2019

Límites a la aplicación de la doctrina civil del levantamiento del velo societario en materia de recaudación tributaria

RECAUDACIÓN TRIBUTARIA. Responsables solidarios. No resulta conforme a derecho determinar 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. La Administración tributaria, por sí sola y sin necesidad de acudir a la tutela judicial, no 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. Criterio reiterado.

*El TEAC estima reclamación tramitada por procedimiento general contra acuerdo desestimatorio de recurso de reposición dictado por la Jefa de la Dependencia Regional Adjunta de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT en asunto relativo a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria anulando el acto impugnado.*

*LO 10/1995 de 23 Nov. (Código Penal) art. 3  
L 58/2003 de 17 Dic. (General Tributaria) art. 41  
RD 24 Jul. 1889 (Código Civil) art. 6; art. 7*

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA TERCERA

FECHA: 17 de noviembre de 2020

PROCEDIMIENTO: 00-04047-2019

CONCEPTO: PROCEDIMIENTO RECAUDATORIO

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **Axy** - NIF ...

DOMICILIO: ... - España

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 desestimatorio de recurso de reposición de fecha 29/04/2019 dictado por la Jefa de la Dependencia Regional Adjunta de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT), en asunto relativo a acuerdo de declaración de responsabilidad solidaria. La cuantía de la presente

reclamación asciende a 475.836,02 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Con fecha 21/12/2018, la Dependencia Regional de Recaudación de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT dicta "ACUERDO DE DECLAR(A)CION DE RESPONSABILIDAD POR LEVANTAMIENTO DEL VELO" respecto de **Axy** por deudas de **Bzk** (N.I.F.: ...), ex artículos 6 y 7 del Código Civil.

En el precitado acuerdo se establece - en lo que aquí interesa - lo siguiente:

"(...) SEGUNDO. - DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD: EL LEVANTAMIENTO DEL VELO.

La citada D.A. 10ª de la LGT establece una fórmula de colaboración de la Hacienda Pública con los Juzgados y Tribunales del orden penal que fija como límite la adecuación o conformidad de los actos de ejecución impugnados con la sentencia que haya fijado la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública objeto de exacción por el procedimiento de apremio. Es decir, se reintegra a la Hacienda Pública su autotutela ejecutiva perdida, sin perjuicio del respeto a la sentencia penal, en aplicación del principio constitucional de eficacia.

En base a dicha autotutela ejecutiva que le confiere a la Hacienda Pública la D.A. 10ª de la LGT, los órganos de recaudación de la AEAT podrán acudir también a la doctrina del levantamiento del velo societario, para cobrar las deudas por responsabilidad civil y multa por delito contra la Hacienda Pública, ya que la autotutela no puede ser ajena a una doctrina basada en principios generales del derecho como la buena fe, la doctrina de los actos propios, o la proscripción del fraude de ley.

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. Así se extrae de dos importantes sentencias: STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso administrativo, sección 2ª, recurso de casación 5327/1998 y STS de 31- 1-2007, Sala de lo Contencioso administrativo, sección 2ª, recurso de casación 6991/200:(1).

La primera sentencia referida, STS 19/04/2003, analiza una sucesión aparente o de facto y en la misma se argumentó que no existía tal sucesión, dado que "el controlador se transmite a sí mismo una explotación económica valiéndose de sociedades, y ello con ánimo de defraudar a sus acreedores, y esta conducta debe responderse vía levantamiento del velo societario".

Pero en el FJ 3º parte tercera, se establece por el ponente que bien parece, que el empleo en el 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. La Sala afirma la posibilidad para la Administración, en sede de autotutela ejecutiva, de acudir al levantamiento del velo societario, más allá de las concretas habilitaciones legales.

(...) Y por último la STS de 31 de enero de enero de 2007, Sala de lo Contencioso administrativo, sección 2ª, recurso de casación 6991/2001, donde se consolida la doctrina consistente en 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.

(...) SEXTO. - Alcance de la responsabilidad

Dado que en el alcance de la responsabilidad se han incluido deudas tributarias y no tributarias, hay que señalar respecto a las deudas tributarias, el alcance de la responsabilidad es cero, ya que se estima la alegación respecto a las deudas derivadas de las liquidaciones practicadas por la

administración, teniendo en cuenta el informe de gestión tributaria.

