

El levantamiento del velo en la LGT tras la reforma efectuada por la Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal

VIOLETA RUIZ ALMENDRAL

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN.
 - II. LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO: SU ORIGEN EN EL DERECHO SOCIETARIO.
 - III. LA DISCUTIBLE APLICACIÓN DEL «LEVANTAMIENTO DEL VELO» EN EL DERECHO TRIBUTARIO.
 - IV. EL (SIN)SENTIDO DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 43 DE LA LGT.
 - V. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS GENERALES ANTI-ABUSO EN LOS SUPUESTOS DE LEVANTAMIENTO DEL VELO.
- BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El artículo 43 de la Ley General Tributaria (LGT, en adelante), tras su modificación mediante la *Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal* (LMPFF, en adelante), establece la posibilidad de aplicar una suerte de «*levantamiento del velo*» en materia tributaria en dos supuestos integrados en la «*responsabilidad subsidiaria*» de la deuda tributaria.

El primero de ellos [letra g)] hace referencia a «*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». El segundo caso [letra h)] se refiere a «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 concurran, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial».

La diferencia entre ambos supuestos es que el primero establece la responsabilidad de las personas que utilicen una persona jurídica para eludir la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda pública y el segundo, el envés de la moneda, la responsabilidad de las entidades creadas o utilizadas abusivamente, con la citada finalidad.

La consecuencia jurídica, en ambos casos, es la responsabilidad *subsidiaria* de las personas citadas, que se extenderá a las obligaciones tributarias y a las sanciones.

La exposición de motivos de la LMPFF justifica la regulación de estos supuestos vinculándolos con las doctrinas jurisprudenciales del levantamiento del velo. Así, se afirma que *«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 anti abuso 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 anti abuso 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».*

Los problemas que plantean estos supuestos de responsabilidad subsidiaria son numerosos y dispares, y puesto que su examen en detalle superaría la breve extensión de este trabajo¹, me limitaré a detallar los que, en mi

1. Un examen en detalle de su régimen jurídico puede verse en los siguientes trabajos, relativamente recientes: MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT*

opinión, revisten mayor interés por su gravedad, y que resumidamente son los siguientes: (i) no hay una sola doctrina del levantamiento del velo, todas son de origen societario, y no siempre encuentran fácil encaje en materia tributaria; (ii) los intentos jurisprudenciales de aplicar la doctrina del levantamiento del velo en materia tributaria demuestran el aserto anterior; (iii) resulta muy confuso, y muestra una pobre técnica jurídica, mezclar el levantamiento del velo con la responsabilidad subsidiaria en materia tributaria y (iv) los supuestos que la ley enmarca en el levantamiento podrían fácilmente encontrar acomodo en otras técnicas generales anti-abuso.

II. LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO: SU ORIGEN EN EL DERECHO SOCIETARIO

El caso más antiguo de levantamiento del velo seguramente es *Salomon v Salomon & Co.*, decidido en la Cámara de los Lores en 1897². Esta doctrina surge y tiene su natural desarrollo en el ámbito del derecho societario, donde se interpreta como una excepción a la regla general de responsabilidad limitada. La base del derecho societario moderno es la ficción legal de la personalidad jurídica separada, de manera que una empresa, una entidad, es una persona *distinta y separada* de sus accionistas, directores, acreedores, empleados y, en general, de cualquiera que tenga alguna relación con la entidad en cuestión³. La consecuencia inmediata de esta ficción de la personalidad separada es la responsabilidad limitada, esto es, la limitación de los derechos de los acreedores sobre los activos de la entidad, o sobre el patrimonio de los accionistas⁴.

Como quiera que esta regla general puede constituir (y constituye) un vehículo para todo tipo de maniobras abusivas, no sólo elusión fiscal, sino también la elusión de diversas normas (competencia, medio ambiente) o

(*Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria*), Madrid, Thomson-Aranzadi, 2007; MARTÍNEZ LAGO, M. A.; ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 296/2007; LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid-Boletín Oficial del Estado, 2009.