Respecto a las deudas no tributarias el alcance sería el siguiente:

CLAVE DE LIQUIDACIÓN: **H...82**; CONCEPTO: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESP CIVIL; OBJETO TRIBUTARIO: 2013 SENT ./2012 AUD PROV. SECCION - ...INTERESES; FECHA LIQUIDACIÓN: 12/11/2012; IMPORTE TOTAL: 104.817,21; IMPORTE PENDIENTE: 104.817,21

CLAVE DE LIQUIDACIÓN: **H...84**; CONCEPTO: INGRESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PUBLICA. RESP CIVIL; OBJETO TRIBUTARIO: 2013 SENT ./2012 AUD PROV. SECCION - ...INTERESES; FECHA LIQUIDACIÓN: 12/11/2012; IMPORTE TOTAL: 350.288,98; IMPORTE PENDIENTE: 350.288,98

CLAVE DE LIQUIDACIÓN: **M...18**; CONCEPTO: HONORARIOS FUNCIONARIOS PUBLICOS; OBJETO TRIBUTARIO: 0A 2016 P. ABREVIADO ./2010; FECHA LIQUIDACIÓN: 19/09/2016; IMPORTE TOTAL: 20.729,83; IMPORTE PENDIENTE: 20.729,83

IMPORTE TOTAL: 475.826,02; IMPORTE PENDIENTE: 475.826,02

#### ACUERDO

Atendiendo a los HECHOS y FUNDAMENTOS DERECHO expuestos, SE ACUERDA DECLARAR LA RESPONSABILIDAD de D<sup>a</sup> **Axy** con NIF ... por aplicación de los artículos 6 y 7 del Código Civil, en el ejercicio de la autotutela administrativa para la protección de los derechos de crédito, con el alcance de 475.836,02 euros (...)"

**SEGUNDO.-** Contra el acuerdo de declaración de responsabilidad, **Axy** presenta recurso de reposición, que es desestimado mediante acuerdo de fecha 29/04/2019.

**TERCERO.-** Disconforme con el acuerdo desestimatorio anterior, notificado el 13/05/2019, la interesada interpone la presente reclamación económico-administrativa en única instancia ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, mediante escrito de fecha 03/06/2019, formulando - entre otros - el siguiente motivo de oposición: "(...) FALTA DE ACREDITACIÓN DE ELUSIÓN PATRIMONIAL, INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA. INAPLICABILIDAD DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO. (...) la Administración esgrime su derecho a la autotutela ejecutiva en base a las STS 19/04/2003, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 2<sup>a</sup>, casación 5327/1998 y STS 31/01/2007, Sala de lo Contencioso Administrativo, sección 2<sup>a</sup>, casación 6991/2001. Dichas sentencias se pretenden utilizar para acudir al levantamiento del velo más allá de las concretas habilitaciones legales. Pero, como ya hemos visto y analizado con base en criterios jurisprudenciales donde si efectivamente se acredita un patrimonio oculto, que aquí no se produce ni de lejos, resulta que se está acudiendo a sentencias para sostener una habilitación con el fin de prescindir de la norma (...)".

### 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. Así se extrae de dos importantes sentencias: STS de 19-4-2003, Sala de lo Contencioso administrativo, sección 2ª, recurso de casación 5327/1998 y STS de 31-1-2007, Sala de lo Contencioso administrativo, sección 2ª, recurso de casación 6991/200:(1)".

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 ha de acogerse el motivo de impugnación formulado 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 entre los conceptos cuyo cobro se pretende por parte de la AEAT se encuentran deudas por responsabilidad civil derivadas de delito 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. De sobra es conocido que el principio de legalidad constituye uno de los principios más importantes de nuestro derecho penal, 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.

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. Criterio que ha sido asimismo establecido en resolución de 4 de junio de 2020 recaída en reclamación RG 5491/2019.

Finalmente, en base a lo señalado en este fundamento de derecho, no se estima necesario analizar los restantes motivos de impugnación formulados por la interesada en su escrito de interposición de la presente reclamación. recaída reclamación

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

### **acuerda**

ESTIMAR la presente reclamación, anulando el acto impugnado.