2. *Salomon v Salomon & Co.* (1897) AC 22. Vid. RAMOS MUÑOZ, D., *Securitization and Special Purpose Vehicles in a Transnational Setting: A systemic View. (Forthcoming)*, London, Hart 2010. Vid. asimismo, en nuestro país, BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado Español*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006, pgs. 85 y ss.
3. DAVIES, P., *Introduction to Company Law*, Oxford, Oxford University Press, 2002, pg. 9.
4. RAMOS MUÑOZ, D., *Securitization and Special Purpose Vehicles in a Transnational Setting: A systemic View...*, cit., pgs. 543 y ss., y referencias allí contenidas.

fraude de acreedores, el levantamiento del velo (*piercing the corporate veil*) es el envés de la citada protección jurídica que permite exigir la responsabilidad al accionista, en última instancia, por sus acciones⁵.

Se trata, en todo caso, de doctrinas que han sido muy discutidas, y a las que se ha achacado buena parte de los males que se predicán entre nosotros de las doctrinas del fraude a la ley tributaria⁶: falta de claridad y precisión, con la consiguiente merma del principio de seguridad jurídica. De ahí el ingente número de sentencias y artículos doctrinales que tratan de poner algo de orden en la doctrina del levantamiento del velo⁷.

La jurisprudencia española acogió tempranamente, con cierto entusiasmo, las construcciones anglosajonas. En este sentido, pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de febrero de 1969, 28 de mayo de 1984 (RJ 1984, 3932), 24 de diciembre de 1988 (RJ 1988, 9816), 2 de abril de 1990 (RJ 1990, 2687), 5 de junio de 1990 (RJ 1990, 4693). En la muy citada STS de 28 de mayo de 1984 (RJ 1984, 3932), se afirmaba:

«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. 9º.3 y 1º.1), se ha decidido prudencialmente y según casos y circunstancias por aplicar, por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (art. 7º.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 intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino de fraude (art. 6º.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. 7º.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. 7º.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, cuál 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 organi-

5. VANDEKERCKHOVE, K., *Piercing the Corporate Veil*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2007, pg. 1; THOMPSON, R. B., «Piercing the corporate veil: an empirical study», *Cornell Law Review*, núm. 76/1991, pg. 1036. BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado Español...*, cit., pgs. 123 y ss.
6. Me permito remitir al lector, para la exposición de estas doctrinas, a mi trabajo: RUIZ ALMENDRAL, V., *El Fraude a la ley tributaria a examen (Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario)*, Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2006, pgs. 63 y ss.
7. BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado Español...*, cit., pgs. 68 y ss., para derecho español, pgs. 273 y ss.

zaciones 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” según la doctrina patria.»

La jurisprudencia ha continuado esta definición del levantamiento del velo, y así se recoge en la más reciente STS núm. 480/2009 (Sala de lo Penal, Sección 1), de 22 de mayo (JUR 2009, 255231):

«... la doctrina del llamado levantamiento del velo de la persona jurídica, expresión que es adaptación de la anglosajona *disregard* y de la germana *Durchgriff*, que tiene como función evitar el abuso de puras fórmulas jurídicas y desvelar las verdaderas situaciones en orden a la personalidad, para evitar ficciones fraudulentas, tal como dice la sentencia de 28 de mayo de 1984, verdaderamente emblemática en esta cuestión y que ha sido seguida, incluso a veces con literalidad, por las sentencias de 16 de julio de 1987, 24 de septiembre de 1987, 5 de octubre de 1988, 20 de junio de 1991, 12 de noviembre de 1991, 12 de febrero de 1993. La idea básica es que no cabe la alegación de la separación de patrimonios de las distintas personas jurídicas por razón de tener personalidad jurídica, cuando tal separación es, en la realidad, una ficción que pretende obtener un fin fraudulento, como incumplir un contrato, eludir la responsabilidad contractual o extracontractual, aparentar insolvencia, etc.»

Lo que parece evidente a la luz de la lectura de estas Sentencias y otras dictadas en casos similares, es que la doctrina del levantamiento del velo no es más que una modalidad del abuso de derecho, un subtipo del fraude a la ley constituido por la utilización del contrato de sociedad para eludir una serie de obligaciones. Como dice claramente C. BOLDÓ RODA, «los casos de levantamiento del velo, en los que se abusa de una persona jurídica... no son sino supuestos de fraude de ley en los que la norma de cobertura que se emplea para buscar un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él es la normativa referente a la persona jurídica»⁸. Y por ello mismo, como sucede en todos los casos de fraude a la ley (también en los tributarios) será preciso llevar a cabo una interpretación teleológica de las normas.

III. LA DISCUTIBLE APLICACIÓN DEL «LEVANTAMIENTO DEL VELO» EN EL DERECHO TRIBUTARIO

Poco después de que se asumiera en nuestro país la citada doctrina, también la jurisprudencia administrativa comienza a hacer referencia al levantamiento del velo con cierto entusiasmo, en supuestos que con frecuencia pueden ser encuadrables bien en el fraude a la ley, bien en la simulación,

8. BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado Español...*, cit., pgs. 246 y ss., la cita literal es de la pg. 454.

por consistir en la utilización de sociedades pantalla o vacías (*shell entities*) con la finalidad de eludir las obligaciones tributarias⁹.

El principal problema que plantea el análisis de estos supuestos, es la dificultad de reconducirlos a una lógica común, pues lo que la jurisprudencia califica como «levantamiento del velo» abarca supuestos muy diversos, de ahí los intentos doctrinales por reconducir a cierta lógica dicha jurisprudencia¹⁰, que en buena medida han resultado infructuosos, pues lo que se pone de manifiesto de forma meridiana es que se utiliza la figura del levantamiento del velo como una suerte de «cajón desastre» que pretende englobar todo tipo de conductas abusivas donde se utilice o se vea afectada una persona jurídica. La alusión, genérica en muchos casos y sin mayor argumentación, evita al Tribunal tener que razonar en derecho y citar alguna norma anti-abuso, en concreto, las normas generales contenidas en la LGT (actualmente, artículos 15 y 16)¹¹.

De esta manera, el recurso al levantamiento del velo se ha llevado a cabo de forma imprecisa y errática, sin mencionar el fundamento jurídico de utilización de dicho instrumento, trasladando, en el mejor de los casos torpemente, la doctrina desde los esquemas del derecho privado. Se olvida así que una vinculación estricta del Derecho tributario al Derecho privado constituye un terreno abonado para que se pierda de vista la *ratio* de las normas tributarias y se propicien así las maniobras en fraude de ley tributaria¹². No otra finalidad cumple la autonomía del legislador fiscal a la hora de atribuir significado a los conceptos jurídicos con independencia de que estos hayan sido elaborados en otras ramas del ordenamiento (STC 45/1989 [RTC 1989, 45]).

Esta autonomía es particularmente necesaria a la hora de trasladar las doctrinas del levantamiento del velo, que parten de la rama común del análisis de la sustancia sobre la forma (*substance over form*), lo que no es más que

9. Vid. ejemplos en: MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*..., cit.; MARTÍNEZ LAGO, M. A.; ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones...», cit.; LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*..., cit., pgs. 24 y ss., y referencias allí citadas.
10. Vid. LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo»*..., cit., pg. 27, nota 24, y pgs. 27 y ss., para un examen crítico de estos supuestos.
11. Vid. 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*, Pamplona, Aranzadi, 2001 pgs. 229 y ss.
12. Tempranamente, DANZER, J., *Die Steuerumgehung*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1981, pg. 105.

una modalidad del abuso del derecho. Porque lo que la unidad del ordenamiento jurídico no puede avalar es la necesidad de realizar una interpretación conforme del Derecho tributario y el Derecho civil, o ámbito jurídico-privado, ni mucho menos una preferencia por este segundo orden jurídico. En otras palabras, dicha unidad no puede predeterminar la interpretación en absoluto. Todo lo más, será una regla dirigida al legislador, que en aras del mejor entendimiento de sus normas, y en aras del principio de seguridad jurídica, deberá procurar una cierta armonía entre las instituciones existentes en los diferentes ámbitos jurídicos. Pero no debe haber ninguna presunción de interpretación coincidente entre los términos jurídico-privados y tributarios. Y ello porque, como hemos referido en otro lugar¹³, el problema principal de la interpretación coincidente es su carácter sesgado. Así, la «sacralización» de la unidad del ordenamiento jurídico y el carácter suprallegal que en ocasiones parece atribuirse a las categorías jurídicas del ordenamiento privado, determina en ocasiones un seguimiento ciego de las interpretaciones derivadas de sus normas, con desconocimiento, en ocasiones, de la finalidad de la norma tributaria en que los conceptos jurídico-privados se incardinan. En buena medida todo esto trae causa, en última instancia, de la pervivencia de prejuicios con respecto de la interpretación teleológica de las normas tributarias, lo que tiene como consecuencia práctica más evidente la asunción acrítica de las instituciones de derecho privado recogidas en las normas tributarias, en función de cómo han sido interpretadas en aquella rama del Derecho.

No es incompatible con lo anterior una suposición o presunción a favor de una interpretación en clave jurídico-privada, dado que la realidad económica no existe como concepto desvinculado de su configuración y conformación desde el ámbito jurídico-privado. Por eso una presunción de este tipo no es incompatible con las reglas de la hermenéutica siempre que se tome como punto de partida del proceso interpretativo, no como necesario punto de llegada¹⁴.

Retomando el hilo del discurso, nótese que, en última instancia, levantamiento del velo, consolidación sustantiva (*substantive consolidation*), transferencia fraudulenta de activos (*fraudulent transfer*) y recalificación de las operaciones (*recharacterization* o abuso de formas, *Gestaltungsmisbrauch*) son matizaciones del mismo principio de buena fe (o equidad, en función de la

13. RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la ley tributaria a examen...*, cit., pgs. 78 y ss.

14. Así lo he sostenido en RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la ley tributaria a examen...*, cit., pgs. 33 y ss., y 54 y ss. Sobre los problemas de la interpretación coincidente, véase, de forma reciente, BÁEZ MORENO, A., *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi, 2009, pgs. 117 y ss.

tradición jurídica), y para su correcta aplicación es precisa dicha interpretación finalista.

Llegado este punto, sólo hay dos opciones: o el levantamiento del velo que se pretende aplicar desde el Derecho mercantil (societario) no añade nada al principio general de fraude de ley, o el levantamiento del velo se aplica desde principios mercantiles, por lo que no sirve para solucionar el problema tributario, ya que crea muchos más problemas de los que pretende solucionar.

IV. EL (SIN)SENTIDO DE LOS SUPUESTOS DE RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 43 DE LA LGT

A la confusión reinante en la aplicación de las doctrinas del levantamiento del velo en materia tributaria ha venido a sumarse la relativamente nueva normativa contenida en el artículo 43 de la LGT. El principal problema de esta norma salta a la vista: regular un supuesto de levantamiento del velo como responsabilidad tributaria sólo puede calificarse de despropósito (A. MARTÍN JIMÉNEZ)¹⁵, porque es contradictorio utilizar un supuesto de responsabilidad, que por definición implica que el responsable *se sitúa junto a*, en un caso donde precisamente de lo que se trata es de dilucidar quién está *detrás de* la estructura societaria, levantando el velo de la protección jurídica.

En otras palabras, si hay levantamiento del velo, donde antes había dos personas ahora habrá sólo una, por lo que utilizar el instituto de la responsabilidad implica asumir que sigue habiendo dos, algo de todo punto contradictorio con el concepto mismo de levantamiento del velo¹⁶.

A mayor abundamiento, y como se ha señalado¹⁷, la regulación actual dificulta aún más la aplicación de las doctrinas del levantamiento del velo en la fase de recaudación, pues si hasta la nueva norma se admitía sin problemas la aplicación de dichas doctrinas jurisprudenciales para evitar determinadas maniobras elusorias en la fase de recaudación, ahora es preciso cumplir los términos de la responsabilidad subsidiaria.

15. MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)...*, cit., pg. 347. En sentido similar, LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)...*, cit., con mayores referencias.

16. LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)...*, cit., pg. 61

17. MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)...*, cit., pg. 347.

En fin, la actual regulación del levantamiento del velo como responsabilidad no sólo es técnicamente mejorable, sino que ahonda en los profundos problemas que plantea el régimen jurídico de la responsabilidad en materia tributaria, donde es ya tradicional la confusión de la responsabilidad como garantía y como sanción, con los consiguientes problemas prácticos tantas veces señalados entre nosotros¹⁸.

Por otro lado, es difícil dilucidar cuál pretende ser la utilidad real de estos preceptos, que parecen querer añadir una potestad a la Administración tributaria en la fase de recaudación que, sin embargo, posiblemente ya existiera, ya que ésta dispone de diversos instrumentos para asegurar el pago de la deuda tributaria¹⁹, aparte de que muchas de las conductas abusivas a que este precepto pretende poner coto pueden encuadrarse en alguno de los supuestos de insolvencia punible contenidos en los artículos 257 a 261 del Código Penal²⁰.

Finalmente, la ubicación entre los supuestos de responsabilidad es además discutible desde la perspectiva de la técnica legislativa, pues su lugar natural estaría, en su caso, junto a los artículos de recaudación.

Pero sin duda el problema de fondo de esta regulación es que implica dar carta de naturaleza, de forma indirecta y torpe, a una doctrina cuya utilización en materia tributaria nunca ha terminado de estar clara, quizá porque resulta demasiado evidente que se utiliza como manera de eludir la aplicación de las normas generales anti-abuso.

V. LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS GENERALES ANTI-ABUSO EN LOS SUPUESTOS DE LEVANTAMIENTO DEL VELO

El fundamento de la regulación actual del levantamiento del velo en la LGT radica seguramente, y como se ha indicado²¹, en la STS de 19 de abril

18. Siguen teniendo vigencia las conclusiones de ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Madrid, Civitas, 1992, pgs. 190 y ss. Vid. posteriormente: MARTÍNEZ LAGO, M. A.; ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones...», cit., pgs. 6 y ss.; LÓPEZ LÓPEZ, H., *El Principio de Culpabilidad en Materia de Infracciones Tributarias*, Pamplona, Thomson-Reuters-Aranzadi, 2009, pgs. 127 y ss.

19. LÓPEZ LÓPEZ, H., *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)...*, cit., pgs. 49 y ss.

20. 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, pgs. 9 y ss.

21. MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)...*, cit., pgs. 341-342.

de 2003 (RJ 2003, 7083), a la que alude la Exposición de motivos. Sin embargo, esta Sentencia prescinde de la institución de la responsabilidad para abordar un supuesto de levantamiento del velo societario en la fase de recaudación; «... sin que sea necesario un acto formal de derivación de responsabilidad, puesto que sustancialmente sólo existiría un sujeto pasivo...». El razonamiento de la Sentencia es de fraude a la ley tributaria, aunque en fase de recaudación.

Todo apunta así a que nada debería impedir la aplicación de las normas generales anti-abuso, artículos 15 y 16 LGT, a los supuestos de levantamiento del velo. Materialmente, no habría problema teniendo en cuenta que no es más que una modalidad de abuso. El problema es que los propios preceptos de la LGT parecen ceñir su ámbito de aplicación a la fase liquidativa «... cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria» (art. 15), «... En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes» (art. 16).

Por eso, al menos en teoría, una reforma de estos preceptos debería haber bastado para que fueran aplicables en dicha fase del procedimiento²². Sin embargo, el problema de la aplicación de las normas generales anti-abuso no radica en su dicción, sino en el ya casi tradicional escaso uso que la Administración hace de las cláusulas generales²³. Entre las razones que lo explican, se cuenta la regulación vigente de la norma general anti-fraude, que exige un procedimiento algo más complejo para su aplicación y que se reviste de todo tipo de cautelas. Si a eso se le añade que a resultas de dicho procedimiento la única consecuencia para el contribuyente será pagar la deuda debida, sin que proceda la imposición de sanciones, es fácil de comprender que la Administración prefiera acudir a otras vías, incluso no citar ninguna en particular, sino realizar vagas alusiones a la calificación y al levantamiento del velo, al objeto de sancionar al sujeto en cuestión.

Y es que resulta difícil comprender una regulación que sólo penaliza la elusión con la aplicación de la norma correcta, excluyendo automáticamente la imposición de sanciones (en abierta contradicción, por cierto, con los ordenamientos más avanzados) y condenando la norma, en apariencia sofisticada al más irremediable de los olvidos, hasta el punto de que casi seis años desde su entrada en vigor, no parece haber jurisprudencia que la aplique.

22. Así se propone en: MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*..., cit., pg. 347.

23. Me permito remitir al lector a mi trabajo: RUIZ ALMENDRAL, V., *El fraude a la ley tributaria a examen*..., cit., PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009.

El fraude a la ley, en sus distintas modalidades, es una situación patológica, consistente en una utilización inapropiada, *abusiva*²⁴, del ordenamiento jurídico, y ello porque no consiste sin más en no realizar el hecho imponible, sino en eludirlo de manera artificiosa, e infringiendo el ordenamiento jurídico²⁵. Por eso precisamente en ningún ordenamiento de nuestro entorno encontramos una prohibición expresa de imponer sanciones. Sin ánimo de exhaustividad, en Alemania la doctrina ha considerado que la posibilidad de imponer sanciones en los casos de fraude es sobre todo difícil en la práctica, habida cuenta de las dificultades existentes a la hora de determinar cuál hubiera debido ser la conducta correcta, o de determinar el elemento subjetivo, que sería esencial en el ámbito penal²⁶. Por otro lado, no es tampoco infrecuente que en otros Ordenamientos se sancionen al menos algunas clases de fraude. Éste es el caso, entre otros, de Francia y Nueva Zelanda. En el primer caso, se establece un recargo del 80 por 100 a los casos de fraude con simulación (artículo 1729 *Code General des Impots*), en el segundo son castigados administrativa y penalmente algunos casos de fraude de ley tributaria cualificada (*abusive tax position* o *blatant tax avoidance*), en concreto, los que impliquen el empleo de formas jurídicas artificiosas o donde se produzca cierta ocultación de las pruebas o pasos adoptados para mitigar la obligación tributaria²⁷. Así, el artículo 141B (1) de la *Tax Administration Act* de Nueva Zelanda impone sanciones de hasta el 100 por 100 de la cuota por llevar a cabo una interpretación inaceptable de la norma tributaria con el objetivo de obtener una ventaja tributaria, siempre que dicha interpretación lo coloque en una posición abusiva (*abusive tax position*). Al mismo tiempo, el artículo BG 1 de la *Income Tax Act* contiene una cláusula general anti-fraude que permite a las autoridades tributarias considerar no existente, a efectos únicamente tributarios, una operación cuando ésta se ha realizado exclusivamente con la finalidad de ahorrar impuestos (*tax driven*), o incluso cuando

24. Como se explica en: LIKHOVSKI, A., «The Duke and the Lady: *Helvering v. Gregory* and the history of tax avoidance adjudication», *Cardozo Law Review*, núm. 25/2004, pgs. 991 y ss. con abundantes referencias, el término «tax avoidance» surge en el siglo XX, para desgajarse del de evasión fraudulenta, «tax evasion», con el objeto de considerar la primera conducta lícita por ser moralmente reprochable.

25. PALAO TABOADA, C., «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 182/1998, pgs. 18 y ss.

26. TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung. Band III*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000, pg. 1345.

27. De nuevo, notas comunes con la simulación. Más detalles en: SAWYER, A. J., «Blurring the Distinction Between Avoidance and Evasion-The Abusive Tax Position», *British Tax Review*, núm. 5/1996, pgs. 492 y ss.; con críticas del autor, que estima excesiva la equiparación del fraude a la ley tributaria cualificado y el fraude tributario; pgs. 495 y ss.

se pueda interpretar que las otras finalidades que se refieran al desarrollo de negocios o a acuerdos familiares tienen un carácter meramente accesorio o incidental²⁸.

El problema de fondo es la ya casi manida discusión en torno al fraude y la (in)seguridad jurídica que su aplicación por parte de la Administración y los Tribunales puede generar. Como es sabido, está muy extendida la opinión de que una norma anti-fraude, debido a su indefinición, crea una situación de inseguridad jurídica incompatible con el grado de precisión exigible a la materia tributaria. Es interesante resaltar, en ese sentido, que la crítica se manifiesta en términos similares en distintos contextos jurídicos y que tiene además, como elemento común, el que se suele apuntar el argumento sin dar muchas explicaciones adicionales: la norma anti-elusión es vaga e imprecisa, *ergo* genera inseguridad jurídica, efecto que se verá redoblado por el mayor poder que adquiriría la Administración tributaria²⁹. En todo caso, lo cierto es que no suele haber mucho más desarrollo argumental³⁰. Curiosamente, la respuesta a estas críticas por parte del legislador es también parecida, pues a menudo se confrontan afirmando que la norma anti-fraude será sólo de aplicación a aquellos esquemas de fraude sofisticado y especialmente flagrante³¹. Como señala G. S. COOPER, resulta especialmente llamativo que estas críticas se produzcan ante el establecimiento de una norma anti-fraude,

28. Tampoco en EE UU hay problema para sancionar conductas en fraude a través del mecanismo de los «tax shelters», *vid.* HARTON, D. P., «Kafka and the Tax Shelter», *Tax Law Review*, vol. 57, núm. 1/2003, pgs. 29 y ss.
29. FERREIRO LAPATZA, J. J., «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, núm. 8/2001, pgs. 12 y ss.; Véanse referencias a algunos de estos argumentos (que la autora citada no defiende) en: APRILL, E. P., «Tax Shelters, Tax Law and Morality: Codifying Judicial Doctrines», *Southern Methodist University Law Review (SMU L. Rev)*, vol. 54/2001, pgs. 20 y ss. Asimismo, véase una mención a algunos de estos argumentos, en: ARNOLD, B. J., «The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule», *Canadian Tax Journal*, vol. 52, núm. 2/2004, pgs. 490 y 491, con abundantes referencias jurisprudenciales, que en parte reflejan un cierto temor de los jueces a aplicar dicha norma.
30. Como denuncia, entre otros, ARNOLD, B. J., «The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule...», *cit.*, pgs. 490 y ss., que critica como esta forma de ver las cosas ha terminado por influir en determinada jurisprudencia canadiense. *Vid.* una muestra interesante de tales reproches a las normas anti-fraude en MASTERS, C., «Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?». *BTR*, núm. 6/1994, pg. 671.
31. Es interesante en este sentido comparar el Informe LGT/2003, que expresamente se refiere al fraude «sofisticado», con las afirmaciones del Australian Treasurer con motivo de la introducción de la norma general anti-fraude australiana en 1981, que pueden verse en COOPER, G. S. (2001), «International experience with general anti-avoidance rules». *Southern Methodist University Law Review (SMU L. Rev)*., núm. 83/2001, pg. 93 (y en la extensa nota a pie núm. 36).

precisamente en países donde ya existe una amplia doctrina anti-fraude en el ámbito jurisprudencial, como es el caso de EE UU³². Haciendo abstracción de los detalles normativos, referidos al propio Ordenamiento jurídico, los argumentos empleados a favor y en contra del establecimiento de una norma general para el fraude en concreto y, en general, sobre la necesidad de interpretar dichas normas de manera restrictiva o extensiva son muy similares en los distintos Estados³³. Nótese que, en última instancia, la mayor parte de estos argumentos son contrarios a la propia interpretación teleológica de las normas tributarias.

Por otro lado, y volviendo al supuesto que nos interesa, no deja de resultar paradójico que la seguridad jurídica se alegue constantemente como argumento, expreso o implícito, para no aplicar las normas generales anti-abuso, cuando precisamente las normas específicas, como la contenida en el art. 43 de la LGT, dejan en manos de la Administración amplísimas potestades discrecionales para desconocer la estructura jurídico-mercantil de una operación.

En fin, la responsabilidad por levantamiento del velo incorporada a la LGT se superpone, de forma caótica, con el resto de supuestos de responsabilidad contenidos en la norma y con las normas generales anti-abuso. El legislador añade parches en un intento loable por abarcar todos los supuestos imaginables de fraude. Mientras tanto, las normas generales anti-abuso, con capacidad de abarcar esos mismos supuestos caen en desuso por inaplicación de la propia Administración. Como resultado, el ordenamiento jurídico-tributario deviene más complejo, y por ende, más sencillo de eludir.

BIBLIOGRAFÍA

- APRILL, E. P., «Tax Shelters, Tax Law and Morality: Codifying Judicial Doctrines». *Southern Methodist University Law Review (SMU L. Rev)*, vol. 54/2001.
- ARNOLD, B. J., «The Long, Slow, Steady Demise of the General Anti-Avoidance Rule», *Canadian Tax Journal*, vol. 52, núm. 2/2004.
- «The Canadian General Anti-Avoidance Rule». AA VV (Ed. Graeme S. Cooper): *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam, IBFD, 1997.
- BÁEZ MORENO, A., *Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta*, Pamplona, Thomson Reuters-Aranzadi, 2009.

32. COOPER, G. S. (2001), «International experience with general anti-avoidance rules...», cit., pg. 93.

33. ARNOLD, B., «The Canadian General Anti-Avoidance Rule». AA VV (Ed. Graeme S. Cooper), *Tax Avoidance and the Rule of Law*, Amsterdam, IBFD, 1997, pgs. 549 y ss.

- BOLDÓ RODA, C., *Levantamiento del velo y persona jurídica en el Derecho Privado Español*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006.
- COOPER, G. S. (2001), «International experience with general anti-avoidance rules», *Southern Methodist University Law Review (SMU L. Rev.)*, núm. 83/2001.
- DANZER, J., *Die Steuerumgehung*, Köln, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, 1981.
- DAVIES, P., *Introduction to Company Law*, Oxford, Oxford University Press, 2002.
- 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.
- FERREIRO LAPATZA, J. J., «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», *QF*, núm. 8/2001.
- HARITON, D. P., «Kafka and the Tax Shelter», *Tax Law Review*, vol. 57, núm. 1/2003.
- LIKHOVSKI, A., «The Duke and the Lady: *Helvering v. Gregory* and the history of tax avoidance adjudication», *Cardozo Law Review*, núm. 25/2004.
- LÓPEZ LÓPEZ, H., *El Principio de Culpabilidad en Materia de Infracciones Tributarias*, Pamplona, Thomson-Reuters-Aranzadi, 2009.
- *La responsabilidad tributaria por «levantamiento del velo» (una errónea articulación normativa para una discutible doctrina jurisprudencial)*, Madrid, Universidad Carlos III de Madrid-Boletín Oficial del Estado, 2009.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A., *Los Supuestos de Responsabilidad en la LGT (Hacia una Configuración Constitucional y Comunitaria de la Responsabilidad Tributaria)*, Madrid, Thomson-Aranzadi, 2007.
- MARTÍNEZ LAGO, M. A.; ALMUDÍ CID, J. M., «Autotutela tributaria, “levantamiento del velo” y derivación de la responsabilidad a las sanciones», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 296/2007.
- MASTERS, C., «Is There a Need for General Anti-Avoidance Legislation in the United Kingdom?», *BTR*, núm. 6/1994.
- PALAO TABOADA, C., «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», *Revista de Estudios Financieros*, núm. 182/1998.
- *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009.
- RAMOS MUÑOZ, D., *Securitization and Special Purpose Vehicles in a Transnational Setting: A systemic View. Forthcoming*, Hart, 2010.
- RAMOS MUÑOZ, D.; RUIZ ALMENDRAL, V., «Los problemas tributarios de las sociedades de inversión en capital variable (SICAV)», *Quincena Fiscal*, 18/2006.

- RUIZ ALMENDRAL, V., *El Fraude a la ley tributaria a examen (Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario)*, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006.
- SAWYER, A. J., «Blurring the Distinction Between Avoidance and Evasion-The Abusive Tax Position», *British Tax Review*, núm. 5/1996.
- THOMPSON, R. B., «Piercing the corporate veil: an empirical study», *Cornell Law Review*, núm. 76/1991.
- TIPKE, K., *Die Steuerrechtsordnung. Band III*, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 2000.
- VANDEKERCKHOVE, K., *Piercing the Corporate Veil*, The Netherlands, Kluwer Law International, 2007.
- ZORNOZA PÉREZ, J. J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, Madrid, Civitas, 1992.
- «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en CORCOY BIDASOLO, M. (dir.), *Derecho Penal de la Empresa*, Pamplona, Aranzadi, 2001.